

DOCUMENTOS

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Autores: *J. Antonio Rodríguez Ondarza*
Javier Galán Ruiz
Universidad Complutense de Madrid

DOC. N.º 13/06



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

1. ASPECTOS GENERALES

- 1.1. Concepto
- 1.2. Regulación normativa
- 1.3. Competencias de las CC. AA.
- 1.4. Incompatibilidades
- 1.5. Principio de calificación
- 1.6. Condiciones suspensivas y resolutorias
- 1.7. Pluralidad de convenciones
- 1.8. Afección de bienes
- 1.9. Ámbito de aplicación territorial del impuesto
 - 1.9.1. Tributación en territorio español o extranjero
 - 1.9.2. Tributación en territorio común o foral
 - 1.9.3. Tributación en las distintas CC. AA. de territorio común

2. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

- 2.1. Concepto y características
- 2.2. Operaciones sujetas
 - 2.2.1. Transmisiones onerosas e *inter vivos* de bienes y derechos
 - 2.2.2. Operaciones que se asimilan a transmisiones patrimoniales
 - 2.2.3. La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas
- 2.3. Operaciones no sujetas
- 2.4. Obligados al pago
 - 2.4.1. Sujeto pasivo
 - 2.4.2. Responsables subsidiarios
- 2.5. Base imponible
 - 2.5.1. Regla general
 - 2.5.2. Especialidades en el cálculo de la base imponible
- 2.6. Cuota tributaria

3. IMPUESTO SOBRE OPERACIONES SOCIETARIAS

- 3.1. Concepto

- 3.2. Hecho imponible
 - 3.3. Entidades asimiladas a las sociedades
 - 3.4. Obligados al pago
 - 3.4.1. Sujetos pasivos
 - 3.4.2. Responsables
 - 3.5. Base imponible
 - 3.6. Cuota tributaria
4. IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS
- 4.1. Consideraciones generales
 - 4.2. Documentos notariales
 - 4.2.1. Hecho imponible
 - 4.2.2. Sujeto pasivo
 - 4.2.3. Base imponible
 - 4.2.4. Cuota tributaria
 - 4.3. Documentos mercantiles
 - 4.3.1. Hecho imponible
 - 4.3.2. Sujeto pasivo
 - 4.3.3. Base imponible
 - 4.3.4. Cuota tributaria
 - 4.3.5. Efectos del pago del impuesto
 - 4.4. Documentos administrativos
 - 4.4.1. Hecho imponible
 - 4.4.2. Sujeto pasivo
 - 4.4.3. Base imponible
 - 4.4.4. Cuota tributaria
5. BENEFICIOS FISCALES
- 5.1. Exenciones subjetivas
 - 5.1.1. El Estado
 - 5.1.2. Administraciones Públicas Territoriales
 - 5.1.3. Administraciones Públicas Institucionales
 - 5.1.4. Fundaciones públicas o privadas
 - 5.1.5. Asociaciones de utilidad pública
 - 5.1.6. Cruz Roja Española
 - 5.1.7. Iglesia católica
 - 5.1.8. Otras entidades religiosas
 - 5.2. Exenciones objetivas
 - 5.2.1. Transmisiones declaradas exentas en convenios o tratados internacionales

- 5.2.2. Transmisiones derivadas de retractos legales
- 5.2.3. Transmisiones relacionadas con las sociedades conyugales
- 5.2.4. Exenciones financieras
- 5.2.5. Concentración parcelaria
- 5.2.6. Juntas de compensación y reparcelaciones
- 5.2.7. Tutela
- 5.2.8. Transmisiones de acciones
- 5.2.9. Operaciones societarias
- 5.2.10. Viviendas de Protección Oficial
- 5.2.11. Rectificaciones y subsanaciones
- 5.2.12. Régimen especial de Ceuta y Melilla
- 5.2.13. Préstamos
- 5.2.14. Transmisiones a empresas de *leasing*
- 5.2.15. Transmisión de vehículos usados
- 5.2.16. Cancelación de hipotecas
- 5.3. Exenciones establecidas en disposiciones especiales

6. GESTIÓN DEL IMPUESTO

- 6.1. Comprobación de valores
- 6.2. Devengo y prescripción
 - 6.2.1. Devengo
 - 6.2.2. Prescripción
- 6.3. Autoliquidación
- 6.4. Devoluciones
- 6.5. Obligaciones formales
 - 6.5.1. Deberes de información
 - 6.5.2. Entidades financieras
 - 6.5.3. Cierre registral
 - 6.5.4. Administración tributaria
- 6.6. Deducciones y bonificaciones
- 6.7. Infracciones y sanciones

1. ASPECTOS GENERALES

1.1. Concepto (art. 1 TR ITP)

El ITPyAJD es un impuesto de naturaleza indirecta y de carácter real, objetivo e instantáneo que grava tres modalidades de tributación: la que afecta a las *transmisiones patrimoniales onerosas*, la de *operaciones societarias*, y la relativa a los *actos jurídicos documentados*.

1.2. Regulación normativa

La encontramos, básicamente, en el Texto Refundido aprobado por RD Leg. 1/1993, de 24 de septiembre y en su Reglamento de desarrollo aprobado por RD 828/1995, de 29 de mayo. Tanto el Texto Refundido como el Reglamento han sido anulados en algunos aspectos a través de diversas sentencias del Tribunal Supremo de fechas 3-10-1997 (RJ 1997, 7744), dos de 3-11-1997 (RJ 1997, 8251 y 8252), y dos de 5-12-1998 (RJ 1998, 9489 y 9513).

Precepto anulado del RD Leg. 1/1993	Sentencia	Materia
Artículo 45.I.B)	STS 3-10-1997 (RJ 1997, 7744) Ver también la STS 3-11-1997 (RJ 1997, 8251) que anula parcialmente el art. 88.I.B) RD 828/1995	Omite la mención expresa a la exención de bonos de caja de emitidos por bancos industriales y de negocios.
Preceptos anulados del RD 828/1995	Sentencia	Materia
Artículo 2.4	STS 5-12-1998 (RJ 1998, 9513)	Equipara a condiciones resolutorias las condiciones suspensivas relativas al otorgamiento de licencias.
Artículo 29	STS 5-12-1998 (RJ 1998, 9513)	Equipara a adjudicaciones en pago las adjudicaciones en pago de asunción de deudas.
Artículo 39	STS 3-11-1997 (RJ 1997, 8251)	Fijación de la base imponible en subastas públicas.
Artículo 54.3	STS 3-11-1997 (RJ 1997, 8251) STS 3-11-1997 (RJ 1997, 8252)	Reducción de capital por compra de acciones propias para amortizarlas (base imponible).
Artículo 62.b).2	STS 3-11-1997 (RJ 1997, 8251)	Reducción de capital por compra de acciones propias para amortizarlas (sujeto pasivo).
Artículo 64.5.2	STS 3-11-1997 (RJ 1997, 8251) STS 3-11-1997 (RJ 1997, 8252)	Liquidación provisional con base en el haber líquido de la sociedad, en casos de disolución.
Artículo 70.4	STS 3-11-1997 (RJ 1997, 8251)	Sujeción a AJD de las escrituras de emisión y cancelación de obligaciones.
Artículo 74	STS 3-11-1997 (RJ 1997, 8251) STS 3-11-1997 (RJ 1997, 8252)	Sujeción a AJD de las escrituras de emisión y cancelación de obligaciones.
Artículo 75.3	STS 3-11-1997 (RJ 1997, 8251) STS 3-11-1997 (RJ 1997, 8252)	Sujeción de la escritura de transformación de sociedades.
Artículo 75.5	STS 3-11-1997 (RJ 1997, 8251) STS 3-11-1997 (RJ 1997, 8252)	Sujeción de la escritura de desembolso de dividendos pasivos
Artículo 75.6	STS 3-11-1997 (RJ 1997, 8251) STS 3-11-1997 (RJ 1997, 8252)	Sujeción de la escritura de cambio de la condición de las acciones, de nominativas o al portador.
Artículo 88.I.B)	STS 3-11-1997 (RJ 1997, 8251) Ver también la STS 3-10-1997 (RJ 1997, 7744) que declara nulo el artículo 45.I.B) RD 828/1995	Omite la mención expresa a la exención de bonos de caja de emitidos por bancos industriales y de negocios.
Artículo 94.3	STS 5-12-1998 (RJ 1998, 9489)	Prescripción.

1.3. Competencias de las CC. AA. (art. 41 L 21/2001)

Las CC. AA. son competentes para regular los siguientes aspectos del tributo:

Tipos de gravamen en relación con TPO (en concesiones administrativas, transmisión de bienes muebles e inmuebles, constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos –excepto los derechos reales de garantía– y arrendamiento de bienes muebles e inmuebles). *Tipos de gravamen en relación con AJD* que se limitará al tipo de gravamen de los documentos notariales.

En cuanto a las *deducciones y bonificaciones de la cuota* se tendrán que cumplir las siguientes condiciones:

- Sólo podrán afectar a los actos y documentos sobre los que las CC. AA. pueden ejercer capacidad normativa sobre tipos impositivos.
- Deberán ser compatibles y no modificarlas deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal.
- Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa estatal. Finalmente, las CC. AA. también podrán regular los aspectos de *gestión y liquidación*.

1.4. Incompatibilidades

En numerosas ocasiones las tres modalidades del ITPyAJD pueden entrar en colisión entre ellas o con otros tributos, fundamentalmente con el IVA y con el ISyD, presentándose problemas en cuanto a su compatibilidad y a cuál de estos tributos debe prevalecer en el caso de que se declare su incompatibilidad. En el cuadro que se acompaña se analizan los distintos supuestos en los que un mismo hecho imponible puede estar gravado por más de un impuesto, la norma que regula esa posible incompatibilidad y el impuesto que debe prevalecer en el caso de que dicha incompatibilidad se declare.

Relación y regulación		Compatibilidad	Impuesto que prevalece
TPO-OS ⁽¹⁾	Artículo 1.2 TR ITP	Incompatible	OS
TPO-AJD ⁽²⁾	Artículo 31.2 TR ITP; Artículo 1.3 RITP	Incompatible	TPO
TPO-IVA ⁽³⁾	Artículos 7.5, 18 TR ITP; Artículos 4.Dos y Cuatro, 5, 7.1.º, 20.Uno.20, 21, 22, 23 y artículo 20.Dos LIVA	Incompatible	⁽³⁾
TPO-IsyD ⁽⁴⁾		Incompatible	⁽⁴⁾
OS-AJD ⁽²⁾	Artículo 31.2 TR ITP; Artículo 1.3 RITP	Incompatible	OS
OS-IVA		Compatible	—
OS-IsyD		Compatible	—
AJD-IVA		Compatible	—
AJD-IsyD ⁽²⁾	Artículo 31.2 TR ITP	Incompatible	ISyD

⁽¹⁾ TPO-OS: Ni la ley ni el reglamento aclaran expresamente qué modalidad debe prevalecer. Sin embargo, la especialidad de OS frente a TPO y el hecho de que históricamente OS estuviera regulado dentro de TPO indica que en caso de que una operación esté sujeta a OS (incluso si estuviera exenta) no estará sujeta a la modalidad de TPO. Esta interpretación ha sido avalada por la doctrina administrativa y por la jurisprudencia.

