



CIRCULAR 1/2015, DE 17 DE MARZO DE 2015, DE LA DIRECCIÓN DE LA AGENCIA TRIBUTARIA DE ANDALUCÍA, DE UNIFICACIÓN DE CRITERIOS RELATIVOS A LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

El artículo 1 de la Ley 23/2007, de 18 de diciembre (BOJA de 31/12/2007), por la que se crea la Agencia Tributaria de Andalucía y se aprueban medidas fiscales, establece que la Agencia Tributaria de Andalucía es una agencia de régimen especial encargada de realizar, en régimen de autonomía de gestión, las actividades administrativas de aplicación de los tributos en el ámbito de la Administración de la Junta de Andalucía.

El artículo 15.3.j) del Estatuto de la Agencia, aprobado por Decreto 4/2012, de 17 de enero (BOJA de 26/01/2012), atribuye a la Dirección de la Agencia la competencia para orientar, coordinar, planificar, impulsar e inspeccionar la actividad de los servicios centrales y territoriales y del personal al servicio de la Agencia.

En el ámbito de las Oficinas Liquidadoras, la Disposición adicional sexta de la Ley 23/2007, de 18 de diciembre, establece que en el ejercicio de las competencias que, en su caso, tengan delegadas las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario (Decreto 106/1999, de 4 de mayo, BOJA de 20/05/1999), corresponderá a la Agencia Tributaria las funciones de dirección, coordinación, supervisión e inspección de las mismas, sin perjuicio de las competencias específicas de los órganos de la Consejería competente en materia de Hacienda.

En el ejercicio de dichas competencias se aprobaron por la Directora de la Agencia Tributaria de Andalucía las Circulares 1/2011, 1/2013 y 1/2014, con las que se pretendió dar cumplimiento a los principios de igualdad y de seguridad jurídica, al resultar necesario criterios de actuación, con objeto que se aplique el ordenamiento jurídico tributario de manera uniforme en las distintas Unidades, Áreas y Departamentos de la Agencia Tributaria de Andalucía y Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario.

Los criterios que se establecieron no son inmutables sino que están sujetos a variaciones como consecuencia de la evolución experimentada en la doctrina administrativa, fundamentalmente consultas vinculantes e informes de la Dirección General de Tributos y resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central, así como, la siempre importantísima, jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Eso sucede con los criterios que se van a exponer a continuación, unos traídos a colación como consecuencia de variación en pronunciamientos doctrinales o jurisprudenciales, otros, surgidos de las diversas perspectivas que presenta la aplicación práctica de la normativa tributaria.

La presente Circular se dicta de conformidad con lo establecido en el artículo 98.2 de la Ley 9/2007, de 22 de octubre (BOJA de 17/11/2007), de la Administración de la Junta de Andalucía, con la misma motivación que las anteriores, satisfacer los principios de igualdad y seguridad jurídica mediante la aplicación uniforme del ordenamiento jurídico tributario.

INDICE

- 1.- Magnitud sobre la que aplicar la reducción del 95 por 100 en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en caso de transmisión mortis causa de vivienda habitual y empresa familiar.
- 2.- Aplicación retroactiva del criterio consistente en la equiparación de los créditos hipotecarios a los préstamos, a efectos de los beneficios fiscales previstos en la Ley 2/1994, de 30 de marzo.
- 3.- Tributación de los expedientes de dominio, actas de notoriedad y demás títulos supletorios de transmisiones anteriores.
- 4.- Cómputo del plazo de prescripción, en el caso de beneficios fiscales provisionales cuya definitiva efectividad queda condicionada al cumplimiento de ulteriores requisitos por el contribuyente.
- 5.- Interpretación de la realización de funciones de dirección y percepción de remuneración, por dichas funciones, como requisito para gozar de los beneficios fiscales en los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones.
- 6.- Cesión de préstamos hipotecarios

- 7.- Procedencia de aplicar la reducción por conformidad, prevista en el artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, a las sanciones impuestas tras la presentación e ingreso de autoliquidaciones presentadas tras un control de presentación.
- 8.- Escrituras en la que uno de los intervinientes lo haga en representación de alguna de las partes como mandatario verbal, quedando la escritura pendiente de ratificación.
- 9.- Tributación en los supuestos de transmisión del ius delationis
- 10.- Pago de cuota viudal con bienes en pleno dominio
- 11.- Pago del haber de gananciales en la liquidación de la sociedad con bienes privativos del otro cónyuge.
- 12.- Requisito de permanencia en el caso de aplicación de reducciones en adquisiciones mortis causa e Inter vivos de de empresa familiar y adquisiciones mortis causa de vivienda habitual.
- 13.- Requisitos para aplicar la reducción del 99% para donación de dinero para constitución o ampliación de empresa o negocio.
- 14.- Acreditación de la condición de minusválido para la aplicación de la de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- 15.- Devoluciones tributarias.

1.- Magnitud sobre la que aplicar la reducción del 95 por 100 en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en caso de transmisión mortis causa de vivienda habitual y empresa familiar.

La Dirección General de Tributos, en su Resolución 2/1999, de 23 de marzo (BOE de 10/04/1999), relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar, dada para mayor difusión a los criterios sentados por la misma en la contestación a las numerosas consultas que se venían realizando sobre la materia, aclaró en el apartado 1.1 c) que *“La reducción del 95 por 100 opera sobre la parte de valor del bien en cuestión incluida en la base imponible del sujeto pasivo, siendo el valor incluido en la base imponible el valor neto que se define en el artículo 9 de la Ley. Dicho valor debe entenderse neto de cargas o gravámenes (artículo 12), así como de deudas y gastos que tengan la consideración de deducibles (artículos 13 y 14).*

De acuerdo con lo anteriormente dicho, del valor real (comprobado) del bien en cuestión se deducirán las cargas o gravámenes que figuren directamente establecidos sobre el mismo y disminuyan realmente su capital o valor, como los censos y las pensiones, así como la proporción correspondiente de deudas y gastos generales que integren el caudal relicto y que tengan la consideración de deducibles conforme a los artículos anteriormente citados. Dicho de otra forma, se reduce sobre el mismo valor del bien que ha integrado la base imponible.”

Con arreglo a dicho criterio, las oficinas gestoras han venido aplicando el porcentaje de reducción en los términos expuestos; esto es, al valor comprobado del bien una vez deducidas la parte proporcional de deudas y gastos deducibles. El citado criterio debe entenderse modificado por doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central y por Jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Así, el Tribunal Supremo en Sentencia de 18 de marzo de 2009 , RJ 2009/1912, y en otra más reciente, Sentencia de 6 de febrero de 2014, RJ 2014/741, en el último párrafo del Fundamento de Derecho Cuarto de esta última, después de citar la de 18 de marzo de 2009, se expresa en los siguientes términos *“Esta Sala no confirma, por tanto, el criterio interpretativo de la resolución de la Dirección General de Tributos 2/1999, pues la Ley habla del valor de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades como un valor separado y calculado con independencia del resto de la base, de forma que la reducción se practica sobre él, no sobre la parte proporcional que suponga, sobre la base, el neto de la empresa, negocio o participación. Imputar un porcentaje de las deudas y gastos generales, sin que aparezcan ligados a la empresa, supondría no aplicar una reducción en un 95 por 100 del valor de la empresa incluido en la base, como señala la Ley, sino una reducción en un 95 por 100 de la parte proporcional de la base imponible correspondiente a la empresa.»*

Por su parte el Tribunal Económico Administrativo Central en resolución de 6 de octubre de 2010, conociendo de un Recurso Extraordinario de Alzada para la Unificación de Criterio, cambia el que venía sosteniendo, acogiendo el del Tribunal Supremo, ya expuesto, al indicar en el último párrafo de su Fundamento de Derecho Segundo: *“ Conclusión de todo lo anterior es que tratándose de participaciones sociales, el valor sobre el que debe practicarse la reducción es el consignado (o comprobado) de dichas participaciones, deduciéndose exclusivamente las deudas directamente relacionadas con las mismas, entendiéndose como tales, no las propias de la empresa, las cuales vienen ya recogidas en su Balance habiéndose ya computado a efectos del valor de la misma, sino las*

que puedan entenderse relacionadas con las propias participaciones, como podría ser un préstamo contraído por el causante para la adquisición de las mismas, pero en ningún caso debe computarse la parte proporcional de las deudas generales de la herencia....”

Considerando que la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central contiene doctrina de obligatoria aplicación para los órganos económicos administrativos y para el resto de la Administración tributaria del Estado o de las Comunidades Autónomas en conformidad con el artículo 242.4 de la Ley General Tributaria y que el criterio del Tribunal Supremo constituye jurisprudencia, por tanto, también de obligatoria aplicación, se hace preciso que las oficinas gestoras acomoden su actuación a dicho criterio interpretativo.

Conclusiones:

- La reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para el caso de transmisión mortis-causa de empresa individual, negocio profesional, participaciones en entidades y vivienda habitual, se practicará sobre el valor comprobado de dichos bienes sin que proceda computar la parte proporcional de deudas y gastos generales de la herencia.
- Para el cálculo de dicha reducción sí se deducirá, del valor comprobado de los bienes a los que se aplica, las deudas directamente relacionadas con los mismos, como podría ser un préstamo contraído por el causante para su adquisición.

2.- Aplicación retroactiva del criterio consistente en la equiparación de los créditos hipotecarios a los préstamos, a efectos de los beneficios fiscales previstos en la Ley 2/1994, de 30 de marzo.

La equiparación de los créditos hipotecarios a los préstamos ya fue objeto de aclaración en la Circular 1/2014, de 8 de abril, al concluir que los beneficios fiscales establecidos en la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios son aplicables a la financiación hipotecaria en general, ya se instrumenten en forma de préstamos o de créditos.

Tal criterio, que modificaba el que hasta esa fecha se venía aplicando, tenía el amparo, de resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de 16 de mayo y 12 de septiembre de 2013, del informe IE 0057-14, de 29 de enero, de la Dirección General de Tributos emitido, precisamente, a solicitud de la Dirección General de Financiación, Tributos y Juego de la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Junta de Andalucía, así como, de diversos pronunciamientos del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía y del Tribunal Económico Administrado Regional.

A lo anterior hay que unir la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 2014, RJ 2014/2643 y la Consulta Vinculante V1467-14, de 3 de junio, en el mismo sentido, por lo que se puede considerar que el criterio está consolidado a nivel administrativo y jurisdiccional.

La cuestión que ahora se plantea es la aplicación temporal de dicho criterio en orden a la admisión o no de pretensiones de los contribuyentes respecto a actuaciones efectuadas con anterioridad y que eran conformes con los vigentes en el momento de realización de las mismas.

