

Fiscalidad patrimonial

Alejandro García Heredia

PID_00195552



Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia de Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 España de Creative Commons. Podéis copiarlos, distribuirlos y transmitirlos públicamente siempre que citéis el autor y la fuente (FUOC. Fundació para la Universitat Oberta de Catalunya), no hagáis de ellos un uso comercial y ni obra derivada. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.es>

Índice

Introducción	5
Objetivos	6
1. Impuesto sobre el patrimonio	7
1.1. Hecho imponible y exenciones	7
1.2. Sujetos pasivos y titularidad de elementos patrimoniales	10
1.3. Base imponible: valoración de bienes y derechos	12
1.4. Base liquidable y cuotas	14
2. Impuesto sobre sucesiones y donaciones	16
2.1. Hecho imponible	16
2.2. Sujetos pasivos	18
2.3. Base imponible	18
2.3.1. Adquisiciones <i>mortis causa</i>	18
2.3.2. Transmisiones lucrativas <i>inter vivos</i>	20
2.4. Base liquidable y cuotas	21
3. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados	23
3.1. Reglas comunes	23
3.2. Exenciones	25
3.3. Transmisiones de patrimoniales onerosas	31
3.4. Operaciones societarias	35
3.5. Actos jurídicos documentados	35
4. Comprobación del valor de bienes inmuebles	38
Actividades	43
Ejercicios de autoevaluación	43
Solucionario	46

Introducción

En este módulo se analiza la fiscalidad inmobiliarias a través del impuesto sobre el patrimonio (IP), el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) y el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD). Estos impuestos se han agrupado por razones didácticas bajo la denominación de fiscalidad patrimonial, ya que gravan la tenencia de un patrimonio (IP), sus incrementos a título lucrativo (ISD) y el tráfico patrimonial (ITP y AJD). Además, existe otra razón que permite agruparlos en un mismo módulo, como es el hecho de que los tres son impuestos cedidos a las comunidades autónomas, estando cedido a las mismas el rendimiento producido en sus respectivos territorios, así como importantes competencias normativas y de gestión (Ley 22/2009, de 18 de diciembre).

El estudio de cada uno de estos impuestos se realiza siempre con especial referencia a los hechos, actos o negocios que tienen por objeto bienes inmuebles. En este sentido, se analizan los elementos esenciales del IP, el ISD y el ITP y AJD, tales como el hecho imponible, las exenciones, los sujetos pasivos o los elementos de cuantificación (base imponible, base liquidable y cuotas). Además, se incluye un apartado final sobre la comprobación de valores de bienes inmuebles para analizar los medios de comprobación utilizados por la Administración en el ámbito de estos tributos y la utilización de la tasación pericial contradictoria por los contribuyentes.

Objetivos

1. Entender la fiscalidad de la propiedad inmobiliaria en el IP.
2. Comprender cómo tributan los incrementos patrimoniales relativos a bienes inmuebles en el ISD.
3. Delimitar las exenciones del ITP y AJD aplicables al tráfico inmobiliario.
4. Distinguir la fiscalidad de las operaciones inmobiliarias en las distintas modalidades del ITP y AJD.
5. Identificar los principales problemas que plantea la comprobación de valores de bienes inmuebles y la utilización de la tasación pericial contradictoria.

1. Impuesto sobre el patrimonio

El impuesto sobre el patrimonio (IP) es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas. El **patrimonio neto** de la persona física es el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder¹. El IP es un tributo cedido a las comunidades autónomas, tanto en lo que se refiere a su rendimiento como a importantes competencias normativas y de gestión (artículos 31, 47 y 54 y ss. Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias).

Competencias normativas

En el IP, las comunidades autónomas pueden asumir competencias normativas sobre el mínimo exento, tipos de gravamen, deducciones y bonificaciones de la cuota. Estas deducciones y bonificaciones aprobadas por las comunidades autónomas son compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal (artículo 47 Ley 22/2009).

El IP ha experimentado en los últimos años varios avatares que lo han llevado desde la supresión del gravamen, pasando por su reestablecimiento temporal y llegando de nuevo a la supresión del mismo. La Ley 4/2008, de 23 de diciembre suprimió el gravamen del IP pero sin derogar la LIP que continuaba vigente en varios preceptos, tales como los relativos a la valoración de bienes y derechos. Posteriormente, el Real Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre, reestableció el gravamen por el IP con carácter temporal hasta el 1 de enero del 2013, por lo que a partir de esa fecha se suprime de nuevo mediante el establecimiento de una bonificación general del 100% en la cuota íntegra.

1.1. Hecho imponible y exenciones

El **hecho imponible** del IP es la titularidad por el sujeto pasivo, en el momento del devengo, del patrimonio neto. El **devengo** es el 31 de diciembre de cada año y afecta al patrimonio del cual sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha (artículo 29 LIP).

Se presume que forman parte del patrimonio los bienes y derechos que hayan pertenecido al sujeto pasivo en el momento anterior al devengo, salvo prueba de transmisión o pérdida patrimonial (artículo 3 LIP).

⁽¹⁾Artículo 1 LIP.

Lectura recomendada

J. de Juan Casadevall (2012). "Reflexiones sobre la constitucionalidad del Real Decreto-ley de reinstauración del impuesto sobre el patrimonio". *Quincena Fiscal* (núm. 19).

Lectura recomendada

F. Escribano López (1995). "El impuesto sobre el patrimonio en España". *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* (núm. 236).

Entre los **bienes y derechos exentos** del IP que pueden tener relación con bienes inmuebles podemos citar los siguientes²:

⁽²⁾El listado completo de los bienes y derechos exentos del IP se encuentra en el artículo 4 LIP.

- **Patrimonio histórico.** Están exentos los bienes integrantes del patrimonio histórico español o del patrimonio histórico de las comunidades autónomas cuando se trate de los siguientes bienes:
 - Bienes inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o en el Inventario General de Bienes Muebles (Ley 16/1985, de 25 de junio).
 - Bienes comprendidos en la DA 2.^a de la Ley 16/1985 (son aquellos a que se contraen los siguientes decretos: 22 de abril de 1949, 571/1963 y 449/1973), siempre que hayan sido calificados como bienes de interés cultural por el Ministerio de Cultura e inscritos en el registro correspondiente.
 - Bienes integrantes del patrimonio histórico de las comunidades autónomas, calificados e inscritos de acuerdo con lo previsto en su propia normativa.
 - Bienes inmuebles situados en zonas arqueológicas y sitios o conjuntos históricos, dentro del perímetro de delimitación, solo cuando reúnan las siguientes condiciones:
 - En **zonas arqueológicas**, los incluidos como objeto de especial protección en el instrumento de planeamiento urbanístico (artículo 20 Ley 16/1985).
 - En **sitios o conjuntos históricos**, los que cuenten con una antigüedad igual o superior a 50 años y estén incluidos en el catálogo correspondiente (artículo 86 RD 2159/1978) como objeto de protección integral (artículo 21 Ley 16/1985).

Ejemplo

El Sr. Fernández es propietario de un castillo valorado en un millón de euros que está inscrito en el Registro General de Bienes de Interés Cultural. ¿Debe tributar el Sr. Fernández por dicho castillo en el IP?

No, ya que se trata de un bien del patrimonio histórico exento del IP al estar inscrito en el mencionado registro.

- **Activos empresariales.** Están exentos los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que esta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo, y constituya su principal fuente de renta. También están exentos los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges, siempre que se cumplan los requisitos anteriores

Principal fuente de renta

La actividad empresarial o profesional constituye la principal fuente de renta cuando al menos el 50% de su base imponible del IRPF provenga de rendimientos netos de actividades económicas. Si el sujeto pasivo desarrolla varias actividades, debe sumarse el rendimiento neto de todas ellas y si excede del 50% de su base imponible, la exención alcanza a todos los bienes y derechos que estén afectados a las mismas (RD 1704/1999). Para calcular la principal fuente de renta, no se computan las remuneraciones derivadas de la participación en determinadas entidades. Nos referimos en concreto a las entidades que indicaremos al comentar el siguiente supuesto de exención.

Arrendamiento o compraventa de bienes inmuebles

Se entiende que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica cuando concurren las circunstancias que se establecen en la normativa del IRPF (artículo 27.2 LIRPF):

- a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad.
- b) Que para la ordenación de aquella se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

- **Participación en determinadas entidades.** Están exentas del IP la plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurren las siguientes condiciones³:
 - Que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.
 - Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5% computado de forma individual, o del 20% conjuntamente con determinados familiares (su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción).
 - Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

⁽³⁾Para analizar los detalles de esta exención se recomienda la lectura del artículo 8.Dos LIP.

Gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario

Se considera que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando, durante más de 90 días del ejercicio social, más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a actividades económicas. Se aplican las normas del IRPF para determinar la existencia de una actividad económica y la afectación de los elementos patrimoniales. El valor de los activos o de los elementos patrimoniales no afectos es el que se deduzca de la contabilidad de la entidad, siempre que este refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de las sociedades. A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos hay determinados valores que no se computan (ved. artículo 8.Dos.a LIP):

- a) Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
- b) Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
- c) Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.

d) Los que otorguen, al menos, el 5% de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra.

e) Aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores.

- **Otros valores.** También están exentos del IP los valores cuyos rendimientos estén exentos del IRNR (artículo 14 LIRNR), por lo que alguno de tales rendimientos podría tener su origen en bienes inmuebles.
- **Vivienda habitual.** Está exenta del IP la vivienda habitual del contribuyente hasta un importe máximo de 300.000 euros. El concepto de vivienda habitual es el mismo que ya analizamos en relación con el IRPF (artículo 54 RIRPF).

Lectura recomendada

C. Almagro Martín (2008). "Incentivos fiscales sobre la vivienda en los impuestos sobre la renta y el patrimonio". *Quincena Fiscal* (núm. 10).

1.2. Sujetos pasivos y titularidad de elementos patrimoniales

En relación con los **sujetos pasivos** del IP, debemos distinguir si los son por obligación personal o real (artículo 5 LIP):

- Por obligación personal. Son sujetos pasivos las personas físicas que tengan su residencia en territorio español, exigiéndose el impuesto por la totalidad de su patrimonio neto con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos.
- Por obligación real. Puede ser sujeto pasivo cualquier otra persona física por los bienes y derechos de que sea titular cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español.

Representantes de los sujetos pasivos no residentes en España

En determinadas circunstancias los sujetos pasivos no residentes están obligados a nombrar una persona física o jurídica con residencia en España para que les represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto. Esta obligación de nombrar representante existe cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias: a) que los no residentes operen por mediación de un establecimiento permanente o b) cuando por la cuantía y características del patrimonio del sujeto pasivo situado en territorio español, así lo requiera la Administración tributaria. También están obligados a comunicar dicho nombramiento, debidamente acreditado, antes del fin del plazo de declaración del impuesto. El incumplimiento de esta obligación constituye una infracción tributaria grave y la sanción consiste en multa pecuniaria fija de 1.000 euros. La sanción impuesta se gradúa incrementando la cuantía resultante en un 100% si se produce la comisión repetida de infracciones tributarias.

Responsabilidad solidaria del depositario o gestor

El depositario o gestor de los bienes o derechos de los no residentes responde solidariamente del ingreso de la deuda tributaria correspondiente al IP por los bienes o derechos depositados o cuya gestión tenga encomendada.

Con respecto a la **titularidad de los elementos patrimoniales**⁴, la regla general es que los bienes y derechos se atribuyen a los sujetos pasivos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquellos o de las descubiertas por la Administración.

⁽⁴⁾Artículo 7 LIP.

Régimen económico-matrimonial y relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia

En este sentido, se aplican las normas sobre titularidad jurídica contenidas en las disposiciones que regulan el régimen económico del matrimonio, así como en los preceptos de la legislación civil aplicables a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia. La titularidad de los bienes y derechos que sean comunes a ambos cónyuges se atribuye por mitad a cada uno de ellos, salvo que se justifique otra cuota de participación.

Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración tributaria tiene derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal u otros de carácter público.

Las cargas, gravámenes, deudas y obligaciones se atribuyen a los sujetos pasivos según las reglas y criterios anteriores que hemos comentado.

Por otro lado, se establecen dos **reglas especiales** en caso de bienes y derechos adquiridos con precio aplazado o reserva de dominio⁵.

⁽⁵⁾Artículo 8 LIP.

- **Compraventa con precio aplazado.** El valor del elemento patrimonial que resulte de las normas del impuesto se imputa íntegramente al adquirente del mismo, quien debe incluir entre sus deudas la parte de la contraprestación aplazada. Por su parte, el vendedor debe incluir entre los derechos de su patrimonio el crédito correspondiente a la parte de la contraprestación aplazada.
- **Compraventa con pacto de reserva de dominio.** Mientras la propiedad no se transmita al adquirente, el derecho de este se debe computar por la totalidad de las cantidades que hubiera entregado hasta la fecha del devengo del impuesto. Estas cantidades constituyen deudas del vendedor, que es a quien se imputa el valor del elemento patrimonial que resulte de las normas del impuesto.

Ejemplo

La Sra. Durán ha vendido al Sr. Cintado un inmueble por valor de 500.000 euros. La venta se ha realizado con precio aplazado, percibiendo el Sr. Durán la cantidad de 200.000 euros, que ha invertido en títulos de deuda pública. En el momento del devengo del IP se encuentra aplazado el resto del precio de la operación. ¿Cómo se imputan los distintos elementos y deudas de este caso?

De acuerdo con el artículo 8 LIP, el valor del inmueble se imputa íntegramente al Sr. Cintado (500.000 €), quien debe incluir también entre sus deudas la parte de la contraprestación aplazada (-300.000 €). Por su parte, el Sr. Durán debe incluir entre los derechos de su patrimonio (200.000 €) el crédito correspondiente a la contraprestación aplazada (300.000 €).

1.3. Base imponible: valoración de bienes y derechos

La **base imponible** del IP es el valor del patrimonio neto del sujeto pasivo⁶.

⁽⁶⁾Artículo 9 LIP.

El **patrimonio neto** se determina por la diferencia entre los siguientes conceptos:

- El valor de los bienes y derechos de que sea titular el sujeto pasivo.
- Las cargas y gravámenes de naturaleza real, cuando disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos, y las deudas u obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo.

Cargas y gravámenes de bienes exentos

No se deducen para la determinación del patrimonio neto las cargas y gravámenes que correspondan a los bienes exentos.

Cargas y gravámenes en los supuestos de obligación real de contribuir

En los supuestos de obligación real de contribuir, solo son deducibles las cargas y gravámenes que afecten a los bienes y derechos que radiquen en territorio español o puedan ejercitarse o hubieran de cumplirse en el mismo, así como las deudas por capitales invertidos en los mismos.

La valoración de los bienes inmuebles de naturaleza urbana o rústica se determina de acuerdo a las siguientes reglas⁷:

⁽⁷⁾Artículo 10 LIP.

- **Regla general.** El valor de los bienes inmuebles es el mayor de los tres siguientes: el valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos (ITP y AJD o ISD) o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

Ejemplo

El Sr. García es propietario de una vivienda con un valor catastral de 300.000 euros que fue adquirida por 500.000 euros y, como resultado de una comprobación de valores a efectos del ITP y AJD, la Administración le ha asignado un valor de 700.000 euros. ¿Cuál es el valor de la vivienda a efectos del IP?

En este caso el valor de la vivienda en el IP es de 700.000 euros, ya que es el mayor de los tres valores (catastral, comprobado y adquisición).

- **Bienes inmuebles en fase de construcción.** Cuando los bienes inmuebles estén en fase de construcción, se estima como valor patrimonial las cantidades que efectivamente se hayan invertido en dicha construcción hasta la fecha del devengo del impuesto, además del correspondiente valor patrimonial del solar. En caso de propiedad horizontal, la parte proporcional en el valor del solar se determina según el porcentaje fijado en el título.
- **Aprovechamiento por turno de bienes inmuebles** (Ley 4/2012, de 6 de julio). Si no comportan la titularidad parcial del inmueble, se valoran por el precio de adquisición de los certificados u otros títulos representativos

Lectura recomendada

C. M. López Espadafor (2007). "La aplicación de diferentes reglas de valoración para los inmuebles en el impuesto sobre el patrimonio y la quiebra del principio de igualdad". *Quincena Fiscal* (núm. 12).

de los mismos. Si comportan la titularidad parcial del inmueble, se valoran por el mayor de los tres siguientes: catastral, comprobado o adquisición.

Contrato de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico

Es un contrato de duración superior a un año en virtud del cual un consumidor adquiere, a título oneroso, el derecho a utilizar uno o varios alojamientos para pernoctar durante más de un período de ocupación. El derecho de aprovechamiento por turno de inmuebles atribuye a su titular la facultad de disfrutar, con carácter exclusivo, durante un período específico de cada año, consecutivo o alterno, un alojamiento susceptible de utilización independiente por tener salida propia a la vía pública o a un elemento común del edificio en el que estuviera integrado y que esté dotado, de modo permanente, con el mobiliario adecuado al efecto, así como del derecho a la prestación de los servicios complementarios. La facultad de disfrute no comprende las alteraciones del alojamiento ni de su mobiliario. El derecho de aprovechamiento por turno puede constituirse como derecho real limitado o con carácter obligacional (artículos 2 y 23 Ley 4/2012).

- **Arrendamiento de inmuebles mediante contratos celebrados antes del 9 de mayo de 1985** (DT 2.^a y 3.^a Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos). En estos casos el valor de los bienes inmuebles se determina mediante la capitalización al 4% de la renta devengada, siempre que este resultado sea inferior al que resulte de aplicar las reglas anteriores.

Ejemplo

La Sra. Perdigones es propietaria de una vivienda que se encuentra alquilada desde 1984 por una renta mensual de 200 euros, siendo el valor catastral de la vivienda de 100.000 euros y su precio de adquisición 50.000 euros. ¿Cuál es el valor de la vivienda a efectos del IP?

Dado que se trata de un inmueble arrendado mediante un contrato anterior al 9 de mayo de 1985 se debe capitalizar al 4% la renta devengada, dicho resultado será el valor del inmueble siempre que sea inferior al que resulte aplicando la regla general en cuya virtud se considera el mayor de tres valores: catastral, comprobado o adquisición. Así pues, el valor de capitalización es $(200 \times 12) / 0,04 = 60.000 \text{ €}$. Este es el valor de la vivienda a efectos del IP, puesto que es inferior al mayor de los valores (en este caso, el valor catastral).

- **Bienes inmuebles afectos a actividades económicas o empresariales** (artículo 11 LIP). Los bienes inmuebles afectos a actividades empresariales o profesionales, se valoran en todo caso conforme a lo previsto en las normas anteriores, salvo que formen parte del activo circulante y el objeto de aquellas actividades consista exclusivamente en el desarrollo de actividades empresariales de construcción o promoción inmobiliaria. En tal caso, los bienes inmuebles se valoran, al igual que el resto de los bienes y derechos afectos a actividades empresariales o profesionales, por el valor que resulte de su contabilidad, por diferencia entre el activo real y el pasivo exigible, siempre que aquella se ajuste a lo dispuesto en el Código de Comercio.

Otras normas de valoración que pueden resultar aplicables en el caso de operaciones con bienes inmuebles son las relativas a:

- **Rentas temporales o vitalicias** (artículo 17.2 LIP). Las rentas temporales o vitalicias, constituidas como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, deben computarse por su valor de

capitalización en la fecha del devengo del impuesto, aplicando las mismas reglas que para la constitución de pensiones se establecen en el ITP y AJD.

- Derechos reales (artículo 20 LIP). Los derechos reales de disfrute y la nuda propiedad se valoran con arreglo a los criterios señalados en el ITP y AJD, tomando, en su caso, como referencia el valor asignado al correspondiente bien de acuerdo con las reglas contenidas en la LIP.
- Concesiones administrativas (artículo 21 LIP). Las concesiones administrativas para la explotación de servicios o bienes de dominio o titularidad pública, cualquiera que sea su duración, se valoran con arreglo a los criterios señalados en el ITP y AJD.
- Opciones contractuales (artículo 23 LIP). Las opciones de contratos se valoran de acuerdo con lo que establece el ITP y AJD.
- Otros bienes y derechos de contenido económico (artículo 24 LIP). Los demás bienes y derechos de contenido económico, atribuibles al sujeto pasivo, se valoran por su precio de mercado en la fecha del devengo del impuesto.
- Valoración de las deudas (artículo 25 LIP). Las deudas se valoran por su nominal en la fecha del devengo del impuesto y solo son deducibles si están debidamente justificadas. En ningún caso pueden ser objeto de deducción las deudas contraídas para la adquisición de bienes o derechos exentos. Cuando la exención sea parcial, es deducible, en su caso, la parte proporcional de las deudas.

Cantidades que no son objeto de deducción

a) Las cantidades avaladas, hasta que el avalista esté obligado a pagar la deuda, por haberse ejercitado el derecho contra el deudor principal y resultar este fallido. En el caso de obligación solidaria, las cantidades avaladas no pueden deducirse hasta que se ejercite el derecho contra el avalista.

b) La hipoteca que garantice el precio aplazado en la adquisición de un bien, sin perjuicio de que sí lo sea el precio aplazado o deuda garantizada.

1.4. Base liquidable y cuotas

La **base liquidable** es el resultado de reducir la base imponible (patrimonio neto) en el importe del denominado **mínimo exento**. Este importe es el que haya establecido cada comunidad autónoma y, en su defecto, 700.000 euros (artículo 28 LIP).

La base liquidable se grava de acuerdo con una escala según los tipos de gravamen que haya aprobado la comunidad autónoma y, en su defecto, de acuerdo con la escala establecida en el artículo 30.2 LIP. Esta escala se aplica también en los casos de obligación real de contribuir y en los de sujetos pasivos no residentes que tributen por obligación personal de contribuir.

Límite de la cuota íntegra (artículo 31 LIP). La cuota íntegra del IP conjuntamente con las cuotas del IRPF, no puede exceder del 60% de la suma de las bases imponibles de este último. Esta regla se aplica a los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal.

Reglas sobre el límite de la cuota íntegra

- a) No se tiene en cuenta la parte de la base imponible del ahorro derivada de ganancias y pérdidas patrimoniales que corresponda al saldo positivo de las obtenidas por las transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas en los mismos con más de un año de antelación a la fecha de transmisión, ni la parte de las cuotas íntegras del IRPF correspondientes a dicha parte de la base imponible del ahorro.
- b) No se tiene en cuenta la parte del IP que corresponda a elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no sean susceptibles de producir rendimientos gravados por el IRPF.
- c) En el supuesto de que la suma de ambas cuotas supere el límite anterior, se debe reducir la cuota del IP hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80%.

Tributación conjunta en el IRPF

Cuando se haya optado por la tributación conjunta en el IRPF, el límite de las cuotas íntegras conjuntas de dicho impuesto y del IP, se calcula acumulando las cuotas íntegras devengadas por aquellos en este último tributo. En su caso, la reducción que proceda practicar se debe prorratear entre los sujetos pasivos en proporción a sus respectivas cuotas íntegras en el IP, sin perjuicio de la regla anteriormente analizada

La **cuota íntegra** del IP se puede minorar en el importe de la deducción por impuestos satisfechos en el extranjero (artículo 32 LIP), de la bonificación del 75% en caso de bienes o derechos en Ceuta o Melilla (artículo 33 LIP) o, finalmente, en la bonificación general del 100% a partir del 1 de enero del 2013, lo que equivale a la supresión del gravamen por el IP.