⁽²⁾ TPO-AJD; OS-AJD; AJD-ISyD: La incompatibilidad se refiere a la cuota gradual de la modalidad de AJD documentos notariales, pues la cuota fija de documentos notariales y los gravámenes de documentos mercantiles y administrativos no presentan problemas de incompatibilidad.

⁽³⁾ TPO-IVA: TPO grava el tráfico entre particulares y el IVA el empresarial o profesional. No estarán sujetas a TPO las operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA, estableciéndose unas especialidades respecto de los inmuebles.

Superposición IVA-TPO: Si una operación sujeta a IVA hubiera sido liquidada por TPO este hecho no exime a al sujeto pasivo del IVA de ingresar el impuesto (art. 18.2 TR ITP; art. 33 RITP), y lo mismo ocurre en el supuesto de que una operación sujeta a TPO hubiera sido liquidada por IVA (art. 33 RITP), todo ello sin perjuicio del derecho a la devolución de los ingresos indebidos que se hubieran producido.

⁽⁴⁾ TPO-ISyD: Las dudas se plantean en cuanto a la onerosidad o gratuidad del negocio gravado lo que las hará tributar por TPO en el primer caso y por el ISyD en el segundo. La vinculación entre ambas figuras impositivas se advierte en supuestos como los de excesos de adjudicación producidos en la adjudicación de una herencia (que tributará por TPO), en las liquidaciones de la sociedad de gananciales, donaciones remuneratorias donde se someterán a TPO en la parte coincidente y en cuanto al exceso al ISyD, etc.

1.5. Principio de calificación

Los problemas de calificación se plantean en dos órdenes:

- El primero de ellos es la *calificación de actos o contratos* (art. 2.1 TR ITP) y que supone que el impuesto se exigirá de acuerdo con la verdadera naturaleza jurídica de los mismos, con independencia de la denominación que le hubieran dado las partes. Además, se reconoce la exigibilidad del impuesto con independencia de los defectos del acto o contrato que pudieran dar lugar a su invalidez (nulos o anulables) o ineficacia (falta de producción de efectos). No obstante, esta situación puede dar lugar a la devolución del impuesto.
- El segundo problema se plantea en cuanto a la *calificación de bienes* (art. 3 TR ITP) para lo que se estará a lo dispuesto en el *Código Civil*, en concreto los artículos 333 a 337, o en su defecto en el Derecho administrativo. Debido a la importancia que tiene la calificación de los bienes como muebles o inmuebles (por ejemplo para la aplicación de un tipo impositivo u otro) la propia norma determina que a efectos del impuesto se consideran *bienes inmuebles* las instalaciones de cualquier clase establecidas con carácter permanente, siquiera por la forma de su construcción sean transportables, y aun cuando el terreno sobre el que se hallen situadas no pertenezca al dueño de los mismos, así como los buques que por su objeto y condiciones estén destinados a permanecer en un punto fijo de un río, lago o costa.

1.6. Condiciones suspensivas y resolutorias (art. 2.2 TR ITP)

La tributación de los actos o contratos sometidos a condición difiere según ésta se califique como suspensiva o resolutoria, para lo que habrá que acudir a lo dispuesto en el *Código Civil*.

- *Condiciones suspensivas*: La condición se considera suspensiva cuando impide el comienzo de los efectos del negocio jurídico de que se trate. No se liquidará el impuesto hasta que se cumpla la condición. El aplazamiento de la liquidación se hará constar en la inscripción de bienes en el Registro Público correspondiente.
- *Condiciones resolutorias*: La condición se considera resolutoria cuando hace cesar los efectos del acto o contrato acordado. En este caso se exigirá el impuesto desde la firma del acto o contrato, sin perjuicio de que se pueda instar la devolución del impuesto si la condición se cumple (art. 95 RITP; art. 1113 CC). Por vía reglamentaria se establece que la cláusula de reserva del dominio hasta el total pago del precio convenido se califica como condición resolutoria (art. 2.3 RITP).

Nota.—Jurisprudencia: El artículo 2.4 RITP que calificaba como condición resolutoria la que subordinaba la transmisión del dominio de terrenos o solares al otorgamiento de licencias o autorizaciones administrativas fue anulado por el Tribunal Supremo, por lo que actualmente debe considerarse como una condición suspensiva [STS 5-12-1998 (RJ 1998, 9513)].

1.7. Pluralidad de convenciones (art. 4 TR ITP)

Una convención recogida en un acto o contrato sólo puede ser objeto de tributación una sola vez y, del mismo modo, si en un acto o contrato se recogieran varias convenciones cada una de las que estuviera sujeta al impuesto debería ser objeto de tributación, salvo que se determine expresamente otra cosa.

Nota.—Esta excepción que determina que si expresamente se determina otra cosa se pueda hacer tributar más de una vez una convención la vemos en el gravamen mediante papel timbrado de los documentos notariales (cuota fija), que es compatible con otros tributos. La excepción también afecta a la posibilidad de que varias convenciones no tributen individualmente, como ocurriría con la fianza, prenda, hipoteca y anticresis, en garantía de préstamo, que tributarán únicamente por este concepto (arts. 4 y 15 TR ITP; art. 25 RITP).

1.8. Afección de bienes (art. 5 TR ITP; art. 5 RITP)

Los bienes y derechos transmitidos y por los que se devengó el impuesto quedan afectos al pago del mismo, cualquiera que fuera su poseedor. Las *excepciones* a esta medida de garantía son:

- a) que el poseedor del bien esté protegido por la fe pública registral, no considerándose protegido el tercero cuando en el Registro conste la afección, o
- b) que se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título en establecimiento mercantil o industrial si fueran bienes muebles no inscribibles en el registro.

La *constancia de esta afección* se hace a través de:

- a) Los notarios mediante advertencia en los documentos que autoricen.
- b) Los registradores de la propiedad o mercantiles.

En caso de *exenciones o reducciones* condicionadas al cumplimiento futuro de determinados requisitos (encontrándose, por tanto, la liquidación suspendida), la oficina liquidadora también hará constar el importe total de la liquidación de no mediar el beneficio fiscal. Los registradores de la propiedad o mercantiles incluirán en nota marginal la afección de los bienes al pago de esa liquidación, cualquiera que fuera su titular, si en el plazo establecido no se hubieran cumplido los requisitos exigidos. Lo mismo ocurrirá en los supuestos de *desmembración del dominio*, de tal modo que una vez constituido un usufructo, los bienes quedan afectos al pago que se producirá en el futuro por el hecho imponible de extinción del usufructo (consolidación del dominio). Para ello las oficinas liquidadoras consignarán la que resulte según las bases y tipos aplicables en el momento de la constitución del usufructo, sin perjuicio de la rectificación que procediere.

1.9. Ámbito de aplicación territorial del impuesto (art. 6 TR ITP; arts. 7, 8 y 9 RITP)

1.9.1. *Tributación en Territorio español o extranjero*

A estos efectos debemos distinguir las tres modalidades del impuesto:

- TPO: podemos distinguir los siguientes supuestos: 1) si los bienes o derechos transmitidos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en *territorio español* procederá siempre su tributación; 2) Si fuera en territorio *extranjero* sólo tributarán si el sujeto pasivo fuera residente en España (para los criterios que determinan la residencia en España de personas físicas o jurídicas el RITP se remite a la normativa del IRPF e IS –Ver–), salvo que surtieran efectos fuera del territorio español; 3) si se trata de *bienes inmuebles* tributarán allí donde radiquen por lo que si están en el extranjero no tributarán en España aunque el sujeto pasivo resida aquí.
- OS: Las entidades que realicen operaciones sujetas a este impuesto tributarán en España siempre que se de alguna de las siguientes circunstancias: a) Tengan en

España la *sede de dirección efectiva*; b) Tengan en España su *domicilio social*, siempre que la sede de dirección efectiva no se encuentre situada en un Estado CE o, estándolo, dicho Estado no grave la operación con un impuesto similar; c) *realicen en España operaciones de su tráfico*, cuando su sede de dirección efectiva y su domicilio social no se encuentren situados en un Estado CE o, estándolo, estos Estados no graven la operación con un impuesto similar.

- AJD: tributan en España los formalizados en territorio nacional y los que han sido formalizados en el extranjero pero produzcan algún efecto jurídico o económico en España.

1.9.2. *Tributación en territorio común o foral*

En el ámbito interno el primer problema de localización lo tenemos en los territorios forales. Para determinar los hechos imposables que tributarán en Navarra y País Vasco tendremos que acudir a las siguientes normas:

- En lo que respecta al *País Vasco*, la Ley 12/1981, de 13 de mayo, que aprueba el Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco. En ella este tributo se califica como concertado de normativa autónoma en su artículo 27, y los puntos de conexión se establecen en su artículo 30 para TPO y OS, y en el 31 para AJD. La Ley 38/1997, de 4 de agosto, que aprueba la modificación del Concierto Económico, contiene los puntos de conexión en su artículo 30.
- En cuanto a *Navarra*, la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Sus artículos 32 (modificado por Ley 19/1998, de 15 junio que aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado Navarra) y 33 establecen los puntos de conexión para este impuesto.

1.9.3. *Tributación en las distintas CC. AA. de territorio común (art. 25.2 Ley 21/2001)*

Dentro del territorio común también se plantean problemas al tratarse de un tributo que tiene cedido su rendimiento, además de ciertas capacidades normativas y de gestión, a las CC. AA. Para la determinación de la C. A. en la que se debe tributar se seguirán las siguientes reglas:

- 1.º En las escrituras, actas y testimonios gravados por la *cuota fija de AJD, documentos notariales*, el rendimiento corresponderá a la C. A. en la que se autoricen u otorguen.
- 2.º Para los restantes supuestos, la atribución se efectuará del siguiente modo:
 - A) Siempre que el documento comprenda algún concepto sujeto a la *cuota variable de AJD, documentos notariales*, el rendimiento corresponderá a la C. A. en que radique el Registro en el que deban inscribirse o anotarse los bienes o actos.
 - B) Si el acto o documento se refiere a OS, el rendimiento corresponderá a la C. A. cuando concurra cualquiera de las siguientes reglas por orden preferente:
 - a) Que la entidad tenga en la C. A. su domicilio fiscal.
 - b) Que la entidad tenga en la C. A. su domicilio social y su sede de dirección efectiva no se encuentre situada en un Estado miembro de la Unión Europea o, estándolo, dicho Estado no grave la operación con un impuesto similar.
 - c) Que la entidad realice en la C. A. operaciones de su tráfico, cuando su sede de dirección efectiva y su domicilio social no se encuentren situados en un Estado miembro de la Unión Europea o, estándolo, dicho Estado no grave la operación con un impuesto similar.