A efectos de aclarar lo anteriormente expuesto, debemos considerar que la interpretación no es constitutiva en sí misma, no hay un hecho imponible o beneficio fiscal que surja “ex novo” de la

interpretación, por el contrario, la interpretación de una norma retrotrae los efectos a la vigencia de la norma interpretada; en consecuencia, la interpretación que ahora se efectúa es aplicable desde la vigencia de la Ley 2/1994.

Aunando lo expuesto en el párrafo anterior con la aplicación de la normativa tributaria, debemos distinguir entre las situaciones jurídicas consolidadas derivadas de liquidaciones administrativas que han devenido firmes, para las que no cabría la aplicación retroactiva de la nueva doctrina sobre equiparación de créditos hipotecarios a préstamos y por otro lado, las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones sobre las que no se haya girado liquidación administrativa que haya devenido firme a las que sí habría que aplicarle retroactivamente esta nueva doctrina, siempre, claro está, que no haya prescrito el derecho a la devolución de ingresos indebidos.

Conclusiones:

- Supuestos en los que se ha dictado una liquidación administrativa provisional o definitiva y ésta ha devenido firme. En tal caso, no podrá procederse a la modificación de los criterios tenidos en cuenta al efectuar la misma.

- Casos en los que se ha dictado liquidación administrativa pero no ha devenido firme, en los cuales habrá que estar a la resolución o sentencia que ponga término al procedimiento.

- En el supuesto de solicitud de rectificación de autoliquidaciones, sobre las que no se hayan practicado liquidaciones provisionales o definitivas, procederá la aplicación del nuevo criterio aunque ello diera lugar a devolución de ingresos indebidos, siempre que no hubiera prescrito la acción para impugnar la autoliquidación.

3.- Tributación de los expedientes de dominio, actas de notoriedad y demás títulos supletorios de transmisiones anteriores.

Desde antiguo la tributación de los medios de titulación supletorios han planteado posiciones doctrinales diversas que van desde la improcedencia de su tributación, en cuanto que lo que procedería sería buscar el verdadero título origen de la adquisición de la cosa poseída y someterlo a tributación de acuerdo con su naturaleza, hasta considerar independiente el título supletorio y liquidarlo como un concepto propio de imposición, criterio que es el que definitivamente ha acogido el vigente Texto Refundido de 24/09/1993, coincidente totalmente con su antecesor de 30/12/1980.

El artículo 7.2 C) del vigente Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados sujeta a tributación *"Los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos a que se refiere el Título VI de la Ley Hipotecaria y las certificaciones expedidas a los efectos del artículo 206 de la misma Ley, a menos que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras, salvo en cuanto a la prescripción cuyo plazo se computará desde la fecha del expediente, acta o certificación."* En el mismo sentido se expresa el art. 11.1 C) del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 829/1995, de 29 de mayo.

Dada la claridad de las normas citadas en orden a la tributación independiente de estos títulos, ahora lo que se trata es de decidir si el gravamen previsto en el artículo 7.2 C) del Texto Refundido se refiere a títulos supletorios de transmisiones onerosas o comprende también las lucrativas.

El Tribunal Económico Administrativo se ha pronunciado sobre la cuestión en Resoluciones de 24 de febrero de 1988 y 10 de abril de 1997, en Recurso Extraordinario de Alzada para la Unificación de Criterio, al indicar en su Fundamento de Derecho Segundo, refiriéndose a los expedientes de dominio, *".....El objeto que tiene este título supletorio y los demás previstos en la Ley Hipotecaria es adecuar la inscripción registral a la realidad para así facilitar el normal tráfico jurídico. El otorgamiento del título en sí constituye un acto nuevo sujeto al impuesto como transmisión patrimonial onerosa; constituye, pues, hecho imponible del Impuesto por expresa voluntad del legislador y, en este sentido, es indiferente el origen del título por el que se produjo la última o últimas transmisiones que no han tenido reflejo registral y que puede ser oneroso o lucrativo, por lo que no se excluye que la transmisión haya sido a título de herencia como en el presente caso....."*. Prosiguiendo *".....De acuerdo con el razonamiento expuesto, pues, un expediente de dominio que suple un título de herencia estaría sujeto con obligación de pagar el Impuesto por el concepto de «transmisión patrimonial onerosa», siempre que no quede efectivamente probado el pago o la exención en su día en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones que es el que grava este tipo de transmisiones"*.

El Tribunal Supremo en Sentencia de 27 de octubre de 2004, parece sostener un criterio contrario, si bien de forma no tan contundente y referido a herencia causada en 1872 y declarada prescrita en 1902, al indicar en los dos últimos párrafos de su Fundamento de Derecho Sexto *"Que lo que venimos razonando es correcto se infiere porque en el supuesto enjuiciado el expediente de dominio no ha suplido título de transmisión alguno, pues la que hubo se derivó de la herencia en su día producida, transmisión a la que el expediente de dominio gravado es ajeno. El precepto analizado pretende someter a tributación transmisiones que no han sido objeto de liquidación. No puede entenderse el texto legal invocado (Se refiere al artículo 7.2.C) por las resoluciones recurridas como un cause puramente formal para reabrir el devengo de impuestos cuyo régimen jurídico tiene causes específicos. Entender las cosas de otra manera supondría gravar, en hipótesis como la litigiosa, por razones estrictamente formales, hechos en los que no se pone de relieve capacidad económica alguna."*

La Dirección General de Tributos se ha pronunciado sobre el tema recientemente, en consulta vinculante V1596-14, de 20 de junio, donde después de reproducir las normas legales reguladoras, esto es art. 7.2 C) del Texto Refundido y 11.1.C) del Reglamento, indica *"De la escueta descripción de los hechos no se puede saber si es necesario un expediente de dominio o una acta de notoriedad para poder inscribir los inmuebles; ahora bien, tanto las actas de notoriedad como los expedientes de dominio tienen, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados la consideración de transmisión patrimonial onerosa (a menos que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras), hecho imponible cuyo devengo se produce por la formalización del expediente de dominio o del acta de notoriedad, según corresponda."*

Es decir, si no ha tributado por la herencia al estar prescrita, tendrá que tributar por el expediente de dominio o el acta de notoriedad como transmisión patrimonial onerosa al tipo impositivo que corresponda a la transmisión de bienes inmuebles. Cuando el artículo 7 habla de la prescripción,

se refiere al título, es decir a la prescripción del expediente de dominio o acta de notoriedad realizado, no a la prescripción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el que adquirió los bienes que pretende inscribir en el Registro; este criterio se ha manifestado ya en diversas consultas como la V2298-09; V1990-09 y en la V2705-13, entre otras."

Considerando que la doctrina administrativa expuesta es uniforme y contundente, que la Sentencia del Tribunal Supremo no constituye jurisprudencia y, especialmente, que la consulta transcrita es reciente, muy posterior a la Sentencia del Tribunal Supremo citada, por lo que resulta de obligatoria observancia por los órganos encargados de la aplicación de los tributos conforme a lo dispuesto en el art. 89 de la Ley General Tributaria, las oficinas gestoras deben actuar, en el supuesto que venimos comentando, en los términos expresados en la citada consulta.

Conclusión:

Los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos a que se refiere el Título VI de la Ley Hipotecaria y las certificaciones expedidas a los efectos del artículo 206 de la misma Ley, constituyen hecho imponible por el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas, **contenga el título suplido transmisión onerosa o lucrativa**, a menos que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras, salvo en cuanto a la prescripción cuyo plazo se computará desde la fecha del expediente, acta o certificación.

4.- Cómputo del plazo de prescripción, en el caso de beneficios fiscales provisionales cuya definitiva efectividad queda condicionada al cumplimiento de ulteriores requisitos por el contribuyente.

No son pocos los supuestos en que la normativa tributaria establece beneficios fiscales condicionados al cumplimiento de ulteriores requisitos. Sin ánimo de ser exhaustivo, tal ocurre:

- Tipos de gravamen reducidos en ITPAJD condicionados, entre otros requisitos, a que la vivienda adquirida constituya la residencia habitual del adquirente.
- Tipos de gravamen reducidos para la adquisición de viviendas para su reventa por profesionales inmobiliarios condicionados, entre otros requisitos, a que la vivienda adquirida se transmita dentro de los 5 años siguientes a la adquisición.
- Exención para la transmisión de terrenos y solares para la construcción de viviendas de protección oficial, condicionada, entre otros requisitos, a que en el plazo de 4 años (terrenos), 3 años (solares) se obtenga calificación provisional como viviendas de protección oficial.
- Exención para transmisión de vehículos usados, cuando sean adquiridos por un empresario para su reventa, condicionada a la transmisión del vehículo dentro del año siguiente a la adquisición.
- Reducción en la base imponible del impuesto sobre Sucesiones para las transmisiones mortis-causa de empresa individual, negocio profesional, participaciones en entidades y vivienda habitual condicionada, entre otros requisitos, al mantenimiento de la adquisición durante un determinado plazo.
- Etc. etc.

En todos esos casos se plantea la cuestión del inicio del cómputo del plazo de 4 años, de

prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, que con carácter general lo establece el art. 67. 1 de la Ley General Tributaria *desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.*

El artículo 40 bis del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre. (BOJA de 9 de septiembre), bajo el título obligación de autoliquidar, dispone:

1. El incumplimiento de los requisitos exigidos en la regulación de los beneficios fiscales aprobados por la Comunidad Autónoma, en relación con los impuestos a los que se refiere el presente Capítulo, determinará la obligación de regularizar la situación tributaria mediante la presentación de una declaración donde se exprese tal circunstancia, dentro del plazo de un mes desde que se produzca el hecho determinante del incumplimiento.

2. A dicha declaración se acompañará el ingreso mediante autoliquidación complementaria de la parte del impuesto que se hubiera dejado de ingresar como consecuencia de la aplicación del beneficio fiscal, más los intereses de demora correspondientes.

3. La expresada obligación de declarar se extenderá a cualquier beneficio fiscal cuya efectividad dependa de condiciones futuras.

4 En particular, cuando se hayan aplicado beneficios fiscales de la Comunidad Autónoma en la adquisición de la vivienda habitual, el incumplimiento de los requisitos regulados en la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas relativos a que se habite de forma efectiva y permanente y por plazo continuado determinará la obligación de presentar la declaración y autoliquidación en la forma establecida en el apartado anterior.

