



Región de Murcia

CIRCULAR 1/2005, de 22 de diciembre, de da Dirección General de Tributos Sobre Unificación de Criterios a Aplicar por los Organos Gestores

Con la finalidad de conseguir una adecuada racionalización y homogeneidad en la aplicación de la normativa tributaria por las unidades gestoras de esta Dirección General de Tributos y , a la vista de las dudas surgidas en la interpretación de determinados temas, originado por cambio de argumentos jurídicos por los Tribunales de Justicia y por el propio Ministerio de Economía y Hacienda, se estima conveniente y oportuno establecer unos criterios unívocos que sirvan para la coordinación y efectiva seguridad jurídica en los temas más controvertidos por parte de todos los órganos gestores tributarios dependientes de esta Dirección General. Esta circunstancia determina, a la vista de la evolución normativa (88.5 y 89.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre , General Tributaria), doctrinal y jurisprudencial en materia tributaria la necesidad de un replanteamiento de anteriores soluciones en los temas analizados en la presente Circular

Así, las cuestiones incluidas en el presente documento y cuya delimitación se intenta concretar, afectan al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y al Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

En base a lo expuesto se considera adecuado establecer los **CRITERIOS** siguientes :

I.- IMPUESTO TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTO JURÍDICOS DOCUMENTADOS:

- 1**Aportación de Bienes a la Sociedad de Gananciales.
- 2**Tributación de la igualación de rango de las hipotecas constituidas en el mismo documento.
- 3**Tributación de los préstamos hipotecarios constituidos por una Cooperativa.
- 4**Cesión de Derechos sobre Bienes Inmuebles antes de la escritura de compraventa.
- 5**Venta de las participaciones en una comunidad de bienes de carácter empresarial a otro sujeto ajeno a la comunidad.

II.- IMPUESTO SUCESIONES Y DONACIONES

- Aplicación de las bonificaciones por vivienda habitual y de la empresa familiar o de participación en entidades en las transmisiones mortis causa.

I.- IMPUESTO TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTO JURÍDICOS DOCUMENTADOS

1 Exención por la Aportación de Bienes a la Sociedad de Gananciales:

Normativa: está contenida en el artículo **45.I.B.3** del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD y en el **art.88.I.B.3** del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: “ *Estarán exentas las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales*” .

Sentencias Tribunales y Doctrina Administrativa

A) Sentencia Tribunal Supremo de 2/10/2001, Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Sevilla de 19/5/1995, 04/02/1997,06/02/1998: de S.T. Superior de Justicia de Baleares de 30/9/1994, TSJ de Castilla La Mancha de 16/11/1998 y 22/2/1999.; del T.S.Justicia de Madrid de 23/4/2005 y la del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 24 de mayo .

B) Consultas de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda:

- . N° Consulta 91 de 24/01/2003
- . N° 16 de 9/01/2004

Calificación de documentos : en este tema hemos de analizar con especial cuidado el contenido del documento presentado a liquidar, esto es, en base a lo prevenido en el artículo 13 de la Ley General tributaria : “ *Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y dependiendo de los efectos que pudieran afectar a su validez*” y lo establecido en el art. 2.1 del Texto Refundido del Impuesto, **debe atenderse a la verdadera naturaleza**, ha de tratarse de aportaciones a la sociedad de gananciales con la intención de su incorporación a la misma y su afección económica permanente en dicho régimen económico matrimonial determinado en la norma, el ganancial, pero no para otros tipos admitidos en el Código Civil: sólo a al régimen económico de gananciales se refiere el art.45.I.B.3 del T.R. y, una interpretación literal (art.3.1 Código Civil y art.12 de la LGT) de la misma conlleva la prohibición de la aplicación de la exención a otras modalidades de régimen económico matrimonial (separación de bienes , participación) prohibición de analogía establecida en el art.14 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Por ejemplo : no cabría calificar como aportación a la sociedad de gananciales un documento presentado a liquidar en el que consten al mismo tiempo las siguientes operaciones :

- 1º- Se aporte un bien privativo a la sociedad de gananciales
- 2º.- Se disuelva la sociedad de gananciales y,
- 3º.- Se otorguen capitulaciones matrimoniales donde se establezca como régimen económico, a partir de la fecha del otorgamiento de la escritura pública, el de separación de bienes.