C) Cuando el acto o documento *no tribute ni por la cuota variable de AJD, documentos notariales ni por OS*, el rendimiento se atribuirá aplicando las siguientes reglas:

- Cuando el acto o documento comprenda transmisiones y arrendamientos de *bienes inmuebles*, constitución y cesión de derechos reales, incluso de garantía, sobre los mismos, a la Comunidad Autónoma en la que radiquen.
- En la constitución de *hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento* o cuando el acto o contrato se refiera a *buques o aeronaves*, a la C. A. donde radique el Registro Mercantil o de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin Desplazamiento en que hayan de inscribirse
- Cuando comprenda transmisión de *bienes muebles, semovientes o créditos*, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, a la C. A. donde el adquirente tenga su residencia habitual si es persona física o su domicilio fiscal si es persona jurídica.
- En la transmisión de *valores* el rendimiento corresponde a la C. A. donde se formalice la operación. Si fuera de aplicación el artículo 108 LMV (relativo a transmisión de títulos valores) el rendimiento se atribuirá a la C. A. en la que radiquen los bienes inmuebles de la entidad cuyos valores se transmiten.
- Cuando se refiera exclusivamente a la constitución de *préstamos simples, fianzas, arrendamientos no inmobiliarios y pensiones*, a la C. A. en la que el sujeto pasivo tenga su residencia habitual (personas físicas) o domicilio fiscal (personas jurídicas).
- En los documentos relativos a *concesiones administrativas* de bienes o actos y negocios administrativos equiparados, *ejecuciones de obras o explotaciones de servicios*, a la C. A. donde radiquen, se ejecuten o se presten los mismos.

Para los supuestos en que las *concesiones superen el ámbito territorial de una C. A.* se establecen normas de reparto del impuesto en función del tipo de concesión:

- En las concesiones de explotación de bienes, el rendimiento se distribuirá en proporción a la extensión ocupada en cada C. A.
- En las concesiones de ejecución de obras, el rendimiento se distribuirá en proporción al importe estimado de las obras a realizar en cada una de ellas.
- En las concesiones de explotación de servicios, el rendimiento se distribuirá en función de la media aritmética de los porcentajes que representen su población y su superficie sobre el total de las Comunidades implicadas.
- En las concesiones mixtas, el rendimiento se distribuirá mediante la aplicación de los criterios recogidos en los tres párrafos anteriores a la parte correspondiente de la concesión.
- En las *anotaciones preventivas* el rendimiento se atribuye a la C. A. donde radique el órgano registral.
- En las *letras de cambio* y documentos que suplan a las mismas o realicen función de giro, así como en los *pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos*, tributarán en la C. A. donde tenga lugar su libramiento o emisión; si hubiere tenido lugar en el extranjero, cuando el primer tenedor o titular tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el territorio de la C. A.

2. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

2.1. Concepto y características

Esta primera modalidad del impuesto somete a gravamen determinadas operaciones de transmisión de bienes y derechos, así como la constitución de determinados derechos y negocios, cumpliéndose las siguientes *características*: 1) son operaciones realizadas a título oneroso; 2) *inter vivos*; 3) en las que existe un desplazamiento de bienes de contenido económico; 4) además, este impuesto grava las operaciones realizadas entre particulares, es decir, operaciones que no están realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad y no sujetas a IVA.

Nota.—Doctrina administrativa: El carácter empresarial o profesional de la operación se ve desde el punto de vista del transmitente y no del comprador, de tal modo que una venta realizada por un particular a un empresario está sujeta a TPO y la realizada por un empresario o profesional a un particular estaría sujeta a IVA [Res. DGT 20-12-1995].

Sin embargo, esta regla general sufre unas *excepciones* que suponen que operaciones sujetas a IVA, pero declaradas exentas, tributen por TPO. Estas operaciones son las siguientes (art. 7.5 TR ITP; art. 4.4 LIVA):

- Entregas o arrendamientos de bienes inmuebles exentos de IVA. En este caso la exención es susceptible de renuncia por lo que si esta se produce la operación queda sujeta a IVA y no a TPO.
- Constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre inmuebles y que estén exentas del IVA.
- Las transmisiones de valores a las que sea de aplicación el artículo 108 LMV.

2.2. Operaciones sujetas (art. 7 TR ITP)

Están sujetas a la modalidad TPO las siguientes operaciones:

2.2.1. Transmisiones onerosas e *inter vivos* de bienes y derechos

Las transmisiones onerosas e *inter vivos* de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas. Veamos algunos supuestos:

2.2.1.1. Inmuebles

La transmisión de inmuebles o de derechos reales que recaigan sobre éstos tributarán por TPO siempre que el transmitente no sea sujeto pasivo del IVA o, caso de serlo, la operación se encuentre exenta del IVA y no se haya renunciado a la exención. Estas *operaciones exentas del IVA* son las siguientes:

- a) Entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables (artículo 20.Uno.20 LIVA).
- b) Entregas de terrenos realizadas a Juntas de Compensación y las posteriores adjudicaciones que se hagan a los propietarios (art. 20.Uno.21 LIVA).
- c) Segundas y ulteriores entregas de edificaciones (art. 20.Uno.22 LIVA).
- d) Transmisión de derechos reales de goce y disfrute sobre bienes inmuebles (artículo 20.Uno.23 LIVA). En este último caso la exención no puede ser objeto de renuncia.



2.2.1.2. Títulos valores (art. 17 RITP; art. 108 LMV)

La transmisión de valores, estén o no admitidos a cotización oficial, se encuentra exenta tanto del IVA como de TPO. Sin embargo, procederá la tributación por TPO en los siguientes casos:

- a) Cuando los valores sean parte de *entidades cuyo activo esté constituido al menos en su 50 por 100 por inmuebles* situados en territorio nacional (para el cómputo del 50 por 100 no se tendrán en cuenta los inmuebles, salvo terrenos y solares, que formen parte del activo circulante de entidades que se dediquen en exclusiva a la construcción o promoción inmobiliaria), y siempre que por dicha transmisión, el adquirente obtenga la titularidad total o el *control de la entidad* (en sociedades mercantiles el control se obtiene por la tenencia de forma directa o indirecta de una participación en el capital social superior al 50 por 100).
- b) Cuando *las acciones o participaciones sociales transmitidas hayan sido recibidas por las aportaciones de bienes inmuebles* realizadas con ocasión de la constitución de sociedades o la ampliación de su capital social, siempre que entre la fecha de aportación y la de transmisión no hubiera transcurrido un plazo de un año.

En estos casos la transmisión tributa por TPO como si de una transmisión de inmuebles se tratara.

2.2.1.3. Adquisiciones en subasta

Existe una peculiaridad en las *subastas a condición de ceder* (art. 20 RITP), pues si se hiciera uso del derecho a ceder el bien adquirido en el mismo acto de la subasta sólo se liquidaría una transmisión a favor del cesionario y no del postor (lo anteriormente dispuesto no sería aplicable si la declaración de haber hecho la postura para ceder se formula después de celebrada la subasta).

2.2.1.4. Permutas (art. 23 RITP)

La permuta es un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar alguna cosa para recibir otra. Por tanto, al producirse dos transmisiones, se tendrá que liquidar TPO por cada una de las transmisiones efectuadas en la forma que exija la naturaleza de cada bien.

2.2.1.5. Transacciones (art. 14.5 TR ITP; art. 28 RITP)

La transacción es un contrato por el cual las partes, dando, prometiendo o reteniendo alguna cosa evitan la provocación de un pleito o ponen término al que habían comenzado. En este caso se liquidará el impuesto que corresponda con la forma en que se adjudiquen, declaren o reconozcan los bienes o derechos objeto de litigio, y si no constare se haría por TPO.

2.2.1.6. Transmisiones con cláusula de retro (art. 46 RITP)

Tendrá lugar el retracto convencional cuando el vendedor se reserve el derecho a recuperar la cosa vendida con la obligación de reembolsar el precio de venta y los gastos (art. 1507 CC). El plazo de duración del derecho a retraer será de cuatro años a falta de pacto expreso, con el límite máximo de diez años (art. 1508 CC). Las distintas operaciones que se producen en relación a las transmisiones con cláusula de retro son las siguientes:

- a) Transmisión de bienes y derechos con cláusula de retro.
- b) Transmisión del derecho a retraer.
- c) Ejercicio del derecho de retracto en plazo.
- d) Extinción del derecho a retraer por transcurso del plazo estipulado o el legal.
- e) Ejercicio del derecho a retraer vencido el plazo estipulado o transcurridos diez años desde la fecha del contrato.

2.2.1.7. Transmisiones de derechos mediante cuyo ejercicio puedan obtenerse bienes determinados

El impuesto se exigirá por idénticos conceptos y tipos impositivos que las que se efectúan de los mismos bienes y derechos.

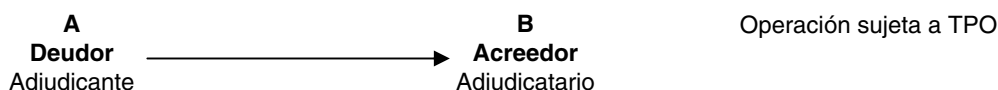
2.2.1.8. Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial

También están sujetas a TPO las *entregas de inmuebles* incluidos en la *transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial* cuando la operación se declare no sujeta a IVA.

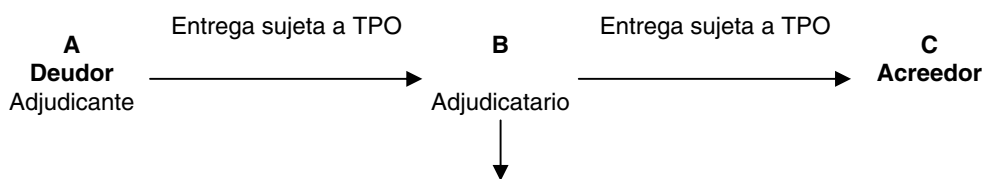
2.2.2. Operaciones que se asimilan a transmisiones patrimoniales

2.2.2.1. Las adjudicaciones en pago y para pago de deudas y las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas

- a) En las *adjudicaciones en pago de deudas* el adjudicatario es acreedor del adjudicante por un crédito propio. En este supuesto el deudor entrega al acreedor una prestación distinta a la debida al acreedor que la acepta extinguiendo la deuda.