5. A los efectos del presente artículo se considerará beneficio fiscal aquel que establezca exenciones, reducciones a la base imponible, deducciones en cuota y cualquier otro incentivo fiscal

De la interpretación conjunta de lo dispuesto en el artículo 67.1 de la Ley General Tributaria y el artículo 40.bis, anteriormente transcrito, se desprende que en el caso de beneficios fiscales provisionales el plazo de 4 años, de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, ha de computarse desde el día siguiente al transcurso del mes a contar desde que se produzca el hecho determinante del incumplimiento.

El criterio anteriormente expuesto, que se desprende directamente de la normativa citada está en concordancia con la naturaleza del instituto de la prescripción extintiva, que sirviendo al principio de seguridad jurídica, consiste en la pérdida del derecho por su falta de ejercicio durante el tiempo que marque la ley. Dicha naturaleza se desprende con claridad del art. 1969 del Código Civil al disponer " *El tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, cuando no haya disposición especial que otra cosa determine, se contará desde el día en que pudieron ejercitarse*".

Naturalmente, no tiene ningún sentido que vaya transcurriendo el plazo de prescripción durante el periodo en que la Administración no puede ejercitar su derecho.

Además de lo anteriormente expuesto, en apoyo del criterio, se puede citar también la Sentencia del Tribunal Supremo, de 8 de febrero de 2005, dictada en recurso de casación nº 6274/1997, donde conociendo de un supuesto de exención provisional para las transmisiones de un solar destinado a viviendas de protección oficial, condicionado a la obtención de la calificación provisional en un plazo de tres años, tuvo ocasión de exponer en sus fundamentos de derecho *“...En consecuencia, el plazo de prescripción comenzó a correr... cuando caducó la exención por el transcurso del plazo de 3 años concedido para la presentación de la Célula y durante el que estuvo impedida la Administración para actuar por imperativo legal”..... “ la prescripción comienza desde la fecha en que finaliza el plazo de pago voluntario, y, por tanto, para aquel contribuyente que ha obtenido una exención provisional que caduca y queda sin efecto en una determinada fecha, el plazo de pago voluntario no termina el día que se efectuó la transmisión inicialmente exenta, sino en la fecha posterior en que se incumplió el requisito de la exención, más el plazo reglamentario de pago (o sea, que, en el presente caso de autos, comienza a contarse el plazo de prescripción desde los 30 días siguientes a los 3 años posteriores a la transmisión)...”*

La Sala de Granada del Tribunal Económico Administrado Regional de Andalucía en resolución de 21 de marzo de 2014 recaída en reclamación 23/1542/12 se hace eco de la anterior doctrina al admitir que el cómputo del plazo de prescripción se inicie una vez transcurrido el plazo de un año para ocupar la vivienda o de permanencia de tres años para determinar la habitualidad de las viviendas, según sea el motivo que ocasione la pérdida del beneficio.

Conclusión:

En el caso de beneficios fiscales provisionales el plazo de 4 años, de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, ha de computarse desde el día siguiente al transcurso del mes a contar desde que se produzca el hecho determinante del incumplimiento.

5.- Interpretación de la realización de funciones de dirección y percepción de remuneración, por dichas funciones, como requisito para gozar de los beneficios fiscales en los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones.

Las adquisiciones mortis-causa e inter vivos de participaciones en entidades gozan de beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando, entre otros requisitos, les sea aplicable la exención prevista en el artículo 4. Ocho. Dos, de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

El precepto citado exige para la aplicación del beneficio fiscal, entre otros requisitos, *que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.*

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

El desarrollo reglamentario del precepto se encuentra en el Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, al establecer, en su artículo 5.1.d), que se *“considerarán funciones de dirección, que deberán acreditarse fehacientemente mediante el correspondiente contrato o nombramiento, los cargos de Presidente, Director General, Gerente, Administrador, Directores de Departamento, Consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa”*.

En relación con lo anterior se venían planteando dificultades en orden a interpretar si la remuneración por las funciones de dirección debe percibirse por un contrato de tipo mercantil o sería suficiente un contrato laboral.

El Tribunal Supremo en Sentencia de 31 de marzo de 2014, RJ. 1328/2014, conociendo de un supuesto en el que el administrador de la empresa no percibía retribuciones por tal cargo de administrador, obteniéndolas, según nómina, en su condición de “encargado”, tuvo ocasión de exponer en varios párrafos de su Fundamento de Derecho Tercero que *la aplicación de la normativa expuesta llevó a la Administración autonómica a denegar el beneficio fiscal solicitado por el donatario, D. Y, sobre la base de que ejercía como encargado de ENTIDAD X., percibiendo las correspondientes retribuciones por el desempeño de este cargo, y no por su condición de administrador de la entidad, conclusión posteriormente refrendada por los órganos económico-administrativos.*

Por el contrario, la Sala de instancia sí estimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto, al deducir que aquél actuaba como administrador único y gerente de la entidad, recibiendo por ello ingresos que excedían del 50% de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal.

La clave para resolver este motivo casacional se halla en el art. 5 del RIP, el cual, como ha quedado reproducido, identifica el ejercicio de funciones de dirección con la real, eficaz y verdadera intervención en las decisiones de una empresa.

Efectivamente, cualquiera que sea la denominación empleada para calificar las funciones desempeñadas en una entidad mercantil, lo realmente decisivo es que tales funciones impliquen la administración, gestión, dirección, coordinación y funcionamiento de la correspondiente organización, para conocer lo cual hay que coincidir con la Sala de instancia en que « es necesario integrar todas las circunstancias y conocer de forma fehaciente los hechos » (FD Quinto), lo cual nos lleva a confirmar la Sentencia recurrida en casación, pues un examen detallado de la documentación aportada junto a la demanda, además de la contenida en el expediente administrativo, disipa cualquier duda que pudiera existir acerca del ejercicio efectivo de las funciones de dirección de ENTIDAD X, por D. Y.

En parecidos términos se pronuncia la Consulta Vinculante 230/1914, de 30 de enero, en un caso referido al ejercicio de funciones directivas percibiendo la remuneración mediante un contrato laboral de gerente, indicando, después de exponer la normativa aplicable, que *se pretende vincular el concepto de “funciones directivas” con la dirección de la empresa, no tanto con las grandes decisiones a largo plazo y de política general de la entidad, sino con el día a día gerencial de la misma.*

Del precepto reglamentario del R.D. 1704/1999 –que alude tanto a la posibilidad de contratos o nombramientos como a otros “órganos de administración equivalentes”- no se deriva obstáculo alguno para que las funciones directivas, tal y como se entienden desde la perspectiva del impuesto patrimonial, puedan ser desempeñadas tanto por miembros del Consejo de la entidad de que se trate como por personal directivo de alta dirección. Si concurren los requisitos materiales necesarios para el disfrute de la bonificación fiscal, en este caso, el ejercicio de funciones gerenciales y de gestión, es decir directivas y la percepción del porcentaje de remuneraciones exigido legalmente es irrelevante a tal efecto el modo en que se hagan efectivas.

De acuerdo con lo expuesto y a juicio de esta Dirección General, se cumplirá el requisito del artículo 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991 cuando las repetidas funciones se desempeñen de manera efectiva, con independencia de la denominación del cargo y del vínculo que exista contra la entidad, si bien esa “efectiva intervención en las decisiones de la empresa” a que se refiere la norma reglamentaria es cuestión fáctica que habrá de ser apreciada por la Oficina Gestora que corresponda.

Conclusión:

El requisito exigido por el artículo 4. Ocho. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, relativo a la realización de funciones de dirección en la entidad y percepción de una remuneración ha de interpretarse en el sentido que no es necesario que el directivo pertenezca al Consejo de Administración (aunque tampoco sería un obstáculo, evidentemente), siempre que las funciones de dirección impliquen una efectiva intervención en las decisiones de la empresa, siendo indiferente que el contrato sea de índole mercantil o laboral.

6.- Cesión de préstamos hipotecarios

La Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas se ha pronunciado en informe de 5 de septiembre de 2014 sobre la tributación de la cesión de una cartera de préstamos hipotecarios, documentada en escritura pública, en especial en lo que se refiere al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), cuando el cedente es un empresario o profesional.

Base imponible del supuesto anterior, teniendo en cuenta que los préstamos hipotecarios cedidos están parcialmente amortizados en la fecha de la cesión.

Dada su importancia se transcribe la contestación literalmente:

En primer lugar, dado que el cedente es un empresario o profesional en el desarrollo de su actividad, la operación estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, lo que hace que no pueda estar sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD.

Establecido lo anterior, la escritura de la cesión de los citados préstamos hipotecarios, cumple con todos los requisitos para estar sujeta las dos cuotas –fija y gradual- de documentos notariales del ITP y AJD, puesto que se trata de una escritura notarial, que contiene objeto cantidad o cosa valuable, inscribible en el Registro de la Propiedad y que no está sujeto a las otras dos modalidades del ITP y AJD ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Respecto a la cuota gradual de documentos notariales, partiendo de que, como se ha establecido en reiteradas ocasiones en resoluciones judiciales, la base imponible no es el precio satisfecho por la cesionaria (adquirente) de los créditos, sino el importe garantizado con la hipoteca, como establece el apartado 1 del artículo 30 del texto refundido de la Ley del ITP y AJD, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que determina que la base imponible es “... **La base imponible en los derechos reales de garantía y en las escrituras que documenten préstamos con garantía estará constituida por 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 constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará como base el capital y tres años de intereses.”, y que, lógicamente, es el criterio de esta Dirección General, que viene manteniendo que: “la base imponible estará constituida por la total cantidad garantizada”.

A este respecto, debe aclararse si “la total cantidad garantizada” se refiere a la pendiente de amortización en la fecha de la cesión –más los correspondientes intereses, costas, etc.– , o, por el contrario, la base imponible equivaldrá al importe total de la garantía constituida en su momento a favor del cedente por el deudor (prestatario).

En un informe de esta Dirección General, dirigido a la Generalitat de Cataluña, el 13 de abril de 2010, se señaló, con relación a la modificación de plazos y otros aspectos de los préstamos hipotecarios que la base imponible estaría constituida “por el importe total garantizado, “con independencia de que tal importe sea igual, mayor o menor que el que garantizaba el préstamo hipotecario o crédito hipotecario que se ha novado”, sin establecer una necesaria equivalencia entre la base imponible y el importe de la garantía constituida en su momento a favor del cedente por el (prestatario).