Están **obligados a presentar declaración** por el IP las siguientes personas (artículo 37 LIP):

- Sujetos pasivos cuya cuota tributaria resulte a ingresar.
- Sujetos pasivos que tengan bienes o derechos con un valor superior a 2.000.000 euros, aunque de su declaración del IP no resulte una cuota a ingresar.

Responsabilidad patrimonial

Las deudas tributarias por el IP tienen la misma consideración que aquellas otras a las que se refiere el artículo 1.365 del Código civil y, en consecuencia, los bienes gananciales responden directamente frente a la Hacienda pública por estas deudas (artículo 34 LIP).

2. Impuesto sobre sucesiones y donaciones

El impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD), es un tributo de naturaleza directa y subjetiva que grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas⁸. El ISD está cedido a las comunidades autónomas tanto en su rendimiento como en importantes competencias de normativas y de gestión (artículos 32, 48 y 54 y ss. Ley 22/2009, de 18 de diciembre).

Competencias normativas

En el ISD, las comunidades autónomas pueden asumir competencias sobre reducciones de la base imponible, tarifa del impuesto, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente y deducciones y bonificaciones de la cuota. Las comunidades autónomas también pueden regular los aspectos de gestión y liquidación. No obstante, el Estado tiene la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las diferentes comunidades autónomas, implantando este conforme cada administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto (artículo 48 Ley 22/2009).

2.1. Hecho imponible

El ISD grava los **incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo** por personas físicas, ya sean dichos incrementos consecuencia de actos *inter vivos* (donaciones) o *mortis causa* (sucesiones).

De este modo, el hecho imponible del ISD está constituido por los siguientes actos⁹:

- Adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.
- Adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito *inter vivos*.
- Percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario (se excluyen los supuestos gravados por el IRPF).

Donaciones especiales

También tributan en el ISD las donaciones con causa onerosa y las remuneratorias (artículo 619 CC). En caso de que existieran recíprocas prestaciones o se impusiera algún gravamen al donatario, tributaría solamente en el ISD la parte lucrativa de la operación, mientras que la parte onerosa debería tributar en TPO (artículo 29 LISD).

No están sujetos al ISD los incrementos de patrimonio obtenidos por personas jurídicas, ya que tales incrementos tributan en el IS. También debemos recordar que no está sujeta al IRPF la renta sujeta al ISD. Por otro lado, téngase en

⁽⁸⁾Artículo 1 LISD.

Lectura recomendada

G. Orón Moratal (2007). "Cuestiones problemáticas en la cesión del impuesto sobre sucesiones y donaciones". *Tribuna Fiscal* (núm. 205).

⁽⁹⁾Artículo 3 LISD.

cuenta que si la transmisión *inter vivos* no es gratuita sino onerosa, tributa en la modalidad de TPO del ITP y AJD, o en el IVA en caso de ser realizada por empresarios o profesionales.

Ejemplo

El Sr. Fernández es propietario de dos apartamentos que ganó en un concurso de televisión, uno de ellos lo ha puesto a nombre de su hijo y el otro lo ha vendido a un tercero. ¿Qué hechos imposables se realizan en este caso?

Cuando el Sr. Fernández gana el premio del concurso estamos ante una ganancia patrimonial que no deriva de la transmisión de elementos patrimoniales y que tributa en la base imponible general del IRPF. Por otro lado, cuando el Sr. Fernández pone uno de los apartamentos a nombre de su hijo, se produce una transmisión lucrativa (gratuita) *inter vivos* que tributa en el ISD, que debe pagar el donatario (el hijo), mientras que la venta del otro inmueble es una transmisión onerosa que tributa en el ITP y AJD y que debe pagar el adquirente.

La LISD presume que se ha producido una transmisión lucrativa (y por tanto, que se ha realizado el hecho imponible) en los siguientes supuestos:

- Cuando de los registros fiscales o de los datos que obran en la Administración resulte la disminución del patrimonio de una persona y simultáneamente o con posterioridad, pero siempre dentro del plazo de prescripción, el incremento patrimonial correspondiente en el cónyuge, descendientes, herederos o legatarios.
- En las adquisiciones a título oneroso realizadas por los ascendientes como representantes de los descendientes menores de edad, se presume la existencia de una transmisión lucrativa a favor de estos por el valor de los bienes o derechos transmitidos, a menos que se pruebe la previa existencia de bienes o medios suficientes del menor para realizarla y su aplicación a este fin.

Para determinar el momento del **devengo** debemos distinguir dos supuestos (artículo 24 LISD):

- Adquisiciones por causa de muerte y seguros de vida. El impuesto se devenga el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente (artículo 196 CC).
- Transmisiones lucrativas *inter vivos*. El impuesto se devenga el día en que se cause o celebre el acto o contrato.
- Bienes cuya efectividad esté suspendida por la existencia de condición, término, fideicomiso o cualquier otra limitación. El impuesto se devenga el día en que dichas limitaciones desaparezcan.

Presunciones de hechos imposables (artículo 4 LISD)

Son presunciones que el contribuyente puede destruir aportando prueba en contrario (*ius tantum*).

Adquisiciones en vida del causante

En las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devenga el día en que se cause o celebre dicho acuerdo.

Responsables subsidiarios

El artículo 8 LISD regula varios supuestos de responsabilidad subsidiaria: transmisiones *mortis causa* de depósitos, entrega de cantidades o transmisiones de títulos valores.

2.2. Sujetos pasivos

Son **sujetos pasivos** a título de contribuyente las siguientes personas físicas (artículo 5 LISD):

- En las adquisiciones *mortis causa*, los causahabientes.
- En las donaciones y demás transmisiones lucrativas *inter vivos* equiparables, el donatario o el favorecido por ellas.
- En los seguros sobre la vida, los beneficiarios.

Obligación personal y real

A los contribuyentes que tengan su residencia en España se les exige el impuesto por obligación personal, con independencia de donde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado (artículo 6 LISD). Por su parte, a los contribuyentes no residentes se les exige el impuesto por obligación real, por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que se sitúen, ejerciten o deban cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en nuestro país (artículo 7 LISD).

2.3. Base imponible

Para determinar la **base imponible** del ISD debemos distinguir los siguientes supuestos, en función del hecho imponible que se realice (artículo 9 LISD):

- Transmisiones *mortis causa*. La base imponible es el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que sean deducibles.
- Transmisiones lucrativas *inter vivos*. La base imponible es el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que sean deducibles.
- Seguros sobre la vida. La base imponible son las cantidades percibidas por el beneficiario.

La determinación de la base imponible se completa con varias normas especiales para adquisiciones *mortis causa* (artículos 11-15 LISD) y transmisiones *inter vivos* (artículo 16). Los aspectos fundamentales de estas normas son los que indicamos a continuación.

2.3.1. Adquisiciones *mortis causa*

- **Adición de bienes** (artículo 11 LISD). En las adquisiciones *mortis causa*, a efectos de la determinación de la participación individual de cada cau-

Lectura recomendada

J. Calvo Vérguez (2010). "La determinación de las cargas, deudas y gastos deducibles en el impuesto sobre sucesiones y donaciones: principales cuestiones". *Revista Aranzadi Doctrinal* (núm. 8).

sahabiente, se presume que determinados bienes forman parte del caudal hereditario (salvo prueba en contrario).

Adición de bienes al caudal hereditario

a) Bienes de todas clases que hubiesen pertenecido al causante de la sucesión hasta un año antes de su fallecimiento, salvo prueba fehaciente de que tales bienes fueron transmitidos por aquel y de que se hallan en poder de persona distinta de un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante. Esta presunción queda desvirtuada mediante la justificación suficiente de que en el caudal figuran incluidos el metálico u otros bienes subrogados en el lugar de los desaparecidos con valor equivalente,

b) Bienes y derechos que durante los tres años anteriores al fallecimiento hubieran sido adquiridos a título oneroso en usufructo por el causante y en nuda propiedad por un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante,

c) Bienes y derechos que hubieran sido transmitidos por el causante durante los cuatro años anteriores a su fallecimiento reservándose el usufructo de los mismos o de otros del adquirente o cualquier otro derecho vitalicio, salvo cuando se trate de seguros de renta vitalicia contratados con entidades dedicadas legalmente a este género de operaciones.

d) Valores y efectos depositados y cuyos resguardos se hubieran endosado, si con anterioridad al fallecimiento del endosante no se hubieran retirado aquellos o tomado razón del endoso en los libros del depositario, y los valores nominativos que hubieran sido igualmente objeto de endoso, si la transferencia no se hubiera hecho constar en los libros de la entidad emisora con anterioridad también al fallecimiento del causante.

- **Cargas deducibles** (artículo 12 LISD). Del valor real de los bienes únicamente se deducen las cargas o gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimibles que aparezcan directamente establecidos sobre los mismos y disminuyan realmente su capital o valor

Ejemplo

Son deducibles los censos y las pensiones, en cambio no tienen tal carácter las cargas que constituyan obligación personal del adquirente ni las que, como las hipotecas y las prendas, no suponen disminución del valor de lo transmitido, sin perjuicio, en su caso, de que las deudas que garanticen puedan ser deducidas si concurren los requisitos establecidos en el apartado siguiente.

- **Deudas deducibles** (artículo 13 LISD). En las transmisiones por causa de muerte, a efectos de la determinación del valor neto patrimonial, se pueden deducir con carácter general las deudas que haya dejado contraídas el causante de la sucesión, salvo las que lo fuesen a favor de las siguientes personas: herederos y legatarios de parte alícuota, así como cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de aquellos aunque renuncien a la herencia.

Ejemplo

Son deducibles las cantidades que deba el causante por razón de tributos (estatales, autonómicos o locales) o por deudas de la seguridad social y que se satisfagan por los herederos, albaceas o administradores del caudal hereditario, aunque correspondan a liquidaciones giradas después del fallecimiento.

- **Gastos deducibles** (artículo 14 LISD). En las adquisiciones por causa de muerte son deducibles para la determinación de la base imponible determinados gastos.

Ejemplo

Son deducibles los gastos de litigios relativos a la testamentaría o *abintestato*, excepto los de administración del caudal relicto. También son deducibles los gastos de última enfermedad, entierro y funeral.

- **Ajuar doméstico** (artículo 15 LISD). El ajuar doméstico forma parte de la masa hereditaria y se valora en el 3% del importe del caudal relicto del causante (salvo que los interesados le asignen un valor superior o prueben su inexistencia o un valor inferior).
- **Adjudicación de las participaciones hereditarias** (artículo 27 LISD). Para determinar la base imponible de cada heredero es necesario determinar su hijuela o participación en la herencia.

Principio de igualdad de las participaciones

Cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que hagan los interesados, se consideran a efectos del impuesto como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión, estén o no los bienes sujetos al pago del impuesto por la condición del territorio o por cualquier otra causa.

Aumentos en la comprobación de valores

Los aumentos que derivan de una comprobación de valores se deben prorratear entre los distintos adquirentes o herederos. Si los bienes en cuya comprobación resulte aumento de valores o a los que deba aplicarse la no sujeción se atribuyen específicamente por el testador a persona determinada o se adjudican en concepto distinto del de herencia, los aumentos o disminuciones afectan solamente al que adquiera dichos bienes.

Excesos de adjudicación

Los excesos de adjudicaciones se producen cuando existe diferencia en las adjudicaciones efectuadas a los herederos o legatarios en relación con el título hereditario. Generalmente, los excesos de adjudicación tributan en el ITP y AJD. También puede haber un exceso de adjudicación como consecuencia de un procedimiento de comprobación de valores. En tales casos también tributan en el ITP y AJD cuando el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios exceda del 50% del valor que le correspondería en virtud de su título, salvo en el supuesto de que los valores declarados sean iguales o superiores a los que resultarían de aplicar las reglas del IP.