- b) En las *adjudicaciones para pago de deudas* el adjudicatario resulta deudor de terceros por la cesión de deudas y bienes hecha por el adjudicante. Esta adjudicación supone la entrega de bienes por el deudor a un tercero con el encargo de que éste abone la deuda con esos bienes o con el producto de su venta. En este supuesto los adjudicatarios para pago de deudas que en el plazo de dos años transmitan al acreedor como pago del crédito los mismos bienes o derechos que les fueron adjudicados y los que los transmitan a un tercero para este objeto, dentro del mismo plazo, podrán exigir la *devolución del impuesto* satisfecho por las adjudicaciones. *La liquidación por la transmisión al adjudicatario no se practicará* si al presentar el documento acreditativo de la adjudicación a la liquidación del impuesto se justifica que el adjudicatario ya había enajenado o adjudicado los bienes al acreedor dentro del término reglamentario y que se ha satisfecho el impuesto correspondiente a esa transmisión.



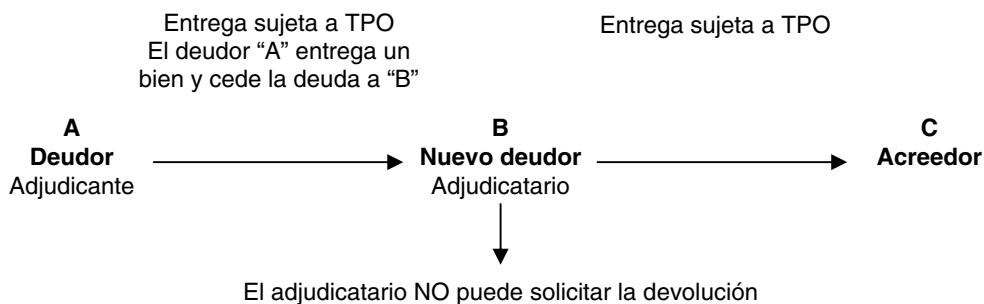
El adjudicatario puede solicitar la devolución o incluso no practicar liquidación

- c) En las *adjudicaciones en pago de asunción de deudas* el adjudicatario recibe determinados bienes para, con ellos o con su producto, hacer el pago de las deudas del adjudicante. El adjudicatario asume una deuda del adjudicante y, como contrapartida o precio, recibe un bien o derecho de valor análogo al de la deuda asumida.

Nota.—Jurisprudencia: El Tribunal Supremo anuló el artículo 29 RITP que regulaba la adjudicación en pago de asunción de deudas por no haberse establecido este hecho imponible en el TR del impuesto y en cuanto equiparaba a adjudicaciones en pago las adjudicaciones en pago de asunción de deudas [STS 5-12-1998 (RJ 1998, 9513)].

Tras la anulación del artículo 29 RITP se modificó el artículo 7.2.A) TR ITP que incluyó las adjudicaciones *expresas* en pago de asunción de deudas como hecho imponible del

impuesto y como una modalidad de adjudicación en pago de deudas, no procediendo la devolución del impuesto pagado por el adjudicatario. De este modo, las adjudicaciones *tácitas* no estarán sujetas a TPO (sería el caso, por ejemplo de las compraventas o donaciones de inmuebles gravados con hipoteca en las que el comprador o el donatario se subrogan en la posición del deudor hipotecario –vendedor o donante–).



2.2.2.2. Los excesos de adjudicación declarados y los que resulten de una comprobación de valores en el ISyD.

Se trata de supuestos en los que se gravan las adjudicaciones efectuadas a una persona en lo que supera la participación que legal o contractualmente le corresponde (por ejemplo en liquidaciones de sociedades mercantiles o comunidades de bienes y en la disolución del régimen económico matrimonial de gananciales). La operación tributará por el impuesto que corresponda a la adjudicación (por ejemplo el ISyD) y por el exceso por TPO. Sólo se encuentran sujetos a TPO los excesos de adjudicación que se produzcan a título oneroso (con contrapartida por el exceso adjudicado).

- a) *Excesos de adjudicación declarados* son los que resultan de los valores declarados por los propios interesados. En este supuesto se exceptúan de tributación por TPO los excesos de adjudicación declarados que surjan por dar cumplimiento a los artículos (del CC) 821 (legado de una finca de difícil división), 829 (mejora que se señala en cosa determinada), 1056 segundo (padre que quiere conservar indivisa una explotación y que la asigna en testamento a uno solo de los hijos) y 1062 primero (bien indivisible o que con su división desmerezca mucho y se asigna a uno solo de los herederos), así como las normas forales con igual fundamento.
- b) *Excesos de adjudicación que resultan de una comprobación de valores en el ISyD* (artículo 27 LISyD). Procede su liquidación por TPO cuando el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios exceda del 50 por 100 del valor que le correspondería en virtud de su título, salvo que los valores declarados sean iguales o superiores a los establecidos en el Impuesto sobre el Patrimonio.

2.2.2.3. Los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las complementarias de documentos públicos y las certificaciones expedidas al amparo del artículo 206 LH.

El *expediente de dominio* es el procedimiento que puede utilizar el propietario que carece de título escrito de dominio a fin de obtener la habilitación del mismo, con el fin de obtener la inscripción de su derecho en el Registro de la Propiedad. Las *actas de notoriedad* tienen por objeto acreditar y fijar hechos notorios sobre los cuales se pueda fundar o declarar un derecho con intervención notarial. Las *actas complementarias de documentos públicos* a que se refiere el título VI de la Ley Hipotecaria se utilizan para la inmatriculación de fincas cuando no se acredite de modo fehaciente el título adquisitivo del transmitente. Las *certificaciones* expedidas a los efectos del artículo 206 LH se utilizan para la inscripción de bienes inmuebles pertenecientes al Estado, la provincia, el municipio, corporaciones de Derecho público y la Iglesia Católica.

En todos estos supuestos procederá la tributación por TPO a menos que se acredite haber satisfecho el impuesto, o la exención o no sujeción al mismo, por la transmisión de los mismos bienes, cuyo título se supla con el otorgamiento de estos documentos.

Nota.—Doctrina Administrativa: Así, no procederá la tributación por TPO en un expediente de dominio que se insta para tener un título escrito de propiedad y poder inscribir una vivienda en el Registro si se acredita haber pagado en el momento de su adquisición el ISyD (si se hubiera adquirido a título lucrativo), o el ITPyAJD (si lo hubiera sido a título oneroso), sin que el hecho de que estos impuestos estuvieran prescritos exonere, en ese caso, de la tributación por TPO del expediente de dominio. En este sentido la DGT ha declarado que el expediente de dominio que sustituye a una adquisición hereditaria en la que no se pagó el ISyD, ya prescrito, sí debe tributar por TPO [Res. DGT 1-3-2000].

El plazo de *prescripción* se computará desde la fecha del expediente, acta o certificación.

2.2.2.4. Los reconocimientos de dominio en favor de persona determinada

Estos *reconocimientos de dominio* suponen una declaración de propiedad a favor de persona determinada, procediendo su tributación por TPO de la misma forma y con las mismas excepciones que se aplicaban en los expedientes de dominio, actas de notoriedad, etc. En las *adquisiciones efectuadas a través de mandatario o gestor* (art. 19 RITP), el reconocimiento de dominio efectuado por éste supone la sujeción al impuesto, y ello aunque en el título o documento de la adquisición que se supone efectuada por poder no constara tal característica, pudiendo acreditarse la condición de mandatario o gestor por cualquier medio de prueba.

2.2.3. La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas

2.2.3.1. La constitución de derechos reales

Dentro de estos encontramos los *derechos reales de goce* que permiten a su titular la utilización o la explotación, total o parcial, de un bien ajeno, así como, en algunos casos, la adquisición de los bienes que producen:

- *Usufructo:* Es un derecho real que permite al usufructuario disfrutar de los bienes ajenos con la obligación de conservar su forma y sustancia, a no ser que el título de su constitución o la ley autoricen otra cosa (art. 467 CC).
- *Uso y habitación:* El uso da derecho a percibir de los frutos de la cosa ajena los que basten a las necesidades del usuario y de su familia, aunque ésta aumente, mientras que el derecho de *habitación* es la facultad de ocupar en una casa ajena las piezas necesarias para el que tiene el derecho y para las personas de su familia (art. 524 CC).
- *Superficie:* es el derecho que una persona tiene sobre construcciones, árboles o plantas adheridas a un suelo ajeno (por ejemplo en terrenos urbanos es el derecho a edificar en suelo ajeno, haciendo suya la propiedad de lo construido; en terrenos rústicos este derecho permite a su titular plantar o sembrar, teniendo la propiedad de lo plantado o sembrado).
- *Servidumbres:* Es el derecho o uso de naturaleza real que limita el dominio en provecho ajeno o en necesidad pública (*p ej.* gravamen impuesto sobre un inmueble en beneficio de otro que pertenece a diferente propietario)
- *Censos* (art. 14.4 TR ITP): se constituye el censo cuando se sujetan algunos bienes inmuebles al pago de un canon o rédito anual en retribución de un capital que se recibe en dinero, o del dominio pleno o menos pleno que se transmite de los mismos bienes (art. 1604 CC). Dentro de los censos encontramos: el censo *enfitéutico* en el que una persona cede a otra el dominio útil de una finca, reservándose el directo y el derecho a percibir del enfiteuta una pensión anual en reconocimiento de este mismo dominio; *reservativo* en el que una persona cede a otra el pleno dominio de un inmueble, reservándose el derecho a percibir sobre el mismo inmueble una pensión anual que deba pagar el censatario; *consignativo* en el que el censatario impone so-



bre un inmueble de su propiedad el gravamen del canon o pensión que se obliga a pagar el censalista por el capital que de éste recibe en dinero.

En la *constitución de los censos enfitéuticos y reservativos*, sin perjuicio de la liquidación por este concepto, se girará la correspondiente a la cesión de los bienes por el valor que tengan, deduciendo el capital de aquéllos (art. 27 RITP).