Idéntico criterio se ha mantenido en sucesivas consultas:

- V0825-11, de 30 de marzo de 2011.
- V0612-13 y V0613-12, ambas de 22 de marzo de 2012
- V1935-13 de 10 de junio de 2013
- V3049-13 de 11 de octubre de 2013

Para una mayor concreción interesa reseñar la consulta V1221-14, de 5 de mayo del presente año, en la que, con relación a una escritura de compraventa y subrogación en la que se produce asimismo la novación del préstamo hipotecario, modificándose ciertas condiciones como el interés, el plazo y el valor de tasación del inmueble hipotecado, se planteaba como debía tributar la modificación del valor de tasación en caso de no estar bonificada por la Ley 2/1994, de 30 de marzo y, en concreto, cuál sería el contenido valuable y el tipo de la cuota gradual.

A este respecto, y una vez determinada la no aplicación de la bonificación establecida en el artículo 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, se establecía que la base imponible estaría constituida por el contenido valuable de la escritura de novación que reúne todos los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del texto refundido, que se fijaba en “el importe de la obligación o capital garantizado, (el saldo pendiente de pago a fecha de la escritura de modificación), más los intereses, costas y gastos que se establezcan”.

*El citado criterio se sustenta en que, según el artículo 122 de la Ley Hipotecaria (Decreto de 8 de febrero de 1946, por el que se aprueba la nueva redacción oficial de la Ley Hipotecaria): “La hipoteca subsistirá íntegra, mientras no se cancele, sobre la totalidad de los bienes hipotecados, **aunque se reduzca la obligación garantizada**, y sobre cualquiera parte de los mismos bienes que se conserve, aunque la restante haya desaparecido; pero sin perjuicio de lo que se dispone en los dos siguientes artículos.”, lo que determina que la obligación garantizada va disminuyendo a medida que se amorticen parcialmente los préstamos, puesto que el principal pasa a ser el que quede pendiente de pago en cada momento, debiendo calcularse a tal momento el importe de los intereses, costas y gastos que se hubieran pactado.*

Conclusión

En la cesión de préstamos hipotecarios, la base imponible estará integrada por la total cantidad garantizada, constituida por el importe del préstamo pendiente de amortización en la fecha de la cesión y los correspondientes intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos, que se hubieran establecido.

7.- Procedencia de aplicar la reducción por conformidad, prevista en el artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, a las sanciones impuestas tras la presentación e ingreso de autoliquidaciones presentadas tras un control de presentación.

Quando después de un control de presentación (por tanto a requerimiento de la Administración) se presenta una autoliquidación con deuda tributaria a ingresar se iniciará el correspondiente expediente sancionador por infracción de las previstas en el artículo 191 de la Ley General Tributaria que dispone *“Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley.”*

Si después del control de presentación, de la autoliquidación correctamente efectuada no resulta deuda tributaria a ingresar se debe iniciar expediente sancionador por la infracción prevista en el artículo 198 de la citada Ley, General Tributaria, conforme al cual, *“Constituye infracción tributaria no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública.”*

Por su parte el artículo el artículo 188.1 establece La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas según los artículos 191 a 197 de esta ley se reducirán en los siguientes porcentajes:b) Un 30 por ciento en los supuestos de conformidad.

El mismo artículo 188, en el número 3 dispone, *el importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de **cualquier infracción**, una vez aplicada, en su caso, la reducción por conformidad a la que se refiere el párrafo b) del apartado 1 de este artículo, se reducirá en el 25 por ciento si concurren las siguientes circunstancias*, que el propio precepto menciona y que se dan por reproducidas para evitar transcripciones innecesarias, refiriéndose al denominado pronto pago.

Conclusiones:

Si tras un control de presentación se presentan autoliquidaciones con ingreso, a la sanción impuesta le sería aplicable la reducción por conformidad a que se refiere el art. 188.1 además de la denominada por pronto pago prevista en el número 3 de dicho artículo.

Si tras un control de presentación se presentan autoliquidaciones correctamente efectuadas, sin que resulte deuda tributaria a ingresar, a la sanción impuesta le sería aplicable únicamente la reducción prevista en el art. 188.3.

8.- Escrituras en la que uno de los intervinientes lo haga en representación de alguna de las partes como mandatario verbal, quedando la escritura pendiente de ratificación.

El caso típico de negocios sujetos a ratificación son las escrituras de compraventa en los que alguno de los comparecientes actúa en calidad de mandatario verbal de los contratantes. En este supuesto y, en general, en todos aquellos que el negocio jurídico debe ser ratificado, surge el problema de determinar cual es la fecha para presentar dentro de plazo la correspondiente autoliquidación y documentación e ingresar la deuda tributaria, si la de celebración del negocio o la de ratificación de este.

El Tribunal Económico Administrativo Central en resoluciones de 17 de marzo de 1992, 10 de marzo de 1994 y 18 de abril de 2000, considera que la fecha a tener en cuenta es la inicial de celebración del contrato, al ser la ratificación una cuestión irrelevante para el Impuesto, ya que, como se dispone en el artículo 2.1 del Texto Refundido, el mismo debe exigirse prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos que puedan afectar a la validez y eficacia del acto o contrato. La resolución últimamente citada fue anulada por el Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, en Sentencia de 2 de noviembre de 2000, JT 2000/1550 indicando *“Los supuestos tasados establecidos por el art. 57 de la Ley del Impuesto, que exige que el contrato haya sido declarado nulo por resolución administrativa o judicial para que proceda la devolución de lo indebidamente ingresado, resultan de aplicación en aquellos casos en que existe siquiera una apariencia válida de contrato precisada de una declaración en contra que destruya aquélla, bien en vía administrativa o bien mediante un procedimiento judicial, pero no son trasladables al supuesto de autos en el que faltando el requisito básico para la perfección del contrato de compraventa, apreciado ya «ab initio» por el Notario actuante, cual es el consentimiento de una de las partes, dicho contrato ni fue tenido por tal por las partes ni produjo, como ya señalaba aquél, ningún tipo de efectos, al estar ausente el elemento que perfecciona la compraventa, que es el consentimiento de ambas partes.”* El propio Tribunal Económico Administrativo Central en otras resoluciones, por todas, resolución de 11 de marzo de 1987 no es tan contundente, admitiendo que la aceptación del acreedor es imprescindible para girar liquidación (se estaba refiriendo a un supuesto de constitución de hipoteca unilateral).

El Tribunal Supremo ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la cuestión en Sentencia de 22 marzo 1992, RJ 1992/1768, manifestando: *«En el caso se concertó un contrato de compraventa de unos terrenos entre un particular y los mandatarios verbales de una entidad bancaria que al ser elevado a público reflejó la promesa de dichos apoderados "de aportar la correspondiente ratificación para la plena eficacia de este contrato" -cosa que efectivamente realizaron posteriormente-, por lo que está ante una ratificación de las reseñadas en el art. 1259 CC y que se refiere a aquellos negocios jurídicos*

que carecen inicialmente de un elemento esencial -en este caso, el consentimiento del comprador, cuyo elemento puede aparecer con posterioridad a la celebración del negocio jurídico proyectado, confiriéndole plena eficacia, pues, existiendo conformidad en la cosa y en el precio -e incluso entrega de éste-, no existía consentimiento de una de las partes contratantes en el momento de formalizarse la escritura pública, cuyo consentimiento no se produjo hasta que el comprador ratificó lo hecho por sus apoderados sin facultades bastantes para celebrar el negocio jurídico convenido, y dado que esa ratificación se produjo mediante escritura de fecha 28 de enero de 1986 y la declaración autoliquidación con el subsiguiente ingreso por ITP se produjo el día 14 de febrero de 1986, es evidente que el pago de la deuda se hizo en el plazo hábil para ello, siendo por tanto improcedentes el apremio y la sanción impuestos por dicho concepto».

El Tribunal Superior de Justicia de Madrid en Sentencias de 3 de febrero y 22 de septiembre de 1994, JT 1994/145 y JT 1994/2041 respectivamente, indicó, basándose en la doctrina del Tribunal Supremo, antes citada, que en los negocios jurídicos que carecen de un elemento esencial, cual es el consentimiento del comprador, al faltar la ratificación del poder bastante al apoderado para celebrar el negocio, el devengo se produce cuando esa carencia se subsana.

Si a lo anterior unimos la contundencia del artículo 1259 del Código Civil al disponer, *Ninguno puede contratar a nombre de otro sin estar por éste autorizado o sin que tenga por la ley su representación legal. El contrato celebrado a nombre de otro por quien no tenga su autorización o representación legal será nulo, a no ser que lo ratifique la persona a cuyo nombre se otorgue antes de ser revocado por la otra parte contratante*, consideramos, con los hermanos García Gil, en su tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, DIJUSA 2004, que el negocio jurídico falto de ratificación, sin perjuicio de la posibilidad de ratificación posterior, se coloca inicialmente en situación de suspensión subordinada a una conditio iuris, y si esta no se da, falta un elemento fundamental para la existencia del contrato, el consentimiento, y frente a una condición suspensiva, y con mayor motivo, una conditio iuris, no debe liquidarse el Impuesto hasta que se cumpla.

Conclusión:

En los supuestos de documentos que contengan negocios jurídicos sujetos a ratificación, en el plazo de 30 días hábiles desde la fecha del mismo, deben presentarse dichos documentos junto con la autoliquidación, pero sin ingreso alguno, poniendo de manifiesto la falta de ratificación. Posteriormente, cuando esta se produzca, se dispone de un plazo de 30 días hábiles, contados desde la fecha de ratificación, para efectuar el ingreso.

9.- Tributación en los supuestos de transmisión del ius delationis

Como sabemos lo que se plantea es si en el supuesto del fallecimiento de una persona, cuyo heredero también fallece en fecha posterior, sin haber aceptado la herencia, se deben producir efectos de liquidación del Impuesto sobre Sucesiones, dos hechos sucesorios relacionados entre sí procediendo practicar liquidación, de una parte, el impuesto de la primera sucesión, con grado de parentesco entre el primer fallecido y el segundo, y por otra , el impuesto de la segunda sucesión, que comprendería todos los bienes y derechos del segundo fallecido, e incluiría los adquiridos mortis causa del primer causante o por el contrario se deben considerar dos adquisiciones no relacionadas e

independientes sin que se produzca (a efectos de liquidación y pago del impuesto) acumulación del patrimonio del primer causante en el segundo.