2.3.2. Transmisiones lucrativas *inter vivos*

- **Cargas deducibles** (artículo 16 LISD). Del valor real de los bienes y derechos adquiridos se deducen las cargas que reúnan los requisitos que hemos analizado para las transmisiones *mortis causa*.
- **Deudas deducibles** (artículo 17 LISD). Del valor de los bienes solo son deducibles las deudas que estuviesen garantizadas con derechos reales que recaigan sobre los mismos bienes transmitidos, en el caso de que el adquirente haya asumido fehacientemente la obligación de pagar la deuda garantizada.

2.4. Base liquidable y cuotas

La **base liquidable** del ISD es el resultado de minorar la base imponible en las reducciones estatales y autonómicas, por este orden¹⁰. La LISD establece unas reducciones a nivel estatal que pueden completarse con las reducciones que apruebe cada comunidad autónoma.

⁽¹⁰⁾Artículo 20 LISD.

- **Transmisiones *mortis causa*.** Estas reducciones se dividen en varios grupos en función del grado de parentesco y se establecen también reducciones adicionales para las personas con discapacidad. También se contemplan reducciones específicas relacionadas con la naturaleza de los bienes o derechos, tales como los supuestos de beneficiarios de seguros de vida, empresa individual, vivienda habitual o bienes del patrimonio histórico. Por último se contempla una reducción cuando durante un período máximo de diez años los bienes sean objeto de dos o más transmisiones. En cuanto a la reducción estatal por **adquisición *mortis causa* de la vivienda habitual de la personas fallecida**, podemos señalar las siguientes cuestiones en torno a su cuantía y requisitos. En cuanto al importe, la reducción es del 95% con el límite de 122.606,47 euros para cada sujeto pasivo. Para que resulte aplicable deben cumplirse los siguientes requisitos:
 - **Permanencia.** La vivienda debe mantenerse durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que fallezca el adquirente dentro de ese plazo. En caso de incumplimiento de este requisito, debe pagarse la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.
 - **Grado de parentesco.** Los causahabientes deben ser cónyuge, ascendientes o descendientes del causante, o bien pariente colateral mayor de 65 años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

Doctrina administrativa

La reducción del 95% debe calcularse sobre el valor del elemento patrimonial –sea empresa, negocio profesional, participaciones en entidades o vivienda habitual– que se encuentre incluido en el caudal relicto del causante. La posibilidad de que los herederos en una sucesión puedan aplicar las reducciones en la base imponible depende de la concreta adjudicación de bienes a cada parte en la liquidación de la sociedad legal de gananciales. Ved Resolución DGT de 19 de enero del 2004 (núm. 0039-04).

Comunidades autónomas

La legislación propia de las comunidades autónomas suele mejorar los porcentajes y límites de la reducción. Es necesario consultar la normativa autonómica aplicable a cada caso.

- **Adquisiciones lucrativas *inter vivos*.** A nivel estatal se contemplan reducciones por transmisión de empresa individual, por bienes del patrimonio histórico o por donaciones de explotaciones familiares agrarias de la Ley 19/1995, de 4 de julio.

Lectura recomendada

S. Cano Arteseros (2011). "Aspectos conflictivos en la reducción de la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones por la transmisión *mortis causa* de la empresa familiar o de participaciones en entidades. Especial referencia a la actividad de arrendamiento de inmuebles". *Quincena Fiscal* (núm. 13).

La **cuota íntegra** del ISD se obtiene aplicando a la base liquidable la escala de gravamen que haya aprobado la comunidad autónoma y, en su defecto, la escala aprobada por el Estado (artículo 22 LISD). Sobre la cuota íntegra se aplica un **coeficiente multiplicador** para obtener la **cuota tributaria**. Este coeficiente se establece en función de la cuantía de los tramos de patrimonio preexistente y lo establecen las comunidades autónomas; en su defecto, se aplica el coeficiente y los tramos aprobados por el Estado (artículo 22 LISD). Finalmente, se establece una deducción por doble imposición internacional (artículo 23 LISD) y bonificaciones para Ceuta y Melilla (artículo 23 bis LISD).

Normas especiales

Existen normas especiales para calcular la cuota tributaria en los supuestos de acumulación de donaciones (artículo 30 LISD). También existen normas especiales sobre la tributación del usufructo y otras instituciones sucesorias (artículo 26 LISD) y sobre la repudiación y renuncia a la herencia (artículo 28 LISD).

Los sujetos pasivos pueden optar por presentar **declaración o autoliquidación** por este impuesto, salvo en aquellas comunidades autónomas en las que el régimen de autoliquidación tenga carácter obligatorio (Andalucía, Aragón, Asturias, Baleares, Canarias, Castilla y León, Cataluña, Galicia y Murcia). En las adquisiciones *mortis causa*, los plazos son de 6 meses desde el fallecimiento del causante y, en las transmisiones *inter vivos*, de 30 días hábiles a contar desde el siguiente a aquel en que se cause el acto o contrato (artículos 67 y 68 RISD). Está prevista la posibilidad de pagar la deuda de este impuesto mediante la entrega de bienes integrantes del patrimonio histórico español (artículos 36.3 LISD y 60.2 LGT).

3. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

El impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD) es un tributo de naturaleza indirecta que comprende tres hechos imponibles: transmisiones patrimoniales onerosas (TPO), operaciones societarias (OS) y actos jurídicos documentados (AJD). El ITP y AJD es un tributo cedido a las comunidades autónomas, tanto en su rendimiento como en importantes competencias normativas y de gestión (artículos 33, 49 y 54 y ss. Ley 22/2009, de 18 de diciembre).

Competencias normativas

En el ITP y AJD, las comunidades autónomas pueden asumir competencias normativas sobre: tipos de gravamen en la modalidad de TPO (concesiones administrativas, transmisiones de bienes, constitución y cesión derechos reales y arrendamientos) y en la modalidad de OS (tipo de gravamen de los documentos notariales), deducciones y bonificaciones en cuota y aspectos de gestión y liquidación (artículo 49 Ley 22/2009).

En los siguientes apartados analizaremos las reglas y exenciones comunes del ITP y AJD, en particular, las exenciones aplicables al tráfico inmobiliario. Además, estudiaremos cada una de las modalidades del impuesto en relación con las operaciones inmobiliarias, con especial atención a la modalidad de TPO y a los documentos notariales de AJD, por ser las que más incidencia tienen en esta clase de operaciones.

3.1. Reglas comunes

El ITP y AJD comprende las siguientes modalidades:

- **Transmisiones patrimoniales onerosas (TPO).** Grava el tráfico patrimonial civil, es decir, el efectuado por particulares, mientras que el IVA grava el tráfico patrimonial empresarial.
- **Operaciones societarias (OS).** Grava determinadas operaciones relativas a entidades, tales como la disminución de su capital social o su disolución.
- **Actos jurídicos documentados (AJD).** Nos centraremos en la modalidad de documentos notariales, ya que las otras no tienen incidencia directa en la fiscalidad inmobiliaria.

Lectura recomendada

R. Falcón y Tella (2005). *Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*. Madrid: Iustel.

Incompatibilidades

Las modalidades de TPO y OS son incompatibles entre sí.

A efectos del ITP y ADJ, se consideran **bienes inmuebles** las instalaciones de cualquier clase establecidas con carácter permanente, aunque por la forma de su construcción sean transportables, y aun cuando el terreno sobre el que se hallen situadas no pertenezca al dueño¹¹ de los mismos.

⁽¹¹⁾Artículo 3 LITPAJD.

El **ámbito de aplicación espacial** del impuesto es el siguiente en cada una de las operaciones gravadas¹²:

⁽¹²⁾Artículo 6 LITPAJD.

- **TPO.** El impuesto se exige por los bienes o derechos que estén situados, puedan ejercitarse o deban cumplirse en territorio español o en territorio extranjero, cuando en este último supuesto, el obligado al pago tenga su residencia en España.

Bienes y derechos de naturaleza inmobiliaria situados en el extranjero

No se exige el impuesto por los bienes y derechos de naturaleza inmobiliaria sitos en territorio extranjero, ni por los bienes y derechos que, efectuada su transmisión en territorio extranjero, deban surtir efectos fuera del territorio español.

- **OS.** El impuesto se exige por las operaciones societarias realizadas por entidades que tengan en España su sede de dirección efectiva, su domicilio social o que realicen en España operaciones de su tráfico aunque tengan su sede de dirección efectiva y su domicilio social en un tercer Estado no miembro de la UE o estando en un Estado miembro, dicho Estado no grave la operación societaria con un impuesto similar.
- **AJD.** El impuesto se exige por los AJD que se formalicen en territorio nacional y por los que, habiéndose formalizado en el extranjero, surtan cualquier efecto, jurídico o económico, en España.

Nota

Estas normas se entienden sin perjuicio de los regímenes forales y de los tratados o convenios internacionales que hayan pasado a formar parte de nuestro ordenamiento.

Ejemplo

Los Sres. Wolf, residentes en Alemania y propietarios al 50% de un inmueble situado en España, se están planteando aportar dicho inmueble a una sociedad alemana, vía aumento de capital. ¿Está sujeta al ITP y AJD la aportación de un bien inmueble sito en territorio español al capital de una sociedad alemana?

En este caso debemos plantearnos si el aumento de capital de la sociedad alemana puede tributar en el ITP y AJD en las modalidades de OS y AJD. En cuanto a OS, para que pueda exigirse el impuesto es necesario que la sociedad tenga en España su sede de dirección efectiva o su domicilio social o que realice en España operaciones de su tráfico (artículo 6.1.B LITPAJD). Puesto que no concurre ninguno de estos supuestos, consideramos que la sociedad no puede ser gravada con el impuesto español en la modalidad de OS (ved también artículo 10 Directiva 2008/07/CE). En cuanto a la modalidad de AJD, el impuesto se exige por los actos que se formalicen en territorio español y por lo que habiéndose formalizado en el extranjero produzcan efectos en España (artículo 6.1.C LITPAJD). Por tanto, al tratarse de una operación que recae sobre un bien inmueble situado en España, inscribible en un registro público español y no sujeto a la modalidad de OS, resulta de aplicación la modalidad de AJD. Esta modalidad resulta aplicable en cuanto a la cuota variable del documento notarial, al cumplirse todos los requisitos establecidos en el artículo 31.2 LITPAJD, que más adelante analizaremos en el epígrafe de OS (ved, en este sentido, consulta de la DGT V1756-12).

Dentro de las reglas comunes de este impuesto, debemos indicar una serie de **principios** contenidos en la LITPAJD que se deben tener en cuenta en su aplicación, tales como el régimen de incompatibilidades entre las distintas modalidades del impuesto (artículos 1.2), la calificación de los actos y contratos de acuerdo con su verdadera naturaleza jurídica (artículo 2), la liquidación del impuesto en caso de que medie alguna condición suspensiva o resolutoria (artículo 2.2), la regla en caso de pluralidad de convenciones (artículo 4) o la afección de los bienes y derechos al pago de la deuda tributaria (artículo 5).

Nota

Las oficinas liquidadoras y los registradores de la propiedad deben realizar las anotaciones correspondientes cuando la ley conceda un beneficio fiscal cuya definitiva efectividad dependa del ulterior cumplimiento por el contribuyente de los requisitos establecidos para ello (artículo 5.2 LITPAJD).

Afección de los bienes al pago de la deuda

Los bienes y derechos transmitidos están afectos, cualquiera que sea su poseedor, a la responsabilidad del pago de los impuestos que graven tales transmisiones, salvo que aquel resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título en establecimiento mercantil o industrial en el caso de bienes muebles no inscribibles. Los notarios deben hacer constar la afección por medio de la oportuna advertencia en los documentos que autoricen. Cuando en el registro conste expresamente la afección, el tercero no se considera protegido por la fe pública registral.