También encontramos los *derechos reales de garantía*, mediante los que se asegura el cumplimiento de una obligación, de que es acreedor el titular del derecho real

- *Hipoteca inmobiliaria*: puede definirse como un derecho real de garantía que recae sobre bienes inmuebles y asegura el cumplimiento y la satisfacción forzosa de un crédito mediante la concesión a su titular de la facultad de llevar a cabo la realización de esos bienes inmuebles, enajenándolos y percibiendo su precio a través del procedimiento legalmente establecido y cualquiera que sea en ese momento su poseedor o propietario.
- *Hipoteca mobiliaria*: es un derecho real por el que mediante la inscripción en el Registro correspondiente, se sujetan al pago de un crédito pecuniario, directa e inmediatamente, determinados bienes muebles ajenos (*por ej.* automóviles o aeronaves), que continúan en poder de su dueño, cualquiera que sea su poseedor.
- *Prenda*: Es un derecho real de garantía en el que la cosa objeto de prenda se ha de poner en posesión del acreedor o de un tercero de común acuerdo. El deudor sigue siendo el dueño hasta que no se adjudique a alguien como consecuencia del derecho de realización del valor.
- *Prenda sin desplazamiento*: es el derecho real por el que mediante la inscripción en el Registro correspondiente, se confiere al acreedor una facultad para el cobro de un crédito pecuniario sobre ciertos bienes muebles ajenos que, situados en un lugar determinado, continúan en poder de su dueño en concepto de depósito.
- *Anticresis*: Por la anticresis el acreedor adquiere el derecho de percibir los frutos de una cosa, generalmente un inmueble, de su deudor, con la obligación de aplicarlos al pago de los intereses, si se debieren, y después a la amortización del capital de su crédito (art. 1881 CC).

2.2.3.2. Préstamos (art. 15 TR ITP; art. 25 RITP)

La constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo, siempre que 1) la concesión del préstamo y la constitución de estas garantías se realicen de forma simultánea o 2) en el otorgamiento del préstamo estuviera prevista la posterior constitución de la garantía.

Nota.—*Jurisprudencia*: Para que haya un solo acto liquidable es preciso que el préstamo y la garantía se pacten conjuntamente [STS 2-12-1971 (RJ 1971, 4822)]. Se admite que la garantía se preste con posterioridad, si la preveía el título constitutivo del préstamo [STS 30-11-1977 (RJ 1977, 4577)]. Se admite la sustitución de garantía por otra, si estaba previsto en la escritura de constitución del préstamo [STS 10-2-1978 (RJ 1978, 594)].

Además, se liquidarán como préstamos personales: 1) las *cuentas de crédito* (en las que una persona se obliga, dentro del límite pactado, a poner a disposición de otra y a medida de sus requerimientos, sumas de dinero); 2) el *reconocimiento de deuda* (declaración formal y expresa de una persona reconociendo la existencia de un débito a favor de otra), y 3) el *depósito retribuido* (una persona recibe una cosa ajena con la obligación de guardarla y restituirla a cambio de una retribución).

No obstante los préstamos y figuras asimiladas se declaran exentos.

2.2.3.3. Fianzas

Por la fianza se obliga uno a pagar o cumplir por un tercero en caso de no hacerlo éste.

2.2.3.4. Arrendamientos

La LIVA considera empresarios o profesionales a los arrendadores de bienes muebles e inmuebles. Los arrendamientos son operaciones sujetas al IVA aunque pueden declararse exentas, en cuyo caso procedería la tributación por TPO. Este sería el caso de: 1) los *terrenos*, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica, y 2) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a *viviendas*, incluidos los garajes y anexos accesorios a estas últimas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

Nota.—Veamos los supuestos más comunes: 1) Arrendamiento de *vivienda*: sujeto a TPO; 2) Arrendamiento de *local de negocio*: sujeto a IVA; 3) Arrendamiento de *plazas de garaje*: sujeto a IVA, y 4) Arrendamiento de *fincas rústicas*: sujeto a TPO.

Los contratos de *aparcería* (contrato por el que una persona aporta una cosa y otro la industria o trabajo para obtener un beneficio que se reparte proporcionalmente entre los interesados y en función de sus respectivas aportaciones) y los de *subarriendo* (contrato mediante el que el arrendatario arrienda a su vez el bien a un tercero) se equiparán a los de arrendamiento. Sólo la *aparcería de fincas rústicas* quedará sometida a TPO pues el resto estarán sujetas al IVA.

2.2.3.5. Pensiones

El artículo 1802 CC regula el contrato de renta vitalicia definiéndolo como aquél contrato aleatorio por virtud del cual una persona queda obligada a pagar una pensión o rédito anual durante la vida de una o más personas determinadas, a cambio de un capital en bienes muebles o inmuebles cuyo dominio se le transfiere con la carga de la pensión. Esta pensión constituida a título oneroso está sujeta a TPO.

2.2.3.6. Concesiones administrativas

Salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión de derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos.

2.2.3.7. Ampliación de derechos

La ampliación posterior de derechos se liquidará del mismo modo que su constitución siempre que impliquen un incremento patrimonial para su titular.

2.3. Operaciones no sujetas (arts. 31, 32 RITP)

No estarán sujetas al impuesto las siguientes operaciones:

- Los actos y contratos no consignados en el TR ni en el Reglamento del impuesto.
- Las *operaciones que realizadas por empresarios o profesionales* en el ejercicio de su actividad y sujetas a IVA con las excepciones expuestas en el epígrafe 2.1, en relación con los inmuebles y los títulos valores.
- La *recuperación del dominio* por cumplimiento de una condición resolutoria expresa de la compraventa (sin necesidad de resolución judicial o administrativa que lo declare).

Nota.—*Doctrina administrativa*: En la cesión de un inmueble a cambio de servicios y cuidados, con condición resolutoria, no estará sujeta a TPO la recuperación del inmueble por el cedente-alimentista



ya que ésta se produce por el incumplimiento de los servicios a prestar por la cesionaria y no por mutuo acuerdo, en cuyo caso sí estaría sujeta a TPO [Res. DGT, 22-10-1997].

- La *reversión del dominio al expropiado* a consecuencia del incumplimiento de los fines justificativos de la expropiación.
- Los *excesos de adjudicación* declarados por adjudicaciones de bienes motivadas por la disolución del matrimonio o del cambio de su régimen económico, cuando sean consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio.

2.4. Obligados al pago (arts. 8 y 9 TR ITP)

2.4.1. Sujeto pasivo (art. 8 TR ITP; art. 34 RITP)

Con independencia de los pactos efectuados por las partes estarán obligadas al pago a título de contribuyentes las siguientes personas:

Operación gravada	Sujeto pasivo
Transmisiones de bienes y derechos	Transmitente
Expedientes de dominio, actas de notoriedad, actas complementarias de documentos públicos y certificaciones a que se refiere el artículo 206 de la Ley Hipotecaria	Persona que las promueva
Reconocimientos de dominio	Persona a cuyo favor se reconozca
Constitución de derechos reales	Persona a cuyo favor se constituyen
Constitución de préstamos	Prestatario
Constitución de fianzas	Acreeador afianzado
Constitución de arrendamientos	Arrendatario
Constitución de pensiones	Pensionista
Concesión administrativa	Concesionario
Actos y contratos administrativos equiparados a la concesión	Beneficiario
Otras operaciones no especificadas en artículo 8 TR ITP	Sujeto pasivo
Ventas con pacto de retro	Comprador
Constitución del derecho de retracto	Vendedor
Transmisión del derecho de retracto	Adquirente
Ejercicio del derecho de retracto	Adquirente de los bienes
Transacciones	El que obtenga un incremento en su patrimonio y según el título de su adquisición
Condiciones resolutorias en garantía de precio aplazado	Vendedor
Adjudicaciones en pago	Adjudicatario
Excesos de adjudicación	Adjudicatario
Permutas	Los dos adquirentes

Pluralidad de sujetos pasivos (art. 35 RITP): Si en un contrato existe una pluralidad de convenciones se determinará un sujeto pasivo para cada una de esas convenciones, salvo que la normativa del impuesto establezca otra cosa como ocurre en los préstamos hipotecarios.

2.4.2. Responsables subsidiarios (art. 9 TR ITP; art. 36 RITP)

Serán responsables subsidiarios:

- En la constitución de préstamos, el *prestamista* si percibiera total o parcialmente los intereses, el capital o la cosa prestada, sin haber exigido al prestatario justificación de haber satisfecho este impuesto.
- En la constitución de arrendamientos, el *arrendador*, si hubiese percibido el primer plazo de renta sin exigir al arrendatario justificación del pago del impuesto.
- El *funcionario* que autorizase el cambio de sujeto pasivo de cualquier tributo estatal, autonómico o local, cuando tal cambio suponga directa o indirectamente una transmisión gravada por el presente impuesto y no hubiera exigido previamente la justificación del pago del mismo (art. 55 RITP)

Nota.—Ejemplo: Sería el caso de una solicitud ante un Ayuntamiento para que realizara el cambio del sujeto pasivo del IBI, y que el funcionario accediera a tal petición sin acreditar que se ha satisfecho TPO.

2.5. Base imponible (art. 10 TR ITP)

2.5.1. Regla general

La base imponible está constituida por el *valor real* del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. La imprecisión del término valor real supone que la Administración podrá comprobar, en todo caso, el valor declarado.

- Sólo son deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes (censos, pensiones, servidumbres, etc.)
- No son deducibles las deudas, aunque estén garantizadas por prenda o hipoteca

2.5.2. Especialidades en el cálculo de la base imponible

2.5.2.1. Usufructos (arts. 41 y 42 RITP)

En relación con el usufructo existen dos grupos de operaciones gravadas:

a) *Desmembración del dominio (constitución del usufructo):* en este caso pueden producirse distintas operaciones que sólo tributarán si se realizan a título oneroso:

- 1) El propietario del bien constituye un usufructo a favor de otra persona y mantiene la nuda propiedad: se gira liquidación al usufructuario por la constitución del usufructo
- 2) El propietario transmite a una persona el usufructo y a otra la nuda propiedad, girándose a cada una la liquidación correspondiente
- 3) Transmisión por el propietario de la nuda propiedad pero no del usufructo, que conserva para sí: en este último caso sólo procedería la tributación por la transmisión de la nuda propiedad ya que el usufructo permanece en el patrimonio de su propietario.

Por su duración existen dos tipos de usufructo:

- *Usufructo temporal:* la base imponible se calculará en razón del 2 por 100 del valor real por cada año de duración del usufructo, con tres salvedades: 1) El valor del usufructo no puede ser superior al 70 por 100 del valor del bien; 2) No se computan los períodos inferiores al año, y 3) si la duración del usufructo temporal fuera inferior al año se contaría un mínimo del 2 por 100 del valor real del bien.
- *Usufructo vitalicio:* el valor es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorando en un 1 por 100 por cada



año de más que tenga el usufructuario, sin que este valor pueda ser inferior al 10 por 100 del valor total.

Nota.—Para una mayor sencillez de cálculo se puede acudir a la siguiente regla: Base imponible (%) = 89 – Edad del usufructuario. [Res. DGT 27-2-1995.]