Esta cuestión ya fue tratada en el número 5 de la Circular 1/2011, en la que se adoptó la primera de las posiciones anteriormente indicadas. El asunto ha venido a cobrar actualidad por la Sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo, de 11 de septiembre de 2013, conociendo de recurso de casación 397/2011, al sostener en el número 5 de su Fundamento de Derecho Primero que *Del contexto interpretativo realizado debe concluirse, como fijación de la Doctrina jurisprudencial aplicable a la cuestión debatida, que el denominado derecho de transmisión previsto en el artículo 1006 del Código Civil no constituye, en ningún caso, una nueva delación hereditaria o fraccionamiento del ius delationis en curso de la herencia del causante que subsistiendo como tal, inalterado en su esencia y caracterización, transita o pasa al heredero trasmisario. No hay, por tanto, una doble transmisión sucesoria o sucesión propiamente dicha en el ius delationis, sino un mero efecto transmisivo del derecho o del poder de configuración jurídica como presupuesto necesario para hacer efectiva la legitimación para aceptar o repudiar la herencia que ex lege ostentan los herederos transmisarios; todo ello, dentro de la unidad orgánica y funcional del fenómeno sucesorio del causante de la herencia, de forma que aceptando la herencia del heredero transmitente, y ejercitando el ius delationis integrado en la misma, los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente.* Como se aprecia, sostiene la segunda de las posiciones indicadas con lo que surge la duda si el criterio sería aplicable a la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Consideramos que no, por cuanto se va a exponer a continuación.

El Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía en Resolución de 25/02/2005, el Tribunal Económico Administrativo Central, en doctrina constante y reiterada, resoluciones de 11 de junio y 7 de octubre de 1.992, 10 de febrero y 24 de noviembre de 1.994, 24 de noviembre de 1995, 9 de mayo 1.996 (que expresamente señala que nos encontramos ante "una vieja cuestión ya tratada por este Tribunal Central en otras ocasiones y sólo cabe reiterar lo dicho entonces"), 12 de septiembre de 1996 y más recientemente las de 21 de febrero de 2.001 y 1 de febrero de 2006, sosteniendo básicamente *en el ámbito fiscal, una vez que se ha reconocido la existencia del hecho imponible, a efectos de la exigencia del impuesto sucesorio se prescinde del momento en que se realiza la declaración de herederos o de la aceptación de la herencia, pues el devengo se produce, conforme al artículo 24 de la Ley 29/1987, el día del fallecimiento del causante. Es decir se retrotraen todos los efectos al día del óbito, lo que viene a suponer que en el ámbito del derecho tributario la adquisición de la herencia tiene lugar, siguiendo el llamado sistema germánico, automáticamente, por la muerte del causante. El artículo 10 del Reglamento de 1.991, establece que las adquisiciones se entenderán realizadas el día del fallecimiento del causante, por lo que para exigir el impuesto bastará que esté probado el hecho originario de la transmisión.*

En el mismo sentido se pronuncia el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sala de Sevilla, en Sentencia de 4 de marzo de 2008, JT 2008/891 y el Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, en varias sentencias, por todas, Sentencia de 14 de diciembre de 2011, RJ 2012/2758, en donde trayendo a colación otra de 31 de marzo de 2004, RJ2004/2682, tuvo ocasión de exponer:

a.- Frente a la tesis romanista del Código Civil, de que, según los artículos 989 , 991 y 1006, no existe transmisión hereditaria hasta la aceptación de la herencia, el criterio seguido por las normas fiscales es

(optando por el sistema germánico previsto en los artículos 440 . 647 y 661 del CC) el de que la transmisión se produce por el mero hecho del fallecimiento del causante (queriéndose, así, incentivar la presentación de documentos relativos a la herencia, aunque todavía no se hubiera decidido, con la aceptación o no de la misma, si se va a ser o no, definitivamente, heredero), tal como ha quedado reflejado en el artículo 24.1 de la Ley 29/1987 ("En las adquisiciones por causa de muerte ..., el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante ...").

b.- Tal declaración legal impide al RD 1629/1981, Reglamento ejecutivo de la Ley, establecer, en principio, otro momento distinto de devengo.

De acuerdo con el anterior criterio, tiene plena virtualidad el art. 1006 del Código Civil , en el que se establece que "Por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía", de tal forma que el "ius delationis", es decir, el derecho a aceptar o repudiar la herencia, que integra el patrimonio del heredero, pasa a su vez por ministerio de la ley a sus propios herederos, si aquél no lo ejercitó en su momento.

Lo que, desde luego no puede pretenderse es que los sobrinos e hijo de sobrino del originario causante (don Benjamín) hereden su patrimonio, sin que el caudal relicto pase a través de su madre o abuela.....

Excluida, pues, en este caso, una sucesión directa del sobrino respecto del tío, el caudal relicto de éste solo puede llegar a aquéllos, mediante los dos sucesivos pasos que se dan entre ellos: un primer paso del hermano causante a su hermana, y un segundo paso de la hermana a sus hijos o nietos.

Por lo anteriormente expuesto y considerando, como indica el Tribunal Supremo, la especialidad del derecho tributario en el asunto comentado, se considera que las oficinas gestoras deben seguir aplicando el criterio contenido en la instrucción 1/2013 en los términos indicados.

Conclusión:

Al producirse dos hechos sucesorios, procede practicar liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones respecto a cada uno de ellos, por una parte, el de la primera sucesión con grado de parentesco el existente entre el primer fallecido y el segundo, y por otra, se liquidaría la segunda sucesión, que englobaría todos los bienes y derechos del segundo fallecido, e incluiría los adquiridos mortis causa del primer causante.

10.- Pago de cuota viudal con bienes en pleno dominio

El artículo 57 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece: *Cuando en virtud de lo dispuesto en los artículos 839 y 840 del Código Civil se hiciese pago al cónyuge sobreviviente de su haber legitimario en forma o concepto distinto del usufructo, se girará una liquidación sobre la cantidad coincidente del valor comprobado de los bienes o derechos adjudicados y el asignado al usufructo, según las reglas del artículo 49, sin que haya lugar, en consecuencia, a practicar liquidación alguna por la nuda propiedad a los herederos ni, en su día, por extinción del usufructo. Pero cuando el valor de lo adjudicado en forma distinta del usufructo fuese menor o mayor de lo que correspondería al cónyuge viudo, el exceso o diferencia se liquidará como exceso de adjudicación a cargo del heredero o herederos favorecidos en el primer caso, o del cónyuge viudo en el*

segundo.

Por su parte, los citados artículos 839 y 840 del Código Civil establecen lo siguiente:

Artículo 839. "Los herederos podrán satisfacer al cónyuge su parte de usufructo, asignándole una renta vitalicia, los productos de determinados bienes, o un capital en efectivo, procediendo de mutuo acuerdo y, en su defecto, por virtud de mandato judicial.

Mientras esto no se realice, estarán afectos todos los bienes de la herencia al pago de la parte de usufructo que corresponda al cónyuge."

Artículo 840. Cuando el cónyuge viudo concorra con hijos sólo del causante, podrá exigir que su derecho de usufructo le sea satisfecho, a elección de los hijos, asignándole un capital en dinero o un lote de bienes hereditarios.

La Dirección General de Tributos se ha pronunciado sobre la interpretación de estos preceptos en consultas vinculantes V1462-12 y V1545-12, en un supuesto donde el usufructo del cónyuge viudo comprende la totalidad de la herencia, indicando que *en el caso de que el cónyuge viudo reciba su haber legitimario –es decir, su parte de la legítima– en forma o concepto distinto del usufructo, no resultan aplicables las reglas generales aplicables a la desmembración y consolidación del dominio recogidas en los artículos 49 y siguiente del RISD, precisamente porque no se produce desmembración del dominio alguna por este concepto, ya que el cónyuge sobreviviente recibe bienes en pleno dominio en lugar del usufructo sobre determinados bienes.*

Por eso, en lugar de las reglas del artículo 51 del RISD, se aplica la del artículo 57, según la cual se girará una liquidación sobre la cantidad coincidente del valor comprobado de los bienes o derechos adjudicados y el asignado al usufructo, según las reglas del artículo 49, y no ha de practicarse liquidación alguna por la nuda propiedad a los herederos ni, en su día, por extinción del usufructo. Lo cual resulta absolutamente lógico pues al no haber desmembración del dominio, ni se adquiere nuda propiedad de bienes ni se extinguirá usufructo alguno por este concepto.

Ahora bien, esta regla es aplicable solamente cuando el valor de lo adquirido en pleno dominio por el cónyuge viudo coincide con el correspondiente al usufructo vitalicio al que tiene derecho. Por eso, si el valor de lo adjudicado en forma distinta del usufructo resulta ser menor o mayor de lo que correspondería al cónyuge viudo, el exceso o diferencia se liquidará como exceso de adjudicación a cargo del heredero o herederos favorecidos en el primer caso, o del cónyuge viudo en el segundo.

En cuanto al tipo de gravamen, lógicamente se aplicará la tarifa general conforme a las reglas generales del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y no el tipo medio efectivo de gravamen a que hace referencia el artículo 51.2 del RISD, pues no resulta aplicable tal precepto, sino el artículo 57 del RISD, que remite a las normas generales y exime expresamente a los herederos de practicar tanto la liquidación por la nuda propiedad como, en su día, por extinción del usufructo.

Conclusiones

- La expresión "haber legitimario" a que se refiere el artículo 57, antes citado debe entenderse en sentido amplio, comprensivo del usufructo vitalicio que legítimamente corresponde al cónyuge viudo, sea dicho derecho lo que por legítima hubiese correspondido o exceda de la misma.
- Para el pago del usufructo vitalicio son admisibles los bienes a que se refiere el artículo 839 del Código Civil o cualesquiera otros que formen parte de la herencia.

- El exceso de adjudicación a favor del cónyuge viudo o los hijos, según proceda, a que se refiere el artículo 57 se liquidará como donación cuando no medie contraprestación.

11.- Pago del haber de gananciales en la liquidación de la sociedad con bienes privativos del otro cónyuge.

El artículo 45 I B)3 del Texto Refundido del ITPAJD establece la exención *para 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.*

Una de las cuestiones que se plantean en relación con el beneficio fiscal citado es si sería aplicable cuando con ocasión de la liquidación de la sociedad de gananciales se adjudican a uno de los cónyuges bienes privativos del otro cónyuge y ello por la expresión *y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales* que podían dar pie a ello.

La Dirección General de Tributos en consulta V1645-12, de 27 de julio, se ha pronunciado sobre el particular considerando que cuando en la extinción de la sociedad de gananciales se adjudican bienes que no forman parte de la misma, sino que son privativos del otro cónyuge, lo que se produce es una permuta. *A este respecto - indica - el artículo 23 del reglamento de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (BOE de 22 de junio de 1995), dispone lo siguiente: En las permutas de bienes o derechos, tributará cada permutante por el valor comprobado de los que adquiera, salvo que el declarado sea mayor o resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 21 anterior, y aplicando el tipo de gravamen que corresponda a la naturaleza mueble o inmueble de los bienes o derechos adquiridos.. Por otra parte, el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre) dispone:*

1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

A) Las transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

Por lo tanto, al tratarse de una permuta cada permutante deberá tributar en el ITPAJD por el valor de los bienes adquiridos.