3.2. Exenciones

A continuación comentaremos las denominadas exenciones comunes que pueden resultar aplicables a las distintas modalidades del impuesto¹³. Estas exenciones son de dos clases, subjetivas y objetivas. Las primeras resultan aplicables a las tres modalidades de gravamen, mientras que las segundas dependen del tipo de operación que se realice. En ningún caso se aplican estos beneficios fiscales a los siguientes documentos: letras de cambio, documentos que suplan a estas o realicen función de giro, escrituras, actas o testimonios notariales.

1) **Exenciones subjetivas** (artículo 45.I.A). Están exentas del ITP y ADJ en todas su modalidades las entidades que expresamente se indican.

Entidades exentas

- a) Estado y administraciones públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos. También aquellas entidades cuyo régimen fiscal haya sido equiparado por ley al del Estado o al de las administraciones públicas citadas. La exención no se extiende a las comunidades de regantes, aunque tengan el carácter de corporaciones de derecho público y realicen inversiones de interés social (STS 15 de diciembre del 2006).
- b) Entidades sin fines lucrativos acogidas al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002.
- c) Cajas de ahorro, por las adquisiciones directamente destinadas a su obra social.
- d) Iglesia católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español (confesiones evangélica, islámica e israelita).

⁽¹³⁾Artículo 45 LITPAJD.

Bonificaciones

Se establecen bonificaciones del 50% de la cuota en relación con la ciudades de Ceuta y Melilla (artículo 57 bis LITPAJD).

Beneficios fiscales contemplados en otras normas

El artículo 45.I.C contiene un amplio catálogo de normas que regulan beneficios fiscales del ITP y AJD aplicables en ámbitos o sectores determinados.

- e) Instituto de España y Reales Academias integradas en el mismo, así como instituciones de las comunidades autónomas que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.
- f) Partidos políticos con representación parlamentaria.
- g) Cruz Roja Española y Organización Nacional de Ciegos Españoles.
- h) Obra Pía de los Santos Lugares.

2) **Exenciones objetivas.** Dentro de este grupo de exenciones nos centraremos en aquellas que pueden tener más relación con las operaciones inmobiliarias, pudiendo referirse la exención a una o varias de las modalidades de este impuesto. Así pues, podemos citar entre otras las siguientes:

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

Tribunal Supremo

La STS de 30 de abril del 2010 ha establecido que en las adjudicaciones y transmisiones originadas por disolución del matrimonio, la exención únicamente es aplicable a las disoluciones en que haya efectiva comunidad de bienes (sociedad conyugal). Por tanto, esta exención no es aplicable a los supuestos en los que rija un régimen económico matrimonial de separación de bienes.

- **Concentración parcelaria.** Están exentas las transmisiones y demás actos y contratos a que dé lugar la concentración parcelaria, las de permuta forzosa de fincas rústicas, las permutas voluntarias autorizadas por el Instituto de Reforma y Desarrollo Agrario, así como las de acceso a la propiedad derivadas de la legislación de arrendamientos rústicos y las adjudicaciones del Instituto de Reforma y Desarrollo Agrario a favor de agricultores en régimen de cultivo personal y directo, conforme a su legislación específica.
- **Explotaciones agrarias.** Se contemplan varias exenciones en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias (artículos 8 y ss.).
- **Juntas de compensación.** Están exentas las transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación a las juntas de compensación por los propietarios de la unidad de ejecución y las adjudicaciones de solares que se efectúen a los propietarios citados, por las propias juntas, en proporción a los terrenos incorporados. También están exentos los mismos actos y contratos a que dé lugar la reparcelación. Esta exención está condicionada al cumplimiento de todos los requisitos exigidos por la normativa urbanística.
- **Viviendas de protección oficial (VPO).** Se establecen varias exenciones en este ámbito que pueden afectar a las distintas modalidades del impuesto:

- Transmisión de terrenos y solares y la cesión del derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de VPO. Los préstamos hipotecarios solicitados para la adquisición de aquellos, en cuanto al gravamen de AJD.
- Escrituras públicas otorgadas para formalizar actos o contratos relacionados con la construcción de edificios en régimen de VPO, siempre que se hubiera solicitado dicho régimen a la Administración competente.
- Escrituras públicas otorgadas para formalizar la primera transmisión de VPO, una vez obtenida la calificación definitiva.
- Constitución de préstamos hipotecarios para la adquisición exclusiva de VPO y sus anejos inseparables, con el límite máximo del precio de la citada vivienda, y siempre que este último no exceda de los precios máximos establecidos para esta clase de viviendas.
- Constitución de sociedades y la ampliación de capital, cuando tengan por exclusivo objeto la promoción o construcción de edificios en régimen de protección oficial.

Viviendas de protección pública

Las exenciones previstas en este apartado también se aplican a las viviendas que con protección pública dimanen de la legislación autonómica, siempre que los parámetros de superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes no excedan de los establecidos en la normativa estatal para las VPO.

Régimen jurídico de la exención

- Reconocimiento. Para el reconocimiento de las dos primeras exenciones, basta que se consigne en el documento que el contrato se otorga con la finalidad de construir viviendas de protección oficial y quedará sin efecto si transcurriesen tres años a partir de dicho reconocimiento sin que obtenga la calificación o declaración provisional o cuatro años si se trata de terrenos.
- Carácter provisional y condicionado. La exención se concede con carácter provisional y condicionada al cumplimiento que en cada caso exijan las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas.
- Prescripción. En el supuesto de las dos primeras exenciones, el cómputo del plazo de prescripción comienza a contarse una vez transcurrido el plazo de tres o cuatro años de exención provisional.
- **Arrendamiento financiero.** Están exentas las transmisiones de edificaciones a las empresas que realicen habitualmente operaciones de arrendamiento financiero, para ser objeto de arrendamiento con opción de compra a persona distinta del transmitente, cuando dichas operaciones estén exentas del IVA. Esta exención no se aplica en los supuestos de operaciones vinculadas entre transmitente, adquirente o arrendatario.
- **Novaciones de préstamos hipotecarios.** Están exentas de la cuota gradual de documentos notariales de AJD las escrituras de formalización de

las novaciones contractuales de préstamos y créditos hipotecarios que se produzcan al amparo del Real Decreto-Ley 6/2012, de 9 de marzo, de Medidas Urgentes de Protección de Deudores Hipotecarios sin Recursos.

- **Cancelación de hipotecas.** Están exentas del gravamen gradual de AJD las primeras copias de escrituras notariales que documenten la cancelación de hipotecas de cualquier clase.
- **Instituciones de inversión colectiva.** Se contemplan varios beneficios fiscales para determinadas operaciones realizadas por este tipo de entidades, entre otras, podemos citar los relativos a IIC inmobiliaria:
 - Exención de determinadas operaciones societarias realizadas por IIC inmobiliarias que tengan por objeto social exclusivo la adquisición y la promoción, incluyendo la compra de terrenos, de cualquier tipo de inmueble de naturaleza urbana para su arrendamiento (operaciones de constitución, aumento de capital y aportaciones no dinerarias).
 - Bonificación del 95% de la cuota del ITP y AJD para las IIC inmobiliarias por la adquisición de viviendas destinadas al arrendamiento y por la adquisición de terrenos para la promoción de viviendas destinadas al arrendamiento, siempre que, en ambos casos, cumplan los requisitos específicos sobre mantenimiento de los inmuebles que ya analizamos en el módulo anterior para la aplicación del tipo de gravamen del 1% del IS (artículo 28 LIS), salvo que, con carácter excepcional, medie una autorización expresa de la CNMV.
- **SOCIMI.** Los beneficios fiscales que se establecen para estas entidades prácticamente coinciden con los de las IIC inmobiliarias:
 - Están exentas determinadas operaciones societarias realizadas por las SOCIMI (constitución, aumento de capital y aportaciones no dinerarias).
 - Bonificación del 95% de la cuota del ITP y AJD por la adquisición de viviendas destinadas al arrendamiento y por la adquisición de terrenos para la promoción de viviendas destinadas al arrendamiento, siempre que, en ambos casos, cumplan el requisito específico de mantenimiento establecido en la normativa reguladora de estas entidades que ya analizamos en el módulo anterior (Ley 11/2009).

Transmisiones de valores (artículo 108 LMV). Se establece una exención general¹⁴ del ITP y AJD (y también del IVA). La exención no resulta aplicable en aquellos supuestos en los que se trate de eludir el pago del impuesto que resultaría exigible por la transmisión de los inmuebles de las entidades a los que representan los valores transmitidos.

⁽¹⁴⁾ Apartado VII de la exposición de motivos Ley 7/2012, de 29 de octubre.

Se trata de una medida de antielusión fiscal de las posibles transmisiones de valores que en realidad sean una cobertura de una transmisión de inmuebles, mediante la interposición de figuras societarias. Aunque como indica el legislador no se trata de una norma objetiva sino antifraude, en determinados supuestos se establece una presunción *iuris tantum*, que deberá, en su caso, ser enervada por el interesado si no quiere que le sea aplicada la medida antielusión*. Además, se excluye del posible gravamen a las adquisiciones de valores en los mercados primarios

Ejemplo

El 90% del activo de la entidad Inmobiliaria, S. A. está formado por bienes inmuebles situados en España y no afectos a una actividad empresarial o profesional. Dicha entidad ha transmitido gran parte de sus acciones a la entidad Especuladora, S. A. obteniendo esta el control de la primera como consecuencia de dicha transmisión de valores. ¿Está exenta de gravamen la referida transmisión de valores?

En este supuesto no resulta aplicable la exención ya que se presume que dicha operación se ha realizado con la finalidad de eludir el pago del impuesto que gravaría la transmisión de inmuebles. Se trata de una presunción que puede ser destruida por el sujeto pasivo si consigue demostrar lo contrario. El legislador entiende que en estos casos, en realidad, lo que se pretende transmitir no son valores sino inmuebles, por lo que la operación de transmisión de valores se realiza con la finalidad de eludir el pago de los impuestos que habrían tenido que pagar si hubieran realizado una transmisión de inmuebles. Tened en cuenta, además, que los inmuebles que integran el activo de la sociedad no están afectos a ninguna actividad económica, por lo que Inmobiliaria, S. A. es una mera sociedad interpuesta para realizar este tipo de operaciones. Se trata, en suma, de una transmisión encubierta de bienes inmuebles y por tanto no puede disfrutar de la exención del artículo 108 LMV.

Como norma general, están exentas del ITP y AJD (y del IVA) las transmisiones de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial. No obstante, la exención no resulta aplicable a las transmisiones de valores (no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial realizadas en el mercado secundario) cuando mediante tales transmisiones de valores se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores. Se considera, salvo prueba en contrario, que se actúa con ánimo de elusión del pago del impuesto correspondiente a la transmisión de bienes inmuebles en determinados supuestos.

Jurisprudencia de la UE

Auto del TJUE de 6 de octubre del 2010, Inmogolf, Asunto C-487/09.

Presunción *iuris tantum* de la elusión del pago del impuesto

En los siguientes supuestos no resulta aplicable la exención, ya que se presume que la transmisión de valores se ha realizado para eludir el pago del impuesto (salvo prueba en contrario):

- Control directo de la entidad. Cuando se obtenga el control de una entidad cuyo activo esté formado en al menos el 50% por inmuebles radicados en España que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales, o cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella.
- Control indirecto de la entidad. Cuando se obtenga el control de una entidad en cuyo activo se incluyan valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50% por inmuebles radicados en España que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales, o cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella.
- Aportaciones de inmuebles. Cuando los valores transmitidos hayan sido recibidos por las aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución de sociedades o de la ampliación de su capital social, siempre que tales bienes no se

afecten a actividades empresariales o profesionales y que entre la fecha de aportación y la de transmisión no hubiera transcurrido un plazo de tres años.