En este caso es evidente que la finalidad de la incorporación del bien privativo **no es su aportación** a la sociedad de gananciales porque en el mismo documento se procede su disolución.

Por tanto, para determinar la posibilidad de exención ha de distinguirse entre:

- a) - Aportaciones a la sociedad de gananciales y
- b) - Aportaciones al patrimonio privativo de los cónyuges.

a) - **Estarán exentas, en todo caso,** en aplicación del art. 45.I.B.3 del TRITPAJD: “**las aportaciones a la Sociedad de Gananciales**”, independientemente de que se trate de operaciones relativas a transmisiones o donaciones, dicha circunstancia, - **aportación a la sociedad-**, ha de hacerse constar expresamente en el documento presentado a liquidar.

b) - **Por el contrario, NO estarán exentas** las aportaciones realizadas por los cónyuges al patrimonio privativo de los mismos (precisamente por no consistir en desplazamientos patrimoniales a la sociedad de gananciales tanto se trate de transmisión o donación).

Esto es , si se lleva a cabo una transmisión onerosa o una donación de un bien (de naturaleza privativa o ganancial) **al patrimonio privativo de cualquiera de ellos**, sería, en el primer caso, una operación sujeta y no exenta del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o, en el segundo caso, estaría sujeta al Impuesto de Sucesiones y Donaciones (transmisiones de carácter lucrativo), según la naturaleza de la operación realizada..

2) Tributación de la igualación de rango de las hipotecas.

Normativa: Art.30.1, párrafo segundo del RD:1/1993, de 24 de septiembre de TRITPAJD: “*En la igualación de rango, la base imponible se determinará por el total importe de la responsabilidad correspondiente al derecho de garantía establecido en primer lugar*”

A) Base Imponible en la igualación de rango de hipoteca :

Se adopta el criterio establecido por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, contenido en su CONSULTA de fecha 3 de noviembre de 2004, en los siguientes términos:

La DGT del MEYH entiende que la base imponible de la igualación del rango de una hipoteca que se constituye al de hipotecas anteriores ya constituídas sobre un bien inmueble será el importe total de las responsabilidades de las hipotecas anteriores ya igualadas en rango y no el importe de la responsabilidad de la hipoteca que mejora de rango igualándose a aquéllas.. Esto es así porque la igualación del rango hipotecario de la hipoteca que ahora se constituye supone una convención independiente de la de su constitución.

Por tanto, ambas convenciones - **constitución de hipoteca e igualación de su rango a las anteriores-** deben tributar por la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados. En la primera convención, “**constitución de hipoteca**”, la base imponible estará constituida por el importe total de la obligación o capital garantizado por la nueva hipoteca,(incluyendo intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento y otros conceptos análogos), pues tal es el valor del contenido de la convención que se formaliza en escritura pública. Pero en

la segunda convención, “**igualación de su rango con las anteriores**” que también se formaliza en escritura pública, la base imponible será el importe total de las responsabilidades de las anteriores hipotecas igualadas en rango, ya que ese es el valor en que se mejora el rango de la nueva hipoteca al igualarse a aquéllas.

B) En el supuesto específico de : Hipotecas constituidas simultáneamente en el mismo documento.

Se adopta el criterio de NO tributación, ya que la igualación sólo puede considerarse cuando hay una hipoteca previamente inscrita con la que se produce la mejora de rango, si todas nacen con igual rango no hay mejora y por tanto no hay aumento de valor alguno.

3) Tributación de los préstamos hipotecarios constituidos por una Cooperativa.