Con base en la consulta anteriormente citada y considerando lo dispuesto en el artículo 1538 que define la permuta como *un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra* entendemos que cuando el pago de gananciales se efectúa con bienes privativos del cónyuge premuerto por acuerdo del supérstite y los herederos, tal contrato (permuta) hay que situarlo en el momento de la escritura de liquidación de sociedad de gananciales y partición de herencia y la transmisión se produce entre los intervinientes.

En consecuencia, en el haber hereditario del causante se incluirán esos bienes privativos que luego son objeto de permuta sin perjuicio de los que proceda computar por su participación en la sociedad de gananciales.

Conclusiones:

- Cuando con ocasión de la liquidación de la sociedad de gananciales se hace pago a uno de los cónyuges de su haber con bienes privativos del otro cónyuge se produce una permuta que se debe liquidar conforme a las normas generales.

- Cuando tal operación se realiza entre el cónyuge superviviente y los herederos del premuerto, el contrato (permuta) hay que situarlo en el momento de la escritura de liquidación de sociedad de gananciales y partición de herencia, produciéndose la transmisión entre los intervinientes.

12.- Requisito de permanencia en el caso de aplicación de reducciones en adquisiciones mortis causa e Inter vivos de de empresa familiar y adquisiciones mortis causa de vivienda habitual.

El artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, exige para la procedencia de la reducción en las adquisiciones mortis causa de la vivienda habitual y de empresas individuales, de negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, entre otros requisitos, que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

Por su parte el artículo 20.6 exige en el caso de transmisiones inter vivos de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, entre otros requisitos, que el donatario mantenga lo adquirido y tenga derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de este plazo.

Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición. Dicha obligación también resultará de aplicación en los casos de adquisiciones "mortis causa" a que se refiere la letra c) del apartado 2 de este artículo. (Por efecto del artículo 21 del Decreto Legislativo 1/2009, en redacción dada por el número 3 del artículo único de la Ley 8/2010, de 14 de julio, de Medidas Tributarias de Reactivación Económica de la Comunidad Autónoma de Andalucía, el requisito de mantenimiento para adquisiciones mortis causa e inter vivos de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades, que deban tributar en Andalucía se mejora de diez a cinco años).

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

El requisito de permanencia, objeto del presente comentario, ha sido tratado por numerosas consultas de la Dirección General de Tributos tanto para transmisiones mortis causa como para inter vivos, así en el caso de **la reducción por donación prevista en el artículo 20.6**, la consulta V0832-09, de 20 de abril, sobre si se cumple el requisito de permanencia del valor adquirido en el caso de que, dentro de los diez años siguientes a la donación, se proceda a la venta de las acciones donadas y a la adquisición de diversos elementos patrimoniales con idéntico valor al recibido así como en el

caso de que se cedan gratuitamente las acciones a una entidad sin ánimo de lucro, indicó: *En Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de esta Dirección General, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar (BOE del 10 de abril) así como en reiteradas contestaciones a consultas, este Centro Directivo viene sosteniendo la doctrina, de la que se hace eco el escrito de consulta, de que tanto para las adquisiciones "mortis causa" como "inter vivos" de participaciones de entidades, la Ley exige únicamente el mantenimiento del valor de adquisición por el que se practicó la reducción, por lo que se prohíbe la realización de actos de disposición u operaciones societarias que puedan dar lugar a una minoración sustancial del mismo. No obstante, en el caso de adquisiciones "inter vivos" y de acuerdo con el apartado 6, antes reproducido, el donatario deberá mantener el derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante la década siguiente a la escritura de donación.*

Aplicado este doble requisito a los distintos supuestos que enumera el escrito de consulta y en el bien entendido de mantenimiento del valor adquirido, cabe afirmar lo siguiente:

La reinversión del importe en Letras del Tesoro, en un Fondo de Inversión o en un inmueble, salvo que tales elementos pudieran considerarse afectos al desarrollo de una actividad empresarial ejercida por el donatario en la que concurrieran los requisitos del artículo 4.Ocho. Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del impuesto patrimonial, no cumplirían el requisito de la exención en el impuesto patrimonial, por lo que se perdería el derecho a la reducción practicada, con abono de la parte del impuesto que se hubiere dejado de ingresar y los intereses de demora.

La reinversión del importe en acciones de Entidad con cotización en Bolsa o sin cotización exigiría, para el mantenimiento del derecho a la reducción practicada, que se cumplieran los requisitos de participación en el capital, ejercicio de funciones directivas y percepción de remuneraciones que detalla el artículo 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991. De lo contrario, se producirían los efectos señalados en el inciso final de la letra anterior.

Por último, en la hipótesis de cesión gratuita de las participaciones donadas a una entidad sin ánimo de lucro, se trataría de un acto de disposición que, como es obvio, minoraría el valor de adquisición por el que se practicó la reducción, con la consiguiente pérdida del derecho, abono de la parte del impuesto no ingresado y pago de intereses de demora.

Más recientemente, en la consulta V2497-14, de 24 de septiembre, sobre si la venta de las participaciones entre los donatarios antes del transcurso del plazo exigido por la Ley afectaría al requisito de permanencia y, consiguientemente, a la subsistencia de la **reducción prevista en el artículo 20.6** de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones indicó – después de citar la legislación aplicable- *que de acuerdo con lo expuesto, la operación proyectada no producirá incumplimiento del requisito de permanencia previsto en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987 cuando, con independencia de tratarse de compraventas entre los hermanos, el antes donatario y ahora transmitente mantenga el valor por el que practicó la reducción y lo materialice, según se indicó, en elementos patrimoniales que permitan constatar tal circunstancia.*

En consulta V2419-14 de 12 de septiembre, **sobre adquisición "mortis causa" de participación indivisa** en oficina de farmacia que se quiere enajenar, indicó, en lo que ahora interesa, *que por lo que respecta al negocio jurídico de transmisión, puede tratarse tanto de una compraventa de la participación indivisa o mediante disolución de la Comunidad de bienes preexistente,*

si bien sería precisa, tal y como mantiene la doctrina de esta Centro Directivo, la reinversión inmediata del producto obtenido, la cual podría materializarse en cualesquiera elementos patrimoniales como los que menciona el escrito de consulta (depósitos bancarios, productos financieros, bienes afectos al desarrollo de una actividad empresarial, etc.) siempre que, se insiste, pudiera acreditarse el mantenimiento del valor durante el plazo legal.

Respecto a adquisición **mortis causa de vivienda habitual** del causante la DGT en numerosas consultas, por todas, V1204-14 y 1205-14 viene sosteniendo que no se pierde el beneficio fiscal siempre que si se enajena la vivienda se reinvierta de forma inmediata en otra vivienda, habitual o no.

Conclusiones

- En adquisiciones inter vivos el requisito de permanencia se considera cumplido aún cuando se enajenen los bienes recibidos por donación, siempre que se mantenga el valor de lo adquirido, y que se reinviertan de forma inmediata en otros que mantengan el derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

- En adquisiciones mortis causa de empresa familiar se considera cumplido el requisito de permanencia aún cuando se enajenen los bienes siempre que se mantenga el valor de lo adquirido.

- En adquisiciones mortis causa de vivienda habitual el requisito de permanencia exige mantener lo adquirido y en caso de enajenación, mantener el valor y reinvertir de forma inmediata en otra vivienda habitual o no.

13.- Requisitos para aplicar la reducción del 99% para donación de dinero para constitución o ampliación de empresa o negocio.

La cuestión que ahora se plantea, en relación con este beneficio fiscal, es si el requisito de formalización exigido por la norma puede entenderse cumplido con su formalización en documento privado para que en este aspecto quede equiparado a la donación de dinero para la adquisición de la primera vivienda habitual, puesto que en ambos casos el objeto de la donación es el mismo.

El artículo 22 bis del Texto Refundido de las disposiciones en materia de tributos cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía, aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, en redacción dada por el número 4 del artículo único de la Ley 8/2010, de 14 de julio, de Medidas Tributarias de Reactivación Económica de la Comunidad Autónoma de Andalucía, establece una reducción autonómica por donación de dinero a parientes para la constitución o ampliación de una empresa individual o negocio profesional exigiéndose, entre otros requisitos, *que la donación se formalice en documento público y se haga constar de manera expresa que el dinero donado se destina por parte del donatario exclusivamente a la constitución o ampliación de una empresa individual o negocio profesional que cumpla los requisitos que se prevén en este artículo.*

Siendo tan contundente la exigencia de formalización pública establecida en la norma transcrita no es posible flexibilizar vía interpretativa dicho requisito, máxime si tenemos en cuenta lo establecido en el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al disponer: *No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de*

las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

Además de la anteriormente expuesto, debemos indicar, que aunque en ambos casos se trate de donación de dinero, en el caso de vivienda, la formalización de la compraventa ha de realizarse en el plazo de autoliquidación de la donación y hacerse constar en el documento la aplicación a dicho fin de la donación recibida, en cambio, en la donación de dinero para la constitución o ampliación de una empresa o negocio se puede aplicar a los fines previstos en un plazo de seis meses, esto es, fuera del establecido para declarar la donación, lo que justifica distintas exigencias formales entre una y otra donación.

Conclusión

La formalización en documento público de la donación de dinero para la constitución o ampliación de una empresa individual o negocio profesional es un requisito inexcusable, entre otros, para la procedencia del beneficio fiscal.

14.- Acreditación de la condición de minusválido para la aplicación de la de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El artículo 20.2 a) de la Ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, relativo a las reducciones por parentesco, en redacción dada por la Ley 49/1988, dispone en el último párrafo de la citada letra: *Se aplicará, además de las que pudieran corresponder en función del grado de parentesco con el causante, una reducción de 47.858,59 euros a las personas que tengan la consideración legal de minusválidos, con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 148 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio; la reducción será de 150.253,03 euros para aquellas personas que, con arreglo a la normativa anteriormente citada, acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100.*

Por su parte el art. 42.2 del Reglamento del Impuesto aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, establece: *En las adquisiciones por causa de muerte a que se refiere el apartado 1 anterior, cuando el sujeto pasivo resultase ser una persona con minusvalía física, psíquica o sensorial, además de la reducción que pudiera corresponderle por su inclusión en alguno de los Grupos anteriores, se aplicará otra, independientemente del parentesco, de cuantía igual a la máxima establecida por el Grupo I.*

A estos efectos se considerarán personas con minusvalía con derecho a reducción, aquéllas que determinan derecho a deducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según la legislación propia de este Impuesto.