Cuando no resulte aplicable la exención, las transmisiones de valores se gravan en el ITP y ADJ o en el IVA (según corresponda) de acuerdo con las siguientes reglas:

- **Cálculo del activo.** Para realizar el cómputo del activo, los valores netos contables de todos los bienes contabilizados se deben sustituir por sus respectivos valores reales, determinados a la fecha en que tenga lugar la transmisión o adquisición. A estos efectos, el sujeto pasivo está obligado a formar un inventario del activo en dicha fecha y a facilitarlo a la Administración tributaria a requerimiento de esta.
- **Grupos de entidades.** Tratándose de sociedades mercantiles, se entiende obtenido el control de la entidad cuando directa o indirectamente se alcance una participación en el capital social superior al 50%. A estos efectos se computan también como participación del adquirente los valores de las demás entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades.
- **Sujeto pasivo.** En los casos de transmisión de valores a la propia sociedad tenedora de los inmuebles para su posterior amortización por ella, se entiende a efectos fiscales que se trata de una operación de elusión. En este caso, es sujeto pasivo el accionista que, como consecuencia de dichas operaciones, obtenga el control de la sociedad en los términos antes indicados.
- **Base imponible del IVA.** En las transmisiones de valores que estén sujetas al IVA y no exentas, la base imponible se determina en proporción al valor de mercado de los bienes que deban computarse como inmuebles. A este respecto, en los supuestos de aportación de inmueble a la sociedad, la base imponible del impuesto es la parte proporcional del valor de mercado de los inmuebles que fueron aportados en su día, correspondientes a las acciones o participaciones transmitidas.
- **Base imponible del ITP y AJD.** En las transmisiones de valores que deban tributar en el ITP y AJD (modalidad de TPO), para la práctica de la liquidación, se aplican los elementos de dicho impuesto a la parte proporcional del valor real de los inmuebles, calculado de acuerdo con las reglas contenidas en la normativa de este impuesto. A tal fin se establecen unas reglas especiales para calcular la base imponible en estos supuestos.

Determinación de la base imponible de TPO

- En los supuestos en que se adquiera el control directo de la entidad, la base imponible será la parte proporcional sobre el valor real de la totalidad de las partidas del activo que deban computarse como inmuebles, que corresponda al porcentaje total de participación que se pase a tener en el momento de la obtención del control o, una vez obtenido, onerosa o lucrativamente, dicho control, al porcentaje en el que aumente la cuota de participación.

- En los supuestos en que se adquiera el control indirecto de la entidad, para determinar la base imponible solo se tendrán en cuenta los inmuebles de aquellas cuyo activo esté integrado al menos en un 50% por inmuebles no afectos a actividades empresariales o profesionales.
- En los supuestos de aportación de inmuebles, se tendrá en cuenta la parte proporcional del valor real de los inmuebles que fueron aportados en su día correspondiente a las acciones o participaciones transmitidas.

3.3. Transmisiones de patrimoniales onerosas

En este apartado analizaremos los elementos esenciales de la modalidad de TPO con la finalidad de resaltar aquellos aspectos que tienen mayor relación con las operaciones inmobiliarias, remitiéndonos para todo lo demás al resto de los preceptos que regulan este gravamen (artículos 7-18 LITPAJD).

El **hecho imponible** de las TPO está constituido por las siguientes operaciones¹⁵:

- Transmisiones onerosas por actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.
- Constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos. Los contratos de aparcería y los de subarriendo se equiparán a los de arrendamiento.

⁽¹⁵⁾Artículo 7 LITPAJD.

Fiscalidad de las transmisiones *inter vivos*

Si son onerosas tributan en TPO o en el IVA, según se realicen por particulares o por empresarios o profesionales. Si son lucrativas tributan en el ISD (donaciones).

Operaciones sujetas a TPO

La ley también indica determinados supuestos específicos que están sujetos a la modalidad de TPO, tales como las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, los excesos de adjudicación declarados (por ejemplo, en el ISD), los expedientes de dominio, determinadas clases de actas de la legislación hipotecarias o los reconocimientos de dominio a favor de persona determinada (artículo 7.2 LITPAJD)

Hipotecas

Las condiciones resolutorias explícitas de las compraventas se equiparan a las hipotecas que garanticen el pago del precio aplazado con la misma finca vendida. Al respecto, se declara que no tributan en el IVA ni en TPO las siguientes operaciones:

- a) Condiciones resolutorias explícitas que garanticen el pago del precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles que estén sujetas y no exentas del IVA.
- b) Hipotecas que garanticen el precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles constituidas sobre los mismos bienes transmitidos.

Delimitación IVA y TPO en el caso de operaciones inmobiliarias

A esta cuestión nos referiremos en el siguiente módulo al estudiar el IVA. No obstante, podemos adelantar que las operaciones inmobiliarias que estén exentas del IVA tributan generalmente en TPO. También tributan en TPO las entregas de inmuebles incluidos en la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, cuando la transmisión de este patrimonio no esté sujeta al IVA (ved. artículos 7 y 18 LITPAJD).

En los supuestos que indicamos a continuación son sujetos pasivos de TPO, a título de contribuyente, las siguientes personas¹⁶:

(16) Artículo 8 LITPAJD.

- Transmisiones de bienes y derechos de toda clase: el que los adquiere.
- Expedientes de dominio, actas de notoriedad, actas complementarias de documentos públicos y certificaciones a que se refiere la normativa hipotecaria: la persona que los promueva, y en los reconocimientos de dominio hechos a favor de persona determinada, esta última.
- Constitución de derechos reales: aquel a cuyo favor se realice este acto.
- Constitución de préstamos de cualquier naturaleza: el prestatario.
- Constitución de fianzas: el acreedor afianzado.
- Constitución de arrendamientos: el arrendatario.
- Constitución de pensiones: el pensionista.
- Concesión administrativa: el concesionario; en los actos y contratos administrativos equiparados a la concesión, el beneficiario.

Ejemplo

El Sr. Fernández ha vendido un piso a la Sra. García. ¿Quién es el sujeto pasivo del ITP y AJD en la modalidad de TPO?

El sujeto pasivo es el adquirente, la Sra. García, por tanto será ella quien deba pagar el impuesto.

Responsables subsidiarios

Se establecen también varios supuestos de responsabilidad subsidiaria, generalmente en aquellos casos en los que no se ha exigido la justificación del pago del impuesto, por ejemplo:

- a) En la constitución de préstamos, es responsable subsidiario el prestamista si percibe los intereses o el capital o la cosa prestada, sin haber exigido al prestatario justificación de haber satisfecho este impuesto.
- b) En la constitución de arrendamientos, es responsable subsidiario el arrendador, si percibe el primer plazo de renta sin exigir al arrendatario igual justificación.
- c) También es responsable subsidiario el funcionario que autoriza el cambio de sujeto pasivo de cualquier tributo cuando tal cambio supone directa o indirectamente una transmisión gravada por el ITP y AJD y el funcionario no ha exigido previamente la justificación del pago del mismo.

La **base imponible** está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente son deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas, aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca¹⁷.

(17) Artículo 10 LITPAJD.

En relación con las normas para determinar la base imponible podemos señalar, entre otras, algunas de las que pueden tener mayor incidencia sobre bienes inmuebles:

- **Usufructos.** El valor del usufructo temporal se reputa proporcional al valor total de los bienes, en razón del 2% por cada período de un año, sin exceder del 70%. En los usufructos vitalicios se estima que el valor es igual al 70% del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de 20 años, minorando, a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1% menos por cada año más con el límite mínimo del 10% del valor total. El usufructo constituido a favor de una persona jurídica si se estableciera por plazo superior a treinta años o por tiempo indeterminado se considera fiscalmente como transmisión de plena propiedad sujeta a condición resolutoria. El valor del derecho de nuda propiedad se computa por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes. En los usufructos vitalicios que, a su vez, sean temporales, la nuda propiedad se valora aplicando, de las reglas anteriores, aquella que le atribuya menor valor.

Ejemplo

La Sra. Romualda es propietaria de un inmueble cuyo valor real es de 100.000 euros sobre el que ha constituido un derecho de usufructo a favor del Sr. Castro de 30 años de edad. ¿Cuál es el valor del usufructo si lo constituye por un período de 20 años? ¿Y si fuera vitalicio?

Si el usufructo es por 20 años se valora en el 40% ($20 \times 2\%$) de 100.000 € = 40.000 €, esta cantidad se encuentra dentro del límite del 70% del valor del bien. Si el usufructo fuera vitalicio, debemos tener en cuenta que el usufructuario supera en 11 años la edad de 20, de modo que deberíamos reducir el valor máximo de 70% en 11 = 59%, por lo que el valor sería $100.000 \times 0,59 = 59.000$ €.

- **Derechos de uso y habitación.** El valor de los derechos reales de uso y habitación es el que resulte de aplicar al 75% del valor de los bienes sobre los que fueron impuestos, las reglas correspondientes a la valoración de los usufructos temporales o vitalicios, según los casos.
- **Hipotecas.** Las hipotecas, prendas y anticresis se valoran 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. Si no consta expresamente el importe de la cantidad garantizada, se toma por base el capital y tres años de intereses.
- **Arrendamientos.** En los arrendamientos sirve de base la cantidad total que haya de satisfacerse por todo el período de duración del contrato. Cuando no conste este período, se gira la liquidación computándose seis años, sin perjuicio de las liquidaciones adicionales que deban practicarse, en caso de continuar vigente después del expresado período temporal. En los contratos de arrendamiento de fincas urbanas sujetas a prórroga forzosa se computa, como mínimo, un plazo de duración de tres años.

- **Aparcería.** En los contratos de aparcería de fincas rústicas, la base es el 3% del valor catastral asignado en el IBI a la finca objeto del contrato, multiplicado por el número de años de duración del contrato.

La **cuota tributaria** se obtiene aplicando a la base imponible los siguientes **tipos de gravamen**¹⁸, salvo que las comunidades autónomas hayan aprobado sus propios tipos:

⁽¹⁸⁾Artículos 11 y 12 LITPAJD.

- **Transmisiones de inmuebles** (y derechos reales sobre los mismos): 6%

Comunidades autónomas

En muchas comunidades autónomas se aplica un tipo de gravamen para bienes inmuebles del 7% y un tipo más reducido cuando se cumplen determinados requisitos relativos, generalmente, al precio de la vivienda y a la edad del adquirente.

- **Transmisiones de derechos de aprovechamiento** por turno de bienes inmuebles de uso turístico (artículo 37 Ley 4/2012, de 6 de julio): 4%.
- **Transmisión de bienes muebles y semovientes** (y derechos reales sobre los mismos): 4%.
- **Derechos reales de garantía, pensiones, fianzas o préstamos**, incluso los representados por obligaciones, así como la cesión de créditos de cualquier naturaleza: 1%.
- **Arrendamiento.** Se aplica sobre la base liquidable la tarifa que fije la comunidad autónoma y, en su defecto, la tarifa contemplada en el artículo 12 LITPAJD. La deuda tributaria se puede satisfacer mediante la utilización de efectos timbrados en los arrendamientos de fincas urbanas. Cuando no se utilicen efectos timbrados el impuesto se debe liquidar en metálico

Preferencia del tipo de gravamen de bienes inmuebles

Cuando un mismo acto o contrato comprende bienes muebles e inmuebles sin especificar la parte de valor que corresponde a cada uno de ellos, se aplica el tipo de gravamen de los inmuebles.

Se establecen **normas especiales en determinados supuestos**, por ejemplo, para las concesiones administrativas, consolidación del dominio, censos, cesión de bienes a cambio de pensiones, fianzas o préstamos, entre otros (artículos 13-17 LITPAJD). Por otro lado, tened en cuenta que las transmisiones de valores tributan también de acuerdo con una escala de gravamen.

3.4. Operaciones societarias

En la actualidad el gravamen por la modalidad de OS se ha reducido considerablemente debido al derecho de la UE, quedando prácticamente limitado a los supuestos de disminución de capital social y disolución de sociedades por aplicación de las reglas de no sujeción y las exenciones (artículos 19.2 y 45.I.B.11 LITPAJD).