Valor del derecho de nuda propiedad: se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes (valor total de los bienes será la suma del valor del usufructo más el valor de la nuda propiedad). En los *usufructos vitalicios que a su vez sean temporales*, la nuda propiedad se valorará aplicando las reglas de valoración de usufructos temporales y vitalicios y tomando la que dé menor valor a la nuda propiedad (y mayor al usufructo).

Usufructo constituido a favor de una pluralidad de personas: el usufructo puede constituirse a favor de una sola persona o a favor de varias, y en este último supuesto puede ser simultáneo o sucesivo (art. 469 CC).

- Si el usufructo se constituye a favor de varias personas *de forma simultánea*, la comunidad que en ese momento se crea se registrará por las reglas de las comunidades de bienes.
- Si el usufructo fuera concedido a favor de varias personas *de forma sucesiva* (una después de otra), el valor de la nuda propiedad se calculará teniendo en cuenta el usufructo de mayor porcentaje, que será aquél que corresponda al usufructuario de menor edad. Cuando se extinga este usufructo, el nudo propietario pagará en función del aumento de valor que la nuda propiedad experimente, y así sucesivamente según se vayan extinguiendo los demás usufructos sucesivos.
- Al *usufructo constituido a favor de los cónyuges simultáneamente* se le aplicarán las mismas normas, practicándose la liquidación por la consolidación del dominio sólo cuando fallezca el último.

El usufructo puede constituirse también a favor de *personas jurídicas* pero si se estableciere por plazo superior a treinta años por tiempo indeterminado se considerará fiscalmente como transmisión de plena propiedad sujeta a condición resolutoria.

Usufructo con condición resolutoria distinta de la vida del usufructuario: se liquidará como si fuera un usufructo vitalicio, y, cumplida la condición, se practicará nueva liquidación en función del número de años transcurridos conforme a las reglas del usufructo temporal, haciéndose las rectificaciones oportunas a favor del Tesoro o del interesado.

La *renuncia del usufructo ya aceptado* tributará como una donación del usufructuario al nudo propietario.

b) *Consolidación del dominio (extinción del usufructo)* (art. 14.1 TR ITP; art. 42 RITP): La consolidación del dominio puede tener origen en una desmembración a título oneroso o lucrativo. Si la desmembración se produjo a título oneroso el nudo propietario tributará por TPO en el momento de la consolidación y en función del valor del derecho que ingrese en su patrimonio, tributando por ISyD si la desmembración se hubiera producido a título lucrativo. Para este cálculo se atenderá a las siguientes reglas:

Si la consolidación se produjera en el nudo propietario por cumplimiento del plazo o por muerte del usufructuario:

- La liquidación que se exigirá al nudo propietario por la consolidación será por los mismos conceptos y título por los que adquirió en su día la nuda propiedad.
- La base imponible de esta liquidación se fijará sobre el tanto por ciento por el que no se haya liquidado el impuesto al adquirirse la nuda propiedad.

- Este porcentaje necesario para hallar la base imponible se aplicará sobre el valor que tuvieren los bienes en el momento de la consolidación del dominio y no por el que tenía el bien en el momento de la constitución del usufructo
- El tipo de gravamen aplicable será que estuviese vigente en este momento.

Si la consolidación se produce en el nudo propietario por otro negocio jurídico (donación o transmisión onerosa): Se exige al nudo propietario la mayor de las liquidaciones siguientes:

- La prevista para las consolidaciones por cumplimiento del plazo o muerte del usufructuario.
- La correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud se extingue el usufructo. Por ejemplo si la consolidación se hubiera producido por la donación del usufructo habría que practicar la liquidación por el ISyD, mientras que si se tratara de una transmisión de carácter oneroso se liquidaría como TPO.

Si la consolidación se produce en el usufructuario pagará éste la liquidación correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud adquiere la nuda propiedad.

Si la consolidación se produjera en un tercero que adquiere de forma simultánea el usufructo y la nuda propiedad se girarán dos liquidaciones que supondrán en definitiva la adquisición de la plena propiedad.

2.5.2.2. Derechos reales de uso y habitación (arts. 41.6 y 42.8 RITP)

Estos derechos tributan cuando se constituyen y cuando se extinguen.

Constitución de los derechos: El cálculo del valor de estos derechos se hará aplicando las reglas de valoración de los usufructos temporales o vitalicios, según corresponda, pero aplicando los porcentajes que resulten sólo sobre el 75 por 100 del valor del bien.

Extinción de los derechos: Pueden distinguirse dos supuestos:

- 1) *Si existiera usufructo*, al extinguirse los derechos de uso y habitación se exigirá el impuesto al usufructuario, en razón al aumento del valor del usufructo. Si el usufructo se extinguiese antes que estos derechos, el nudo propietario pagará la liquidación por la consolidación parcial operada por la extinción del usufructo y por el aumento del valor de la nuda propiedad.
- 2) *Si no existiera usufructo* se practicará liquidación al nudo propietario por dicha extinción.

2.5.2.3. Hipoteca, prenda y anticresis (arts. 10.2.c y 15 TR ITP; art. 44 RITP)

Estos *derechos reales de garantía* se valorarán por el importe de la obligación o capital garantizado que comprenderá: 1) las sumas que se aseguren por intereses (con un máximo de cinco años); 2) indemnizaciones; 3) penas por incumplimiento u otro concepto análogo. *Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada*, se tomará por base el capital y tres años de intereses.

No obstante, *estos derechos no tributarán cuando se constituyan en garantía de un préstamo*, debiéndose tributar únicamente por este último concepto y no por la constitución de la hipoteca, prenda o anticresis. Tampoco procederá la tributación por TPO en las *hipotecas que garanticen el precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles* sujetas a IVA y constituidas sobre los mismos bienes transmitidos (art. 7.3 TR ITP).

Nota.—Doctrina administrativa: La *constitución de un derecho de hipoteca por un particular* (no sujeto pasivo del IVA) está sujeta a TPO, siendo sujeto pasivo la persona a favor de quien se constituye y fijándose la base imponible según el artículo 10.2.c) TR ITP. Si la *constitución del derecho de hi-*



poteca la realiza un sujeto pasivo del IVA, se trata de una operación sujeta a IVA pero exenta y la sujeción a IVA implica la no sujeción a TPO. En la *constitución de hipoteca en garantía de préstamos, si lo concede un particular* no sujeto pasivo del IVA, la operación se encuentra sujeta a TPO, tributando exclusivamente por el concepto de préstamo y no por la constitución de la hipoteca (art. 15.1 TR ITP), pero estando exentos los préstamos por aplicación del artículo 45.I.B.15 TR ITP. Por tanto no se devengaría cuota alguna por el ITPyAJD. Si el préstamo se concede por un *sujeto pasivo del IVA*, la operación está sujeta a IVA pero exenta (art. 20.1.18.c LIVA), y al estar el préstamo sujeta a IVA no puede practicarse liquidación por TPO [Res. DGT 5-9-1994].

Condiciones resolutorias explícitas de las compraventas a que se refiere el artículo 11 LH (artículo 7.3 TR ITP; art. 12.2, 12.3 y 73 RITP): estas condiciones, que son las que se estipulen en un contrato de compraventa y se establezcan en garantía del pago del precio aplazado, se equiparan a las hipotecas que garanticen el pago del precio aplazado con la misma finca vendida. Su régimen tributario es el siguiente:

- *No estarán sujetas ni a IVA ni a TPO las condiciones resolutorias explícitas* que garanticen el pago del precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles sujetas al IVA
- *No estarán sujetas ni a IVA ni a TPO las hipotecas* que garanticen el precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles constituidas sobre los mismos bienes transmitidos.
- Pero si las transmisiones empresariales de inmuebles quedaran sujetas a TPO (por estar exentas del IVA), *también tributará por TPO la constitución de la condición resolutoria explícita* de la compraventa en garantía del precio aplazado.

2.5.2.4. Otros derechos reales (art. 10.2.d TR ITP; art. 45 RITP)

Como norma residual se establece que los derechos reales que no tengan un tratamiento específico en la norma se imputarán por el capital, precio o valor que las partes hubiesen pactado al constituirlos, si fuere igual o mayor que el que resulte de la capitalización al interés básico del Banco de España de la renta o pensión anual, o éste si aquél fuere menor. La referencia al interés básico del Banco de España debe entenderse realizada al tipo de interés legal del dinero que se establezca en la LPGE.

2.5.2.5. Arrendamientos (art. 10.2.b TR ITP)

La base imponible estará constituida:

- 1) Por el importe total del arrendamiento durante todo el período de duración del contrato.
- 2) *Si no constara el período de duración* se computarán seis años sin perjuicio de que si el contrato siguiera vigente una vez transcurridos los seis años se practicarán las liquidaciones correspondientes.
- 3) En los *contratos de arrendamiento de fincas urbanas sujetas a prórroga forzosa* se computará, como mínimo, un plazo de duración de tres años.
- 4) Las *prórrogas forzosas* de los arrendamientos no quedan sujetas a TPO, mientras que las *convencionales* sí tributarán como ampliación de derechos.

Los *contratos de aparcería* y los de *subarrendamiento* quedan asimilados a los de arrendamiento. En los *contratos de aparcería de fincas rústicas* la base imponible será el 3 por 100 del valor catastral asignado en el IBI a la finca objeto del contrato, multiplicado por el número de años de duración del mismo.

2.5.2.6. Pensiones (art. 10.2.f TR ITP)

Para el cálculo de la base imponible se seguirán los siguientes pasos: 1) se capitalizará la pensión correspondiente a una anualidad al interés básico del Banco de España; 2) Al capital resul-

tante se le aplicarán las reglas establecidas para valorar los usufructos (si fuera vitalicio se tomaría la edad del pensionista y si fuera temporal la duración de la pensión).

Cuando *el importe de la pensión no se cuantifique en unidades monetarias*, la base imponible se obtendrá capitalizando el importe anual del salario mínimo interprofesional.

Cesiones de bienes a cambio de pensiones vitalicias o temporales (art. 14.6 TR ITP; artículo 22 RITP): cuando la base imponible a efectos de la cesión de los bienes sea superior 1) en más del 20 por 100 y 2) en 2.000.000 de pesetas a la de la pensión, el cesionario de los bienes (adquirente) tributará por el valor en que ambas bases coincidan como si de una transmisión de bienes se tratara, tributando por el ISyD la diferencia (se refiere a la diferencia entre el valor de los bienes y el de la pensión) en concepto de donación.

2.5.2.7. Transmisión de títulos valores negociados en un mercado secundario oficial (artículo 10.2.g TR ITP; art. 50.1 RITP)

La base imponible estará constituida por el valor de cotización del día en que se adquieran o, en su defecto, la del primer día inmediato anterior en que se hubiesen negociado, dentro del trimestre inmediato precedente. En la práctica, esta norma carece de efectos pues la transmisión de títulos valores se declara exenta del impuesto, salvo algunos supuestos en los que tributaría como si de una transmisión de inmuebles se tratara.