La cuestión que se plantea es si ha de entenderse derogado el artículo 42.2 del Reglamento tras la modificación operada en la Ley 29/1987, por la Ley 49/1988, al sustituir la remisión que antes efectuada aquella a la legislación del IRPF por el baremo a que se refiere el artículo 148 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.

La respuesta, en principio, debería ser que obviamente sí, por razones que huelgan especificar. Ahora bien, esta primera conclusión debe quedar matizada por la doctrina del Tribunal Económico

Administrativo Central quien en la resoluciones de 28 de abril de 2011, JT 2011/752 y 27 de julio de 2011, JT 2011/1036, conociendo, en ambos casos, de recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterios, expuso, después de citar los artículos ya transcritos y el artículo 72, del Real Decreto 439/2007 (Reglamento IRPF), conforme al cual:

« 1. A los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tendrán la consideración de persona con discapacidad aquellos contribuyentes con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento.

*El grado de minusvalía deberá acreditarse mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas. **En particular, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento en el caso de los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. Igualmente, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento, cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado***

Que el artículo 148 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobada por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, se limita a señalar lo siguiente:

« 1. El grado de minusvalía o de la enfermedad crónica padecida, a efectos del reconocimiento de la pensión en su modalidad no contributiva, se determinará mediante la aplicación de un baremo, en el que serán objeto de valoración tanto los factores físicos, psíquicos o sensoriales del presunto minusválido, como los factores sociales complementarios, y que será aprobado por el Gobierno .

2. Asimismo, la situación de dependencia y la necesidad del concurso de una tercera persona a que se refiere el apartado 6 del artículo 145, se determinará mediante la aplicación de un baremo que será aprobado por el Gobierno.

3. Las pensiones de invalidez no contributivas, cuando sus beneficiarios cumplan la edad de sesenta y cinco años, pasarán a denominarse pensiones de jubilación. La nueva denominación no implicará modificación alguna respecto de las condiciones de la prestación que viniesen percibiendo.

La norma que aprueba el baremo, a la que se remite la Ley General de la Seguridad Social, es el Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de minusvalía. Y este Real Decreto es precisamente al que se remite a su vez la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuando hace referencia al certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas. Por lo tanto, tales normas no resultan de aplicación incompatible, sino que bien al contrario, el Real Decreto 1971/1999 en este punto ha venido a desarrollar la previsión del artículo reglamentario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

A mayor abundamiento, la Ley 49/1998, de 30 de diciembre, es una mera Ley de Presupuestos Generales del Estado, y el alcance de las modificaciones que pueden introducir queda

limitado por lo previsto en la propia Disposición Final Tercera de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, según la cual « Las Leyes de Presupuestos Generales del Estado podrán modificar las reducciones de la base imponible, los tramos de la base liquidable, los tipos de la tarifa, la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente y los coeficientes multiplicadores a que se refiere el artículo 22 ».

En coherencia con ello, la exposición de motivos de la Ley 49/1998 simplemente se limita a decir, como justificación de la modificación, que « En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se actualizan las reducciones a practicar en la base imponible en función del grado de parentesco del adquirente o de su condición de minusválido y la tarifa del impuesto, que se aplican en el caso de que las Comunidades Autónomas no hayan aprobado cuantías propias o no hayan asumido competencias en la materia ».

Viene a concluir el TEAC, que el artículo 42.2 del Reglamento del Impuesto no está derogado, sino plenamente vigente. Las propias resoluciones citan otras, del mismo Tribunal, de 4 de noviembre de 2009 y 1 de diciembre de 2010 en el que se sostiene el mismo criterio. Igualmente se hace eco de una copiosa doctrina de los Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas en el mismo sentido.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 242.4 de la LGT, la doctrina antes citada es de obligatoria aplicación al disponer *“Los criterios establecidos en las resoluciones de estos recursos (se está refiriendo a los extraordinarios de alzada para la unificación de criterios) serán vinculantes para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía.”*

Por su parte la Dirección General de Tributos en consulta V0246-12, de 3 de febrero, sobre si la incapacidad permanente absoluta reconocida por el INSS es equiparable a una minusvalía a efectos de reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, expuso, tras citar diversa legislación, que *“ consiguientemente, la atribución de dicha condición o estatus de discapacidad pertenece al grupo normativo de la ley 13/1982, cuyo artículo 10 atribuye a “equipos multiprofesionales de valoración”, entre otras competencias, “la valoración y calificación de la presunta minusvalía, determinado el tipo y grado de disminución en relación con los beneficios, derechos económicos y servicios previstos en la legislación, sin perjuicio del reconocimiento del derecho que corresponda efectuar al órgano administrativo competente” (apartado 2 c).*

La disposición reglamentaria que desarrolla esta competencia es el Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad (BOE del 26 de enero de 2000).

De acuerdo con todo lo anterior, no existe asimilación automática entre la situación de incapacidad permanente absoluta y el reconocimiento de un grado de minusvalía determinado, cuyo reconocimiento será preciso para la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987.”

Es decir, exige para la aplicación del beneficio fiscal, el reconocimiento expreso de un grado de minusvalía determinado por el procedimiento previsto en el Real Decreto 1971/1999, antes citado, y por tanto, con la intervención de equipos multiprofesionales de valoración.

La propia Dirección General de Tributos en consulta V1143-14, de 25 de abril, sobre un supuesto de hecho consiste en una adquisición "mortis causa" en la que el heredero obtiene el reconocimiento de su minusvalía con posterioridad al fallecimiento del causante y del consiguiente devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, si bien se afirma que la discapacidad concurría ya en dicho momento, expuso *"en el Fundamento de Derecho Cuarto de la Resolución de fecha 5 de diciembre de 2002 en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, el Tribunal Económico-Administrativo Central (T.E.A.C.) afirmaba lo siguiente para una cuestión, que si bien se suscitaba en el ámbito del IRPF, era análoga a la que ahora se suscita:*

" De los preceptos transcritos se desprende el principio general de que aquel sujeto pasivo que pretenda obtener un beneficio fiscal (llámese este deducción, exención, bonificación, etc.) deberá no sólo "hacer valer" su presunto derecho, sino "probar", también, la procedencia del beneficio que se pretende; aplicado dicho beneficio al supuesto que nos ocupa, resulta que el sujeto pasivo que pretenda aplicar, en determinado ejercicio, la deducción por minusvalía contemplada en el art. 78.1.d) de la Ley 18/1991, deberá acreditar, en los términos y por los medios establecidos en los preceptos más arriba transcritos, la concurrencia en tal ejercicio de la minusvalía origen de la deducción, y los términos establecidos por la normativa vigente, siendo uno de los medios de acreditación, pero no el único, la resolución del organismo competente que reconozca la condición de minusválido del sujeto pasivo; ciertamente es frecuente que dicha resolución se produzca en un momento posterior al ejercicio en el que se pretende aplicar el beneficio fiscal, lo que determina, necesariamente, que si dicha resolución es el único medio de prueba de la concurrencia de la minusvalía que se aporte al expediente, sea ésta de gestión o de reclamación económico-administrativa, deba, expresamente, declarar desde qué momento el interesado ostenta la condición de minusválido, y el grado de tal minusvalía, sin perjuicio, como se ha señalado, que puedan aportarse otros elementos de prueba cuya admisión, o no, apreciará el órgano competente para resolver el expediente".

"De acuerdo con dicho criterio y salvo que la Resolución de la Comunidad de Madrid determine el momento inicial de la condición de minusválido, cabe admitir otros medios de acreditación de la preexistencia de los supuestos de hecho a la fecha del fallecimiento del causante –como podrían ser los informes médicos a que se hace referencia en el escrito-, cuestión fáctica que debe ser objeto de valoración por parte de la Administración autonómica a los efectos pretendidos cuando se presenten ante la misma las oportunas liquidaciones por el impuesto sucesorio."

En esta última consulta, más reciente, se puede apreciar que la posición de la misma no es tan contundente como la expresada en la V0246-12, pues si se puede acreditar la preexistencia de los supuestos de hecho de la condición de minusválido a la fecha del fallecimiento por cualquier medio de prueba, como pueden ser informes médicos, implícitamente se está reconociendo que no sería imprescindible, a los efectos que comentamos, la intervención de los equipos multiprofesionales (médicos, psicólogos y trabajador/a social) de valoración para el reconocimiento del beneficio fiscal.

Si además de lo anterior tenemos en cuenta, que en una materia tan sensible como la que comentamos las oficinas de gestión no pueden cambiar de criterio al vaivén de consulta o resolución, junto, como ya se ha indicado, la firme voluntad de esta Administración Tributaria de no dejar en peor situación al contribuyente que se haya aquietado con la actuación administrativa frente al que litigue (Los TEAR están siguiendo todos al Central), unido al contrasentido que supone que quien es inválido para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no lo sea para el de Sucesiones y Donaciones,

que tanta similitud guardan, es aconsejable seguir aplicando los criterios de la Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria de la, entonces, Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía, expresados en la consulta 1/2008, de 27 de febrero, como se recogió en el nº 15 de la Circular 1/2011, de 3 de febrero.

Todo lo anterior, sin perjuicio de futuras rectificaciones, una vez aclarada la controversia.

Conclusiones:

1ª A efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la documentación acreditativa que debe presentarse será distinta en función del grado de discapacidad alegado:

- Para el caso de discapacidad igual o superior al 33 por ciento será preferentemente el certificado de la Consejería de Igualdad, Salud y Políticas Sociales de la Junta de Andalucía u órgano competente; en su defecto, y tratándose de pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad bastará la resolución del Instituto Nacional de la Seguridad Social o del Ministerio de Economía y Hacienda o del Ministerio de Defensa de reconocimiento de la citada pensión.

- Para el caso de discapacidad igual o superior al 65 por ciento será obligatoria la Presentación del certificado de la Consejería de Igualdad, Salud y Políticas Sociales de la Junta de Andalucía u órgano competente, acreditativo del grado concreto.

- Se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento, cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado.

2ª En principio, las reducciones sólo se aplicarán a hechos imponibles de fecha posterior a las resoluciones o efectos de ellas declarados en las mismas. Para la aplicación retroactiva a un hecho imponible producido con anterioridad a la fecha de la resolución o a la que retrotraiga sus efectos, se requerirá que se acredite por cualquier medio de prueba admisible en derecho la preexistencia de la minusvalía de manera contundente e inequívoca, de forma que apareciera el posterior reconocimiento como un mero trámite administrativo.

15.- Devoluciones tributarias.