Normativa: El artículo 45.1 C).15 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre), por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD), señala que “*con independencia de las exenciones a que se refieren los apartados A) y B) anteriores se aplicarán en sus propios términos y con los requisitos y condiciones en cada caso exigidos los beneficios fiscales que para este Impuesto establecen las siguientes disposiciones*”, entre las que se encuentran la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

La ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Cooperativas, establece en que: **art.33.1** : “*Gozan de exención por cualquiera de los conceptos que puedan ser de aplicación, salvo el gravamen previsto en el art.31.1 del Texto Refundido aprobado por R.D.Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, en cuanto a los actos, contratos y operaciones siguientes a) Los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión. b) La constitución y cancelación de préstamos, incluso los representados por obligaciones. c) Las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y Promoción para el cumplimiento de sus fines*”.

Doctrina Administrativa: Contestación Consulta de la DGT del Ministerio de Economía y Hacienda nº 1660 de 08/09/2004.

En el artículo 37 de la citada Ley 20/1990, las exenciones y bonificaciones fiscales previstas en la presente Ley se aplicarán a las cooperativas protegidas y, en su caso, a las especialmente protegidas, sin necesidad de previa declaración administrativa sobre la procedencia de su disfrute. Así pues, es competencia de los órganos gestores correspondientes determinar si se cumplen los requisitos para disfrutar de la exención pretendida al tiempo de presentar la autoliquidación correspondiente por el impuesto.

Alcance de la exención: en cuanto al tema epigrafiado, en concreto, “**TRIBUTACIÓN DE LOS PRÉSTAMOS HIPOTECARIOS CONSTITUIDOS POR UNA COOPERATIVA**”:

- a) Se adopta el criterio de considerarlos **EXENTOS**.
- b) Por tanto, la constitución de préstamos hipotecarios por Cooperativas estarán en exentas por el concepto de Actos Jurídico Documentados.

4 Cesión de Derechos sobre Bienes Inmuebles antes de la escritura de compraventa.

Normativa: artículos 7.1,10.1 y 17 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Doctrina Administrativa:

Consultas de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda:

- Nº Consulta V0007, de 12/01/2005
- Nº Consulta V0507, de 23/3/2005
- Nº Consulta V0701, de 26/4/2005

Tributación:

a) - **Calificación** :La cesión de derechos de compra de una vivienda en construcción antes de su terminación (adquirida mediante contrato privado de compraventa a un promotor), sería una operación sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

b) - **La Base Imponible** de la “cesión de los derechos del contrato privado de compraventa a un tercero”, estará constituida por el valor real del derecho cedido, consistente en “ **el total importe convenido con el promotor**”, esto es, todas las cantidades estipuladas en el contrato de compraventa privado suscrito con el mismo (las entregadas y las previstas pagar en los plazos, en su caso, estipulados, hasta la firma de la escritura pública).

Ejemplo:

- Contrato Privado entre una promotora y un particular suscrito el 1/12/ 2005.
- Objeto del contrato: Compra de una vivienda, con final de obra previsto en fecha 2007, por precio de 200.000,00 euros.
- Cláusulas del contrato sobre forma de pago:
 - a) -Entrada de 5.000,00 euros a la firma del contrato.
 - b)- Seis pagos por importe cada uno de ellos de 5.000 euros=30.000, 00 euros

TOTAL VALOR DEL DERECHO TRANSMITIDO: 5.000,00+30.000,00 = 35.000,00 euros

La base imponible sería, por tanto de 35.000,00 euros, a la que se aplicará el tipo del 7%, con un total importe a ingresar de 2.450,00 euros.

5 Venta de las participaciones en una comunidad de bienes de carácter empresarial a otro sujeto ajeno a la comunidad.

Se mantiene el criterio establecido por este centro directivo en el siguiente sentido:
Se considera una triple operación:

- Disolución de la Comunidad de bienes existente
- Transmisión patrimonial por el valor de lo transmitido
- Constitución de nueva Comunidad de bienes

II.- IMPUESTO SUCESIONES Y DONACIONES

Normativa:- Aplicación de las bonificaciones por vivienda habitual y de la empresa familiar o de participación en entidades en las transmisiones mortis causa, previstas en el art. 20.2c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (Distribución y mantenimiento de la reducción entre los causahabientes)

Sentencias Tribunales y Doctrina Administrativa

A) Sentencia del Tribunal Supremo de 28/7/2001
B) Consultas de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda:

Resolución 2/1999, de 23 de marzo.