2.5.2.8. Actas de notoriedad (art. 10.2.h TR ITP; art. 50.2 RITP)

La norma se refiere a las que autoricen para inscripción de aguas destinadas al riego, tanto en el Registro de la Propiedad como en los Administrativos. La base imponible será el resultado de capitalizar al 16 por 100 la riqueza imponible asignada a las tierras que se beneficien de esas aguas.

2.5.2.9. Préstamos (art. 10.2 j TR ITP; art. 50.4 RITP)

Pese a que la constitución de préstamos se encuentra exenta del ITP, se establecen unas normas de fijación de la base imponible que son las siguientes: a) En los préstamos sin otra garantía que la personal del prestatario, en los asegurados con fianza y en los contratos de reconocimiento de deuda y de depósito retribuido, el capital de la obligación o valor de la cosa depositada; b) En las cuentas de crédito, el que realmente hubiese utilizado el prestatario; c) En los préstamos garantizados con prenda, hipoteca y anticresis el importe de la obligación o capital garantizado (intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otro concepto análogo).

2.5.2.10. Promesas y opciones de contrato (art. 50.5 RITP)

Las *promesas de contratos* se refiere a una convención por la cual dos o más personas se comprometen a hacer efectiva en tiempo futuro la conclusión de un determinado contrato que por el momento no se puede celebrar como definitivo (*por ej.* el precontrato). La promesa de venta de bienes de cualquier naturaleza se entiende siempre hecha a título oneroso (art. 24 RITP). Por su parte, el *contrato de opción* es el convenio por el cual una parte concede a la otra, por tiempo fijo y en determinadas condiciones, la facultad, dejada a su arbitrio, de decidir respecto a la celebración de un contrato principal. Ambos se equiparan a los contratos, siendo la base imponible el precio convenido, y a falta de éste, o si fuere menor, el 5 por 100 de la base aplicable a dichos contratos.

2.5.2.11. Derechos de tanteo y retracto

Mediante estos derechos la ley confiere a una persona la facultad de adquirir una cosa determinada cuando su propietario ha decidido venderla (derecho de tanteo) o cuando ya la ha enajenado a un tercero (derecho de retracto). Este derecho de retracto puede tener carácter legal (art. 1521 CC) o convencional (art. 1507 CC). Estos derechos sólo tributarán si se constituyen por acuerdo entre las par-

tes y a título oneroso. De este modo, las operaciones relacionadas con estos derechos tributarán de la siguiente forma (la flecha indica el sentido de la transmisión y señala al sujeto pasivo) (art. 46 RITP):

- Transmisión de bienes y derechos con cláusula de retro

A \longrightarrow B

Base imponible: 2/3 del valor comprobado o del valor declarado si fuera mayor.

- Transmisión del derecho a retraer

A \longrightarrow B

Base imponible: 1/3 del valor comprobado o del valor declarado si fuera mayor.

- Ejercicio del derecho de retracto en plazo

A \longleftarrow B

Base imponible: 2/3 del valor comprobado o del precio de retrocesión si fuera mayor.

- Extinción del derecho a retrotraer por transcurso del plazo estipulado o el legal

A $\xrightarrow{\text{Liquidación complementaria}}$ B

Base imponible: diferencia entre la base de la liquidación anteriormente practicada y el valor total comprobado de los bienes.

- Ejercicio del derecho a retrotraer vencido el plazo estipulado o transcurridos 10 años desde la fecha del contrato

A \longleftarrow B

Base imponible: se considera que se ha producido una nueva transmisión y se liquida como tal.

2.5.2.12. Concesiones administrativas (art. 43 RITP)

El valor real del derecho originado por la concesión se fijará atendiendo a las siguientes reglas:

a) La Administración exige al concesionario una *cantidad total* en concepto de precio o canon: la base imponible será el importe de la misma.

b) La Administración exige al concesionario una *cantidad fija de forma periódica* (un canon, precio, participación o beneficio mínimo). En este caso pueden ocurrir dos supuestos:

- Si la *duración de la concesión fuese inferior a un año*, la base imponible sería la suma total de las prestaciones periódicas.

- Si la *duración de la concesión fuese superior al año*, la base imponible sería el resultado de capitalizar al 10 por 100 la cantidad anual que satisfaga el concesionario.

c) La Administración exige al concesionario una *cantidad variable de forma periódica*:

- Por aplicación de cláusulas de revisión de precios: se capitalizará la correspondiente al primer año.

- Si la variación dependiese de otras circunstancias, y la razón matemática de la variación se conociera en el momento del otorgamiento de la concesión se capitalizará la media anual de las cantidades que se deban satisfacer durante la vida de la concesión.

d) Cuando el concesionario esté obligado a *revertir a la Administración bienes determinados*, se computará el valor del Fondo de Reversión que aquél deba constituir (RD 1643/1990, o norma que lo sustituya).

En los casos en los que la base imponible no pueda fijarse por las reglas anteriores se hará del siguiente modo:

- a. Aplicando al valor de los activos fijos afectos un 2 por 100 por cada año de duración de la concesión (con el límite del mínimo del 10 por 100 y sin que el máximo pueda exceder del valor de los activos).
- b. A falta de la anterior valoración, se tomará la señalada por la respectiva Administración Pública.
- c. En defecto de las dos reglas anteriores, por el valor declarado por los interesados, pudiendo la Administración comprobar valores.

2.5.2.13. Transmisiones en subasta

En las transmisiones realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa, servirá de base el valor de adquisición

Nota.—Jurisprudencia: El Tribunal Supremo ha declarado nula la referencia hecha en el artículo 39 RITP en la que se decía “siempre que consista en un precio en dinero marcado por la Ley o determinado por autoridades o funcionarios idóneos para ello. En los demás casos, el valor de adquisición servirá de base cuando el derivado de la comprobación no resulte superior” [STS 3-11-1997 (RJ 1997, 8251)].

2.5.2.14. Transmisión de créditos, derechos o acciones (art. 47 RITP)

Cuando en la transmisión de créditos, derechos o acciones, a cambio de bienes determinados no conste su valor, se practicará en el plazo de diez días una liquidación provisional sobre el valor que declaren los interesados, debiendo practicarse liquidación complementaria definitiva una vez conocido el verdadero valor de los derechos transmitidos. Si en ese plazo de diez días los interesados no declararan el valor, lo fijará la Administración, practicando liquidación. Si la Administración no pudiera estimar el valor de los derechos y acciones transmitidos, aplazará la liquidación haciéndolo constar así en nota al pie del documento.

2.6. Cuota tributaria (arts. 11, 12 TR ITP; art. 51 RITP)

En la fijación de los tipos impositivos son competentes las CC. AA. Para los casos en los que no se haya hecho uso de tal atribución de competencias se aplicarán los siguientes tipos de gravamen y tarifas:

- | | |
|-----|--|
| 6 % | <ul style="list-style-type: none">— Transmisión de <i>inmuebles</i> y la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos (excepto los derechos reales de garantía como hipoteca, prenda o anticresis).— En los actos o contratos que comprendan <i>bienes muebles e inmuebles</i> sin especificar el valor que corresponde a cada uno. |
| 4 % | <ul style="list-style-type: none">— Transmisión de bienes <i>muebles y semovientes</i>, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos (excepto los derechos reales de garantía).— <i>Concesiones administrativas</i>: tributan como constitución de derechos sea cual fuere su naturaleza, duración y los bienes sobre los que recaigan.— Cualquier otro acto sujeto no comprendido en los siguientes supuestos. |
| 1 % | <ul style="list-style-type: none">— Constitución de derechos reales de garantía (hipoteca, prenda, anticresis), pensiones, fianzas o préstamos, incluso los representados por obligaciones, así como la cesión de créditos.— La subrogación en los derechos del acreedor prendario, hipotecario o anticrético se considerará como transmisión de derechos. |



- *Arrendamientos* (art. 12.1 TR ITP; art. 52 RITP): a los arrendamientos sujetos a TPO (por ej. arrendamiento de viviendas) se les aplicará la siguiente escala:

Euros	
Hasta 30,05 euros	0,09
De 30,06 a 60,10	0,18
De 60,11 a 120,20	0,39
De 120,21 a 240,40	0,78
De 240,41 a 480,81	1,68
De 480,82 a 961,62	3,37
De 961,63 a 1.923,24	7,21
De 1.923,25 a 3.846,48	14,42
De 3.846,49 a 7.692,95	30,77
De 7.692,96 en adelante, 0,024040 euros por cada 6,01 euros o fracción.	

En el caso de *arrendamiento de fincas urbanas*, la deuda tributaria podrá pagarse bien utilizando *efectos timbrados* o en *metálico*.

- *Transmisión de valores* (art. 12.2 TR ITP; art. 53 RITP): En la práctica estas transmisiones quedarán exentas por aplicación del artículo 108 LMV o tributarán como transmisión de inmuebles al tipo del 6 por 100. Sin embargo el TR ITP mantiene vigente la siguiente escala:

Euros	
Hasta 60,10 euros	0,06
De 60,11 a 180,30	0,18
De 180,31 a 450,76	0,48
De 450,77 a 901,52	0,96
De 901,53 a 1.803,04	1,98
De 1.803,05 a 6.010,12	7,21
De 6.010,13 a 12.020,24	14,42
Exceso: 0,066111 euros por cada 60,10 euros o fracción.	

3. IMPUESTO SOBRE OPERACIONES SOCIETARIAS

3.1. Concepto

El Impuesto sobre Operaciones Societarias aparece como modalidad independiente de TPO en 1980. Esta modalidad grava una diversidad de operaciones (principalmente aquéllas que afectan a su capital social), realizadas por sociedades mercantiles y otras entidades asimiladas.

3.2. Hecho imponible (art. 19 TR ITP)

Quedan *sujetas al impuesto* las siguientes operaciones:

a) Operaciones que afectan directamente al capital social de entidades:

— Constitución de sociedades

Nota.—a) La venta de participaciones indivisas de un *buque*, con reserva de otras por el vendedor, tributará por OS como constitución de sociedad (con independencia de la liquidación que proceda por la transmisión) (art. 60.2 RITP).

b) Cuando en los documentos o escrituras de la *adquisición proindiviso de bienes por dos o más personas* se haga constar la finalidad de realizar actividades empresariales, se entenderá que se constituye una comunidad de bienes sujeta a OS (art. 60.1 RITP).

— Aumento de capital

Nota.—a) Sin embargo, se declara no sujeta a OS la *ampliación de capital* que se realice con cargo a reservas constituidas exclusivamente por prima de emisión de acciones (art. 19.2 TR ITP).

b) La *conversión de obligaciones en acciones* tributará por OS por el aumento de capital (artículo 59 RITP).