En materia de devoluciones debemos efectuar una diferenciación fundamental que se corresponde con lo dispuesto con los artículos 31 y 32 de la Ley 58/2003, de 18 de diciembre, General Tributaria, al distinguir, art. 31, entre devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo que son aquellas que corresponden a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo y, art. 32, devoluciones de ingresos indebidos que son las que la Administración efectúa a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, por los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones.

La clasificación de la devolución en uno y otro concepto tiene importantes consecuencias, no solo en los plazos para solicitar la devolución, sino también en la cuantía de los intereses de demora u

otros conceptos y el matiz para incardinarlo en uno u otro es que el ingreso a cuya devolución se procede hubiese sido debido o indebido.

El artículo 57 del Texto Refundido y el artículo 95 del Reglamento de ITPAJD se refieren a devoluciones, concretamente, éste último en la parte que nos afecta, establece *cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuota del Tesoro, siempre que no le hubiere producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de cinco años, a contar desde que la resolución quede firme. No será precisa la declaración judicial o administrativa cuando la resolución sea consecuencia del cumplimiento de una condición establecida por las partes.*

A juicio de los hermanos García Gil en su tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, DIFUSA 2004, el precepto parte de la previa existencia de una autoliquidación o una liquidación administrativa ingresadas, legalmente correctas en el momento en que se efectuaron puesto que sólo así se entiende que únicamente se devuelva la cuota que se satisfizo, pero no los recargos, sanciones o intereses de demora que pudieran existir.

Continúan indicando que hasta tal punto el precepto parte del supuesto de que la autoliquidación o liquidación administrativa ingresadas, eran legalmente correctas en el momento en que se efectuaron, que no solamente se devuelve únicamente la cuota satisfecha, sino que, además, congruentemente con ello no se anula ni la autoliquidación ni la liquidación, puesto que no existe disposición alguna que así lo establezca, según tiene declarado el TEAC en resolución del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio nº 185 de 29-1-1992 en el que se establece la doctrina de que en el artículo 60 del TR de 30-12-80, actual artículo 57 del TR de 24-9-93 no está prevista la anulación de las liquidaciones efectuadas declarando "que la anulación judicial de un contrato no autoriza a anular la previa liquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales; en todo caso, podrá dar lugar a la devolución de lo ingresado, pero para ello es preciso que la resolución judicial haya alcanzado firmeza".

La Dirección General de Tributos en consulta V1680-01, de 14 de septiembre, donde se le consultó si en el caso de venta de un inmueble, con entrega del mismo al comprador, respecto del cual es necesario instruir expediente de dominio para inscribirlo en el Registro de la Propiedad se ha realizado el acto gravado o, como señala el consultante, al quedar en suspenso la adjudicación y posterior venta del bien, se puede entender que no se ha producido el mismo y, en consecuencia, no resulta procedente su liquidación por TPO, contestó que la mera posibilidad de perder la cosa vendida por el comprador en virtud de la reclamación de un tercero no permite, como hemos visto, la suspensión de la liquidación del impuesto, aunque si supone para el adquirente amenazado en su titularidad la posibilidad, en caso de que efectivamente llegue a perderla, de solicitar la devolución de la liquidación ya ingresada siempre que concurren los demás requisitos exigidos en el artículo 57 del Texto Refundido.

La propia DGT en consulta V1950-10, de 8 de septiembre, donde se le consultó la posibilidad de aplicar retroactivamente el beneficio fiscal en el caso de una transmisión de un solar para la construcción de viviendas libres en el que posteriormente se acabó realizando una promoción de viviendas de protección oficial, concluyó que *La normativa del ITPAJD no contiene precepto alguno que permita la devolución de las cuotas del impuesto devengadas conforme a derecho, salvo en los casos*

en que haya tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato.

El Tribunal Económico Administrativo Central en resolución de 6 de noviembre de 2012, conociendo de una solicitud de devolución al otorgarse escritura de anulación de la anterior escritura de compraventa por resultar que los transmitentes no eran al tiempo de otorgarse la anterior escritura dueños en pleno dominio de las fincas descritas, concluyó, que si el documento objeto de tributación es apto jurídicamente para transmitir la propiedad de un bien concreto y no consta expresamente en el mismo condición, término o retención posesoria, la Administración está facultada a practicar liquidación, sin perjuicio de que en el caso de resolución judicial anulatoria o resolutoria proceda la devolución del Impuesto al amparo del artículo 57 del TR, lo que no apreció en el que caso pues no existe tal resolución judicial.

Por lo anteriormente expuesto, consideramos que no es acertada la creencia que el supuesto previsto en el art. 31 de la LGT se refiere únicamente a tributos en los que exista pagos a cuenta o entren en funcionamiento mecanismos de repercusión- deducción de cuota (IRPF, IVA), por el contrario, creemos, que si bien en los tributos citados es cuando con carácter masivo se produce devoluciones derivadas de la normativa del tributo, tal categoría no es aplicable exclusivamente a ellos sino a otros en que procedan devoluciones sin que se vea afectada la procedencia de la autoliquidación o liquidación inicialmente practicadas, o - con expresión de la DGT- *que se trate de cuotas devengadas conforme a derecho*, como sucede en los casos previstos en el artículo 57 del Texto Refundido.

Que existen devoluciones derivadas de la normativa del tributo, y no por el carácter indebido del ingreso, aparte de en los pronunciamientos doctrinales citados anteriormente, se puede observar con rotundidad en el supuesto de concesiones administrativas otorgadas conforme a la legislación vigente que posteriormente en virtud de los poderes exorbitantes del concedente se rescinden pasado un cierto tiempo. La autoliquidación o liquidación que inicialmente se efectuó es claramente ajustada a derecho con aplicación en su caso de intereses de demora y sanciones si es que procedieron y que en caso rescisión del contrato vendría en aplicación lo dispuesto en el artículo 57 del TR, con devolución únicamente de la cuota tributaria, como es propio de las devoluciones derivadas de la normativa del tributo.

En definitiva, no creemos que el artículo 57 del TR, norma de rango legal, contenida en un Decreto Legislativo de 1993, por ello relativamente reciente, se pueda conceptuar como un mero acarreo histórico, de épocas pretéritas, portador realmente de ingresos tributarios indebidos, por el contrario, entendemos que se trata de un precepto actual, que contempla supuestos de devolución derivados de la normativa del tributo con las consecuencias que a estas devoluciones le atribuye el artículo 31 de la Ley General Tributaria.

En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no hay un precepto similar al artículo 57 del texto Refundido de ITPAJD por lo que en cada caso habrá que decidir cuando la devolución derive de la normativa del tributo para tramitarla con las reglas del artículo 31 de la LGT o cuando estamos en presencia de una devolución de ingresos indebidos a tramitar de acuerdo con los artículos 32 y 221 de la LGT y sus normas de desarrollo. A continuación comentaremos algunos de los casos de devolución que se pueden presentar.

Así, el artículo 75 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dispone *en caso de adquisiciones por causa de muerte, cuando no fueren conocidos los herederos, los*

administradores o poseedores de los bienes hereditarios deberán presentar antes del vencimiento de los plazos señalados para ello, los documentos que se exigen para practicar liquidación, excepto la relación de herederos, y si estos presentadores no justificaren la existencia de una justa causa para suspender la liquidación, se girará liquidación provisional a cargo de la representación del causante, aplicándose sobre la cuota íntegra obtenida el coeficiente más alto de los que el artículo 44 de este Reglamento establece para el grupo IV, sin perjuicio de la devolución que proceda de lo satisfecho de más, una vez que aquéllos sean conocidos y esté justificado su parentesco con el causante y su patrimonio preexistente. Por su parte el artículo 54.2 se remite a las reglas del artículo 75 para la devolución que proceda por el ingreso de la liquidación practicada al fiduciario que beneficia al fideicomisario cuando sea conocido con devolución a éste del exceso.

A nuestro entender tales devoluciones se deben conceptualizar como de ingresos indebidos, porque no subsisten las liquidaciones iniciales sino que se rectifican, de hecho se practicaron por no ser conocidos los herederos o el fiduciario y además, como el propio artículo 75 dispone, con el carácter de liquidación provisional.

La devolución en el caso de reserva viudal prevista en el artículo 55.2 del Reglamento, conforme al cual: *En la reserva ordinaria a que se refieren los artículos 968, 969, 979 y 980 del Código Civil, se liquidará el Impuesto al reservista por el pleno dominio, sin perjuicio del derecho a la devolución de lo satisfecho por la nuda propiedad de los bienes a que afecte, cuando se acredite la transmisión de los mismos bienes o sus subrogados al reservatario.*

La devolución anteriormente referida debemos conceptualizarla como derivada de la normativa del tributo, pues la liquidación practicada al reservista no se anula sino que subsiste; de hecho, en su momento se pudo practicar con carácter definitivo sin que ello sea obstáculo para la práctica de la devolución que proceda, es más, de ordinario suelen transcurrir buen número de años desde la práctica de liquidación hasta que se constituya la reserva. La devolución se efectúa porque lo dice la norma.

En el caso de deducción de deudas del causante puestas de manifiesto con posterioridad al ingreso del Impuesto, cuya devolución está prevista en el artículo 94 del Reglamento debemos conceptualizarla como devolución de ingresos indebidos, al afectar a la liquidación misma, de hecho, de haberse justificado en el momento de la liquidación se hubiesen deducido en ella. La anterior calificación queda corroborada por el propio precepto al disponer *“Lo dispuesto en este artículo no será aplicable cuando hubiesen transcurrido cinco años desde la fecha de expiración del plazo de presentación a liquidación del documento, declaración o declaración-liquidación o cuando se trate de liquidaciones administrativas firmes de carácter definitivo.”* Para la calificación que se postula no es obstáculo que la devolución se efectúe sin intereses de demora por indicarlo expresamente la propia norma reglamentaria.

Conclusiones

- Las devoluciones que se efectúen en aplicación del 57 del TR de ITPAJD, se considerarán derivadas de la normativa del tributo con las consecuencias que a estas devoluciones le atribuye el artículo 31.2 de la Ley General Tributaria.

- Las devoluciones a que se refieren los artículos 54.2, 75 y 94 del Reglamento del Impuesto

sobre Sucesiones y Donaciones se considerarán como devoluciones de ingresos indebidos con las consecuencias que le atribuyen los propios preceptos y los artículos 32 y 221 de la Ley General Tributaria.

- Las devoluciones a que se refiere el artículo 55.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se considerarán como derivadas de la normativa del tributo con las consecuencias que a estas devoluciones le atribuye el artículo 31.2 de la Ley General Tributaria.

Sevilla a 17 de marzo de 2015
LA DIRECTORA



Fdo. María Victoria Pazos Bernal