R.12/12/2001

R. nº492 de 25/03/2002 y 26/6/2002 (Consulta nº978)

R.22/1/2003 (Consulta nº 79)

R.20/9/2004(Consulta nº102) y la consulta nº141/2004.

R.27/01/2005 (Consulta nº84) y la R de 31/ 01/2005 (Consulta nº106).

Para determinar qué causahabientes serán los beneficiarios de la reducción en su base imponible (esto es, si la aplicación de la reducción, lo será para todos los herederos y o legatarios, en su caso, o solamente a los que se adjudican de forma individual los bienes y derechos objeto de reducción) se distinguirá, con carácter previo, dos supuestos, según se trate de

- a) Sucesión Testada o
- b) Sucesión Intestada

a)- TESTADA:

- **Con atribución de bienes**, la reducción se aplicará al que adquiere el bien art.27.dos, de la Ley 27/1987. La reducción se aplica solamente a la personas o personas determinadas a título de herencia o legado y, en estos casos, los beneficiarios de la reducción son los únicos obligados a cumplir con el requisito de la permanencia, en consecuencia, las transmisiones que realicen a favor de otros herederos implicará la pérdida de la reducción.

- **Sin atribución de bienes**, (el causante no ha hecho ninguna distribución de sus bienes en el testamento) únicamente instituye herederos, en estos casos el importe de la reducción debe prorratearse entre todos los herederos, con independencia de quién sea el adjudicatario.Se considera que por no existir atribución de bienes habrán de aplicarse las reglas de la partición de la sucesión intestada, precisamente por no haberse practicado ningún reparto de los bienes integrantes de la masa hereditaria, están determinados los herederos pero no lo que corresponde a cada uno de ellos.

Por tanto, si existe testamento con institución de herederos pero no se hace distribución de bienes, **habrán de aplicarse las reglas de la partición de la sucesión intestada**, tal y como se desprende del artículo 912 en relación con el 921.C.Civil (*los parientes que se hallaren en*

el mismo grado heredarán por partes iguales). Esto es, el importe de la reducción se prorrateará entre todos los herederos, con independencia de quién sea el adjudicatario definitivo (de la vivienda, de la empresa o participaciones como consecuencia de las operaciones particionales).

b) - INTESTADA: En la sucesión intestada, a falta de testamento, la ley llama a determinadas personas a heredar al difunto (art.913 del Código Civil), en estos casos la sucesión se denomina abintestato, precisamente porque no hay testamento, e intestados se denominan también el causante y los herederos.

Los problemas sobre la aplicación de la reducción del 95% se plantean en relación con este tipo de sucesión.

Esta **reducción del 95% se aplicará a todos los herederos**, dada la igualdad en la partición que establece el art.27 de la Ley del Impuesto así como las normas sobre este tipo de sucesión previstas en el Código Civil (art. 912 y ss. y, en particular, el art.921 en cuanto a la igualdad en el reparto).

El requisito de la permanencia de los diez años sólo corresponde al adjudicatario definitivo del bien; y, el incumplimiento por el mismo supondrá la pérdida de la reducción para todos los herederos. Sin embargo, no se considera incumplimiento del requisito de la permanencia la transmisión (onerosa o gratuita) que realicen entre sí los herederos

NOTA- : INCOMPATIBILIDAD DE BONIFICACIONES: Recordar lo establecido en la Ley 15/2002, de 23 de diciembre, de Medidas en Materia de Tributos Cedidos y Tasas Regionales para el año 2003 (BORM), donde en su art.2 regula la reducción propia en la base imponible en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones del 99 por ciento para las adquisiciones “ mortis causa”, cuando ésta incluya el valor de una empresa individual o un negocio profesional situados en la Comunidad Autónoma de la región de Murcia.

La citada ley determina expresamente la incompatibilidad de esta reducción autonómica, para una misma adquisición, con la aplicación de las reducciones previstas en la letra c), del apartado 2, del artículo 20, de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, bonificación del 99% en la sucesión por empresa.

**Murcia a 22 de diciembre de 2005
EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS**

Fdo: Miguel Angel Blanes Pascual