Normativa de la UE y adaptación de nuestro derecho interno

Puede consultarse la Directiva 2008/7/CE, de 12 de febrero y las modificaciones que ha experimentado nuestro derecho interno a través de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre y varios Decretos-Ley (13/2010 y 14/2010).

El **ámbito subjetivo** de esta modalidad son las sociedades¹⁹ y entidades equiparadas a las mismas, tales como personas jurídicas no societarias con fines lucrativos, contratos de cuentas en participación, copropiedad de buques y comunidades de bienes (artículo 22 LITPAJD).

⁽¹⁹⁾La modalidad de operaciones societarias es compatible con el IVA.

Comunidades de bienes sujetas a OS

En el gravamen de OS se equiparan a las sociedades las siguientes comunidades de bienes:

- a) Comunidades de bienes constituidas por actos *inter vivos* que realicen actividades empresariales.
- b) Comunidades de bienes constituidas por actos *mortis causa* cuando la explotación del negocio del causante continúe en régimen de indivisión por un plazo superior a tres años.

Son **sujetos pasivos** las sociedades y entidades asimiladas o los socios o comuneros en los casos de disolución (artículo 23 LITPAJD). También se establece un supuesto de responsabilidad subsidiaria para los promotores, administradores o liquidadores de las mismas que hayan intervenido en el acto jurídico sujeto al impuesto, siempre que se hubieran hecho cargo del capital aportado o hubiesen entregado los bienes (artículo 24 LITPAJD). La **base imponible**, en el caso de la disminución de capital y en la disolución, está constituida por el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas (artículo 25.4 LITPAJD). La **cuota tributaria** se obtiene aplicando a la base liquidable el **tipo de gravamen** del 1% (artículo 26 LITPAJD).

3.5. Actos jurídicos documentados

La modalidad de AJD grava tres tipos de documentos (artículo 27 LITPAJD):

- Documentos notariales
- Documentos mercantiles
- Documentos administrativos

En relación con nuestro objeto de estudio nos limitaremos a los documentos notariales, por ser los que afectan directamente a las operaciones inmobiliarias. Por tanto, con respecto a los documentos notariales debemos apuntar lo siguiente (artículos 28-32 LITPAJD y 67-75 RITPAJD):

Lectura recomendada

M. Villarín Lagos (1997). *La tributación de los documentos notariales en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados*. Aranzadi: Cizur Menor.

- **Papel timbrado.** Los documentos notariales se extienden necesariamente en papel timbrado.
- **Documentos gravados.** Están sujetos como documentos notariales las escrituras, actas y testimonios notariales. No están sujetas al impuesto las copias simples.
- **Sujetos pasivos.** El sujeto pasivo es 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. En las escrituras de constitución de préstamo con garantía, se considera adquirente al prestatario.
- **Base imponible.** En las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable, la base imponible es el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa.

Objeto no valuable

Se considera que el acto es de objeto no valuable cuando durante toda su vigencia, incluso en el momento de su extinción, no pueda determinarse la cuantía de la base. Si esta no se puede fijar al celebrarse el acto, se exige el impuesto como si se tratara de objeto no valuable, sin perjuicio de que la liquidación se complete cuando la cuantía quede determinada.

Determinación de la base imponible en otros supuestos

a) Derechos reales de garantía y escrituras que documenten préstamos con garantía: la base imponible es el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos. Si no consta expresamente el importe de la cantidad garantizada, se toma como base el capital y tres años de intereses.

b) Posposición y mejora de rango de las hipotecas o de cualquier otro derecho de garantía: la base imponible está constituida por la total responsabilidad asignada al derecho que empeore de rango.

c) Igualación de rango: la base imponible se determina por el total importe de la responsabilidad correspondiente al derecho de garantía establecido en primer lugar.

d) Actas notariales: se observan las reglas anteriores, salvo en las de protesto, en las que la base imponible coincide con la tercera parte del valor nominal del efecto protestado o de la cantidad que hubiese dado lugar al protesto.

A este respecto, podéis leer:

J. Calvo Vérguez (2010). *La tributación de las operaciones inmobiliarias en la cuota gradual del impuesto sobre actos jurídicos documentados*. Madrid: Civitas.

- **Cuota tributaria.** Para exponer el tipo de gravamen aplicable se puede distinguir entre una cuota fija y una cuota variable complementaria de la anterior.
 - Cuota fija. Los siguientes documentos se extienden, a elección del fedatario, en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio: a) matrices y copias de las escrituras y actas notariales, b) testimonios y c) segunda y sucesivas copias expedidas a nombre de un mismo otorgante.

Actas de protesto

Las copias de las actas de protesto también tributan por cuota variable y mediante la utilización de efectos timbrados.

- Cuota variable. Es el tipo de gravamen que haya aprobado la comunidad autónoma y, en su defecto, el 0,50%. Además de la cuota fija, las primeras copias de escrituras y actas notariales deben pagar la cuota variable cuando se den determinados requisitos: a) que tengan por objeto cantidad o cosa valuable, b) que contengan actos o contratos inscribibles en los registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles y c) que tales actos o contratos no estén sujetos al ISD o las modalidades de TPO y OS.

Comunidades autónomas

Varias comunidades autónomas han aprobado tipos de gravamen del 1% para los documentos notariales y tipos reducidos y bonificaciones cuando concurren determinadas condiciones, generalmente relacionadas con las circunstancias personales del contribuyente (edad, minusvalía o familia numerosa), el valor del inmueble o el carácter de la vivienda (habitual o de protección oficial).

4. Comprobación del valor de bienes inmuebles

En relación con los impuestos que hemos analizado, es frecuente que la Administración compruebe el valor de los bienes inmuebles declarados por el contribuyente. De acuerdo con el artículo 57.1 LGT, el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria puede ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios (artículo 57.1 LGT):

- Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.
- Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal. Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos en los que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de **bienes inmuebles**, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.
- Precios medios en el mercado.
- Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.
- Dictamen de peritos de la Administración.
- Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.
- Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.
- Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de estas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.
- Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo.

Tasación de fincas hipotecadas

La utilización de este medio de comprobación no requiere ninguna carga adicional para la Administración respecto a los demás medios, por lo que no viene obligada a justificar previamente que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse (STS de 7 de diciembre del 2011).

Las administraciones autonómicas que liquidan los tributos cedidos que hemos analizado suelen utilizar en relación con los bienes inmuebles la denominada **valoración por coeficientes**. La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, introdujo este método de la valoración en el artículo 57.1 b) de la LGT.

Así, por ejemplo, en el ITP y AJD la base imponible es el valor real del bien y, para calcular este valor, la Administración se limita a multiplicar el valor catastral por unos coeficientes que se aprueban anualmente. Estas valoraciones pueden arrojar valores muy superiores al valor real del bien, ya sea por aplicación de unos coeficientes muy elevados o por el importe de los valores catastrales sobre los que se aplican, lo que ha dado lugar a una gran “litigiosidad”.

Litigiosidad

Se han planteado ya varios recursos alegando falta de motivación de las liquidaciones practicadas. Sin embargo, tanto en vía económico-administrativa como judicial, han sido desestimados. Varias sentencias amparan la legalidad de este método de comprobación (entre otras, sentencias del TSJ de Andalucía de 22 de mayo del 2009 y 14 de octubre del 2010). El problema es que este método no se ajusta al valor real del bien (que debe ser el valor de mercado), de modo que en ocasiones la valoración por coeficientes resulta notablemente superior a dicho valor. En efecto, la disminución del precio de la vivienda, debido a la actual situación de crisis económica, ha provocado que el valor derivado de la aplicación de los coeficientes resulte más elevado que el precio real del bien. Además, este método podría llegar también a ser contrario a los principios constitucionales de capacidad económica y no confiscatoriedad al gravar una base imponible que no es la real. No obstante, los tribunales consideran que este método de valoración es legal y está suficientemente motivado (al menos para las liquidaciones posteriores a la entrada en vigor de la Ley 36/2006).

El **procedimiento de comprobación de valores** es un procedimiento de gestión, cuyas notas fundamentales son las siguientes (artículo 134 LGT y 160 RD 1065/2007):

- Se puede iniciar mediante una comunicación de la Administración actuante o, cuando se cuente con datos suficientes, mediante la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración.
- Si el valor determinado por la Administración tributaria es distinto al declarado por el obligado tributario, aquella, al tiempo de notificar la propuesta de regularización, debe comunicar la propuesta de valoración debidamente motivada, con expresión de los medios y criterios empleados.
- Transcurrido el plazo de alegaciones abierto con la propuesta de regularización, la Administración tributaria debe notificar la regularización que proceda a la que debe acompañar la valoración realizada.
- Los obligados tributarios no pueden interponer recurso o reclamación independiente contra la valoración, pero pueden promover la tasación pericial contradictoria o plantear cualquier cuestión relativa a la valoración

Lectura recomendada

J. E. Varona Alabern (2011). “Motivación y valor comprobado de los bienes inmuebles”. *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 149).

Comprobación de valores en IP, ISD e ITP y AJD

Ved los artículos 27 LIP, 18 y 40.2 LISD y 46 y ss. LITPAJD.

con ocasión de los recursos o reclamaciones que, en su caso, interpongan contra el acto de regularización.

Cuando el contribuyente no esté conforme con la valoración practicada por la Administración, puede **recurrir en vía económico-administrativa y reservarse el derecho a la tasación pericial contradictoria**. Este es el único medio del que dispone el contribuyente para demostrar que el valor real del bien es diferente del valor comprobado por la Administración. Conviene tener presente que al iniciar un procedimiento de tasación pericial contradictoria **se suspende la ejecución, pero continúan devengándose intereses de demora** (artículo 135.1 LGT).

Podemos resumir del siguiente modo los principales aspectos de la **tasación pericial contradictoria** (artículos 135 LGT y 161 y 162 RD 1065/2007):

- El contribuyente debe contratar un perito y la Administración designa el suyo y, probablemente, la valoración del perito de la Administración coincide con la valoración por coeficientes efectuada anteriormente.
- Si la diferencia entre el valor determinado por el perito de la Administración y la tasación practicada por el perito designado por la empresa es igual o inferior a 120.000 euros y al 10% de dicha tasación, esta última sirve de base para la liquidación. Si la diferencia es superior, debe designarse un perito tercero.
- Los honorarios del perito del contribuyente son satisfechos por este. Cuando la diferencia entre la tasación practicada por el perito tercero y el valor declarado supere el 20% del valor declarado, los gastos del tercer perito deben ser abonados por el contribuyente y, en caso contrario, corren a cargo de la Administración.
- El perito tercero puede exigir que, previamente al desempeño de su cometido, se haga provisión del importe de sus honorarios mediante depósito en el Banco de España o en el organismo público que determine cada Administración tributaria, en el plazo de 10 días. La falta de depósito por cualquiera de las partes supone la aceptación de la valoración realizada por el perito de la otra, cualquiera que fuera la diferencia entre ambas valoraciones.
- Entregada en la Administración tributaria competente la valoración por el perito tercero, se comunica a la empresa y se le concede un plazo de 15 días para justificar el pago de los honorarios a su cargo.

- La valoración del perito tercero sirve de base a la liquidación que proceda con los límites del valor declarado y el valor comprobado inicialmente por la Administración tributaria.

Actividades

1. Definid los elementos esenciales del IP en relación con la propiedad inmobiliaria.
2. Indicad los elementos esenciales del ISD en relación con las adquisiciones inmobiliarias.
3. Señalad las exenciones del ITP y AJD aplicables al tráfico inmobiliario.
4. Comentad los elementos esenciales de las modalidades de TPO, OS y AJD en relación con el tráfico inmobiliario.
5. Enumerad los métodos de comprobación de valores y los principales aspectos de la tasación pericial contradictoria.

Ejercicios de autoevaluación

De selección

1. En el IP los bienes inmuebles se valoran por...
 - a) el mayor de los tres siguientes: el valor catastral, el comprobado por la Administración o el de adquisición.
 - b) el menor de los tres siguientes: el valor catastral, el comprobado por la Administración o el de adquisición.
 - c) el valor catastral si los bienes inmuebles son urbanos y el de adquisición si son rústicos.
2. De acuerdo con la normativa estatal, la vivienda habitual...
 - a) está exenta del IP hasta un importe máximo.
 - b) está exenta del ITP y AJD cuando se transmita a mayores de 65 años.
 - c) está exenta del ISD.
3. El Sr. Suárez tiene varias propiedades inmobiliarias y ha regalado a su sobrino un pequeño apartamento. ¿Quién debe pagar el ISD?
 - a) El Sr. Suárez.
 - b) El sobrino.
 - c) Ninguno, porque la operación no tributa en el ISD.
4. A efectos del ISD, los bienes inmuebles se valoran por...
 - a) el valor catastral.
 - b) el valor real.
 - c) el valor declarado por el contribuyente sin que pueda ser modificado por la Administración.
5. Para aplicar la reducción estatal del ISD por la adquisición *mortis causa* de la vivienda habitual de la persona fallecida, se exige...
 - a) que la adquisición se mantenga durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.
 - b) que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes o descendientes del causante, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.
 - c) Ambas respuestas son correctas.
6. La venta de una vivienda de segunda mano tributa en...
 - a) el IVA.
 - b) el ISD.
 - c) el ITP y AJD.
7. En el ITP y AJD...
 - a) están exentas del gravamen gradual de AJD las primeras copias de escrituras notariales que documenten la cancelación de hipotecas de cualquier clase.

- b) están exentas las adquisiciones de viviendas destinadas al arrendamiento realizadas por IIC inmobiliarias o SOCIMI que cumplan determinados requisitos.
- c) están exentas las transmisiones de terrenos y solares y la cesión del derecho de superficie para la construcción de edificios de viviendas de cualquier clase.

8. Cuando en una operación de transmisión de valores se obtiene el control de una entidad, cuyo activo está constituido principalmente por bienes inmuebles radicados en España no afectos a actividades económicas, la operación de transmisión de valores correspondiente...

- a) está exenta del ITP y AJD o del IVA según corresponda al tratarse de una transmisión de valores del artículo 108 LMV.
- b) salvo prueba en contrario, se entiende que en dicha operación se actúa con ánimo de elusión del pago del impuesto correspondiente a la transmisión de los bienes inmuebles.
- c) se presume, sin posibilidad de demostrar lo contrario, que en dicha operación se actúa con ánimo de elusión del pago del impuesto correspondiente a la transmisión de los bienes inmuebles.

9. En una operación de transmisión de un bien inmueble, la base imponible del ITP y AJD (modalidad TPO)...

- a) se puede minorar en el importe de las deudas garantizadas con prenda o hipoteca.
- b) se puede minorar en las cargas que disminuyan el valor real del bien.
- c) Ambas respuestas son correctas.

10. La Sra. Fernández ha comprado un piso por 150.000 euros a una entidad financiera y ha declarado dicho valor a efectos del ITP y AJD. La Administración ha comprobado el valor aplicando al valor catastral del inmueble un coeficiente aprobado por la comunidad autónoma, el resultado es un valor de 200.000 euros ¿Es correcto el método de comprobación utilizado por la Administración en este caso?

- a) No, ya que la Sra. Fernández ha comprado el piso a una entidad financiera y en estos casos la Administración no puede aplicar una valoración por coeficientes, debería aplicar el valor de la tasación hipotecaria.
- b) No, ya que los bienes inmuebles se valoran en el ITP y AJD por su valor real, que en este caso es el precio de la operación (150.000 €).
- c) Sí, la LGT prevé el método de la valoración por coeficientes. La Sra. Fernández podría acudir a una tasación pericial contradictoria para demostrar que el valor real del bien es inferior.

Casos prácticos

11. Los herederos de la Sra. Fernández han atribuido a uno de ellos, la Sra. Rocés, la vivienda que forma parte del caudal relicto. Esta operación comporta un exceso de adjudicación sobre la cuota hereditaria que le corresponde a la Sra. Rocés. A cambio, la Sra. Rocés compensa económicamente a los demás coherederos. Sin embargo, uno de ellos, el Sr. Pérez, se está planteando donar el importe a percibir precisamente a la coheredera que debe satisfacerlo, esto es, a la Sra. Rocés. ¿Cómo tributarían estas operaciones en el ISD y en el ITP y AJD?

12. El matrimonio formado por el Sr. Martínez y la Sra. Rodríguez, en régimen de gananciales, adquirió una vivienda en Jerez de la Frontera el 4 de diciembre del 2009, con un valor catastral revisado en el 2008 de 181.507,04 euros y un valor declarado a efectos del ITP y AJD de 250.000 euros, siendo el tipo de gravamen aplicable en la comunidad autónoma del 7%. En el momento de la adquisición el matrimonio pagó 17.500 euros en concepto de TPO (250.000 × 0,07). Para el municipio de Jerez y para el año de adquisición del inmueble, el coeficiente multiplicador del valor catastral publicado por la Orden de 18 de diciembre del 2008 fue de 1,60. Pasados unos años, dentro del plazo de prescripción, el matrimonio recibe en su domicilio una notificación de la Agencia Tributaria andaluza, en la que se indica que el valor comprobado del inmueble (para el 100% de pleno dominio) es superior al valor declarado. El valor comprobado se ha calculado por aplicación de los coeficientes multiplicadores y se adjunta la correspondiente propuesta de liquidación. Teniendo en cuenta estos hechos, responde a las siguientes cuestiones:

- a) ¿Cuál es el importe del valor comprobado por aplicación de los coeficientes?
- b) ¿Cuáles son los fundamentos jurídicos que justifican la utilización de este método?
- c) ¿A cuánto asciende la cuota tributaria resultante de la propuesta de liquidación? ¿Puede exigir la Administración intereses de demora?

d) ¿Se puede recurrir la propuesta de liquidación? ¿Deben esperar a recibir la liquidación para recurrir? ¿Y para acudir a la tasación pericial contradictoria?

Solucionario

Ejercicios de autoevaluación

1. a

2. a

3. b

4. b

5. c

6. c

7. a

8. b

9. b

10. c

11. De acuerdo con el artículo 27 LISD, la liquidación de la herencia debe realizarse en proporción al haber hereditario que corresponda a cada heredero según las reglas de la herencia, y en concreto, de acuerdo con el testamento, que es la expresión de la voluntad del causante. Todo ello, con independencia de las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, las cuales son ajenas a la liquidación del ISD. En el presente caso, por acuerdo de los coherederos se adjudica a favor de uno de ellos la vivienda habitual, lo que comporta un exceso de adjudicación sobre la cuota hereditaria que le corresponde.

El artículo 27.3 LISD establece que los excesos de adjudicación deben liquidarse de acuerdo con las normas del ITP y AJD cuando existan diferencias, según el valor declarado, en las adjudicaciones efectuadas a los herederos o legatarios, en relación con el título hereditario. Por su parte, la LITPAJD (artículo 7.2 B, párrafo primero) determina que se consideran transmisiones patrimoniales 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. En particular, el artículo 1.062 (primero) del Código civil establece que "cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a condición de abonar a los otros el exceso en dinero".

De acuerdo con lo anterior, el exceso de adjudicación producido por la adjudicación de la vivienda a uno de los coherederos, pagando el adjudicatario la diferencia a los demás, no estaría sujeto a la modalidad de TPO, pues en tal caso estaríamos ante un exceso de adjudicación inevitable en los términos que resultan del artículo 1.062 del Código civil, al tratarse de un bien indivisible o que desmerece mucho por su división. Sin embargo, sí debería tributar por la modalidad de AJD por dicho exceso, ya que se trata de un acto que debe formularse en escritura pública, es evaluable, inscribible en el Registro de la Propiedad y no está sujeto a las otras dos modalidades de dicho impuesto (DGT 0715-00).

Por último, de acuerdo con la doctrina de la DGT, en el caso de que alguno de los coherederos a los que el heredero adjudicatario de la vivienda hubiese de compensar donase el importe a percibir a quien debe satisfacerlo, el donatario debería liquidar el impuesto por esa adquisición gratuita, sin que ello implique que el donante pueda deducir cantidad alguna por el ISD (V0949-09).

12. a) ¿Cuál es el importe del valor comprobado por aplicación de los coeficientes?

La Administración ha aplicado en este caso la valoración por coeficientes, que consiste en multiplicar el valor catastral del inmueble por el coeficiente vigente en el año en que se realiza el hecho imponible, por tanto, $181.507,04 \times 1,60 = 290.411,26 \text{ €}$.

b) ¿Cuáles son los fundamentos jurídicos que justifican la utilización de este método?

La normativa sobre el ITP y AJD, tanto estatal como autonómica, remite a los métodos de comprobación de valores previstos en la LGT. El artículo 57.1 b) LGT contempla el método de valoración por coeficientes desde el año 2006 (Ley36/2006, de 29 de noviembre). De acuerdo con este precepto, el método de comprobación puede consistir en la aplicación de coeficientes multiplicadores a los valores que figuren en los registros oficiales, siendo dicho registro

en el caso de bienes inmuebles el Catastro Inmobiliario. También se indica que dichos coeficientes se deben determinar y publicar por la Administración tributaria competente.

En este sentido, el Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre de la Comunidad Autónoma de Andalucía indica que cuando se utilice el medio de comprobación del artículo 51.1 b) LGT, el valor real de los bienes inmuebles de naturaleza urbana se puede determinar aplicando un coeficiente al valor catastral. Dicho coeficiente debe tener en cuenta la evolución del mercado inmobiliario desde el año de aprobación de la ponencia de valores. Por su parte, la Orden de 18 de diciembre del 2008 de la Consejería de Economía y Hacienda es la que aprobó los coeficientes para el año 2009 (fecha de adquisición del bien en nuestro caso).

c) ¿A cuánto asciende la cuota tributaria resultante de la propuesta de liquidación? ¿Puede exigir la Administración intereses de demora?

El valor comprobado es de $290.411,26 \text{ €} \times 0,07 = 20.328,78 \text{ €}$. Esta cuota se debe minorar en el importe de las cuotas anteriores satisfechas, por tanto, $20.328,78 - 17.500 = 2.828,78 \text{ €}$. Además, la Administración puede exigir intereses de demora, conforme al artículo 26.2 b) LGT, desde la finalización del plazo establecido para presentar la autoliquidación del ITP y AJD hasta la fecha de emisión del acuerdo de la propuesta de liquidación. En nuestro caso, la fecha de inicio del cómputo sería el 14 de enero del 2010.

d) ¿Se puede recurrir la propuesta de liquidación? ¿Deben esperar a recibir la liquidación para recurrir? ¿Y para acudir a la tasación pericial contradictoria?

Cuando se notifica la propuesta de liquidación, se da un trámite de alegaciones por plazo de diez días para que los interesados aleguen y presenten los documentos y justificantes que estimen pertinentes (artículos 99.8 y 134.3 LGT). La propuesta tiene la consideración de acto de mero trámite por lo que no es recurrible, pero pueden presentarse alegaciones. El recurso se podrá interponer contra la resolución que se derive del expediente de liquidación. Cuando reciban la liquidación, si recoge un incremento de los valores declarados, pueden solicitar a la Administración en el plazo de un mes la tasación pericial contradictoria, pudiéndose reservar el derecho a promoverla cuando presenten recurso de reposición o reclamación económico-administrativa. La solicitud de la tasación pericial o la reserva del derecho a promoverla determina la suspensión del ingreso de las liquidaciones practicadas y de los plazos de reclamación contra las mismas, pero continúan devengándose intereses de demora (artículos 57.2 LGT y 120 RD 828/1995).