— Disminución de capital

Nota.—*Jurisprudencia:* Para que las *reducciones de capital* queden sujetas a OS deben implicar una transmisión patrimonial de la sociedad a los socios. De este modo, no quedarán sujetas las reducciones de capital para absorber pérdidas. Respecto de la reducción de capital mediante la compra de acciones propias para amortizarlas, el Tribunal Supremo declaró la nulidad de los artículos 54.3 y 62.b).2 RITP argumentando que no todas las reducciones de capital dan lugar u originan tributación por OS, sino sólo aquellas que llevan consigo un traslado o desplazamiento patrimonial, y en la reducción de capital para amortizar acciones propias no hay entrega a los socios de bien o derecho alguno [STS 3-11-1997 (RJ 1997, 8251) STS 3-11-1997 (RJ 1997, 8252)].

— Fusión y escisión de sociedades.

Nota.—a) De acuerdo con la disposición adicional 8.^a de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, a partir del 1 de enero de 1996, las operaciones de fusión y escisión serán las reguladas en los artículos 97 apartados 1, 2, 3 y 5 y 108.

b) Desaparece como hecho imponible la transformación y se incorpora la escisión, tratada ya como operación independiente en la legislación mercantil.

— Disolución de sociedades.

Nota.—La disolución de comunidades de bienes tributará por OS como si fuera la disolución de una sociedad cuando en su constitución hubiera tributado por esta modalidad, liquidándose a cada comunero por el importe de los bienes, derechos o porciones que se le adjudicaron. Si la comunidad de bienes no hubiera realizado actividades empresariales y no se produjeran excesos de adjudicación sólo procederá la tributación por AJD.

b) Aportaciones de los socios para reponer pérdidas sociales.

c) El traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad, siempre que no estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la UE, o en éstos estados la entidad no hubiese tributado por un impuesto similar.

3.3. Entidades asimiladas a las sociedades (art. 22 TR ITP)

A los efectos de su tributación por OS determinados entes o entidades se asimilan a las sociedades mercantiles:

a) Las personas jurídicas no societarias que persigan fines lucrativos.

b) Los contratos de cuenta en participación.

- c) La copropiedad de buques.
- d) La comunidad de bienes y dentro de ellas:
 - La constituida por actos *inter vivos*, que realice actividades empresariales.
 - La constituida u originada por actos *mortis causa*, cuando continúe en régimen de indivisión la explotación del negocio del causante por un plazo superior a tres años. En este caso cabe la devolución si la comunidad se disuelve antes del plazo de tres años.

3.4. Obligados al pago

3.4.1. *Sujetos pasivos* (art. 23 TR ITP)

Como regla general se puede afirmar que el sujeto pasivo será la persona o entidad que sea la destinataria del flujo económico:

Operación	Sujeto pasivo
Constitución, aumento de capital, fusión, escisión, traslado de sede de dirección o domicilio social y aportaciones de los socios para reponer pérdidas	La sociedad
Constitución del contrato de cuentas en participación	Socio gestor
Disolución de sociedades y reducción de capital social	Los socios, copropietarios, comuneros o partícipes por los bienes y derechos recibidos
Extinción del contrato de cuentas en participación	Partícipe en el negocio

Nota.—Jurisprudencia: el Tribunal Supremo declaró la nulidad del artículo 62.b).2 RITP en el que se establecía que en los casos de reducción de capital por compra de acciones propias para amortizarlas la sociedad era el sujeto pasivo de OS [STS 3-11-1997 (RJ 1997, 8251) STS 3-11-1997 (RJ 1997, 8252)].

3.4.2. *Responsables* (art. 24 TR ITP)

Serán responsables subsidiarios los promotores, administradores o liquidadores de entidades que hayan intervenido en el acto jurídico sujeto a OS, siempre que se hubieran hecho cargo del capital aportado o hubiesen entregado los bienes.

3.5. Base imponible (art. 25 TR ITP)

Operación	Base imponible	Observaciones
Constitución de sociedades que limitan la responsabilidad.	Importe nominal del capital social.	Es indiferente que el capital se desembolse total o parcialmente.
Aumento de capital de sociedades que limitan la responsabilidad.	Importe nominal del capital social ampliado más la prima de emisión si existiera.	Es indiferente que el capital se desembolse total o parcialmente.
Operaciones realizadas por entidades distintas de las que limitan la responsabilidad.	Valor neto de la aportación.	+ valor real bienes y derechos aportados – las cargas deducibles – gastos deducibles – valor deudas a cargo de la sociedad por motivo de la aportación <hr/> VALOR NETO DE LA APORTACIÓN

(*Sigue.*)

(Continuación.)

Operación	Base imponible	Observaciones
Aportaciones de socios para reponer pérdidas.	Valor neto de la aportación.	+ valor real bienes y derechos aportados – las cargas deducibles – gastos deducibles – valor deudas a cargo de la sociedad por motivo de la aportación <hr/> VALOR NETO DE LA APORTACIÓN
Traslados de sede de dirección efectiva o domicilio social.	Haber líquido que tenga la sociedad el día que se adopte el acuerdo.	+ Activo real – Pasivo exigible <hr/> HABER LÍQUIDO
Escisión de sociedades.	Cifra del capital social del nuevo ente creado.	
Fusión simple.	Cifra del capital social del nuevo ente creado más las primas de emisión.	
Fusión por absorción.	Aumento de capital de la sociedad absorbente más las primas de emisión.	
Disminución de capital.	Valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducir gastos y deudas.	
Disolución de sociedades.	Valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducir gastos y deudas.	
Constitución de contrato de cuentas en participación.	Parte de capital en que se hubiera convenido que el comerciante participe de los resultados prósperos o adversos de las operaciones de otros comerciantes.	

Nota.—Jurisprudencia: El artículo 64.5.2 RITP fue declarado nulo por el Tribunal Supremo. El citado precepto disponía que en los supuestos de disolución de sociedades hasta que fueran conocidos los bienes y derechos adjudicados a los socios, se practicaría liquidación provisional sobre la base del haber líquido de la sociedad. El TS estima que en este caso el impuesto sobre operaciones societarias no grava el acuerdo formal del acuerdo de disolución sino el desplazamiento patrimonial de la sociedad a los socios, siendo la base imponible el valor de los bienes y derechos recibidos en el supuesto de adjudicación, o de la cuota de liquidación en otro caso. En consecuencia el devengo no se produce cuando la Junta General de Accionistas acuerda la disolución sino cuando se adjudican de modo concreto los bienes o se aprueba la liquidación, el neto resultante y la cuota correspondiente. No existe norma legal alguna que habilite al Reglamento para anticipar el ingreso respecto a la fecha del devengo, ni para establecer una base imponible en una liquidación provisional anticipada (haber líquido de la sociedad antes de que se deduzca del último balance), lo que vulnera el principio de legalidad [STS 3-11-1997 (RJ 1997, 8251) y STS 3-11-1997 (RJ 1997, 8252)].

3.6. Cuota tributaria (art. 26 TR ITP)

El tipo de gravamen es el 1 por 100 que se aplicará sobre la base liquidable, no estando cedida la determinación de tipos impositivos a las CC. AA.

4. IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS (AJD)

4.1. Consideraciones generales

El Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (AJD) es la tercera modalidad del ITP y AJD, regulada en el título III del TR ITP. En virtud de la misma:

- Se someten a gravamen determinados documentos notariales, mercantiles y administrativos (art. 27.1 TR ITP).
- El impuesto sobre documentos notariales se estructura a través de dos gravámenes: uno de *cuota fija*, que existe siempre (ni siquiera está comprendido en el extenso ámbito de exenciones que consagra el art. 45 TR ITP) y otro de *cuota variable*, sólo en el caso de que el documento que se formalice, otorgue o expida tenga por objeto cantidad o cosa valuable en algún momento de su vigencia (art. 27.2 TR ITP).
- Este *gravamen gradual* previsto para los documentos notariales es incompatible con la tributación por las otras modalidades del impuesto (TPO y OS), así como con el ISyD (art. 31.2 TR ITP). En cambio es compatible con la tributación por IVA.
- No se establece ninguna regla de incompatibilidad entre el gravamen por documentos notariales (gravamen fijo y gradual), o con respecto a los documentos mercantiles o administrativos, por lo que, de proceder, serán acumulables todos ellos.

4.2. Documentos notariales (arts. 28 a 32 TR ITP)

4.2.1. Hecho imponible

Están sujetas las *matrices y copias de escrituras (salvo las copias simples)*, así como las *actas* (documentos donde el notario consigna, a instancia de parte, algún hecho o circunstancia que presencie o le conste y que, por su naturaleza, no es materia de contrato, art. 197 Regl. Notarial) y *testimonios notariales* (copias que expide el notario de documentos que no son matrices autorizadas por él o sus antecesores, ya estén anexos a matrices o se les presenten por los interesados, art. 251 Regl. Notarial). La tributación será siempre por la *cuota fija*. Además, las *primeras copias de escrituras y actas notariales*, cuando:

1) Tengan por objeto cantidad o cosa valuable; 2) contengan actos o contratos inscribibles en el Registro de la Propiedad, Mercantil o de la Propiedad Industrial, y 3) no estén sujetos al ISyD ni a los conceptos TPO u OS, de este impuesto, *tributarán por el gravamen gradual* previsto por la Comunidad Autónoma correspondiente y, en su defecto, por el que establece la norma estatal (art. 31.2, en redacción actual dada por Ley 21/2001, de 27 diciembre, si bien desde antes (1-1-1997), las Comunidades Autónomas ya tenían competencia a este respecto).

Nota.—Jurisprudencia y doctrina administrativa: a) Las tres condiciones se tienen que dar acumulativamente y sólo se aplican a determinados documentos notariales (a ningún otro documento, sea público o privado). A este respecto, la doctrina administrativa mantiene desde antiguo que el testimonio notarial, aunque obviamente constituye un tipo de documento notarial, no es escritura ni acta y, por tanto, no tributa por el gravamen gradual, aunque pudiera cumplir los requisitos exigibles a esta modalidad tributaria (RTEAC 8-2-1968). Por el contrario, el acto por el que se constituye una hipoteca como contragarantía del aval prestado por el banco, está sujeto al gravamen gradual pues cumple los tres requisitos [STSJ Madrid, 16-1-1997 (JT 1997, 47)].

b) Para que proceda el tributo es preciso que la escritura o el acta contenga un acto jurídico, no basta con que recoja un simple hecho o la solicitud de la realización de algún tipo de operación registral (RTEAC 29-7-1991). No obstante, las subsanaciones de escrituras anteriores, siempre que no queden comprendidas en el supuesto de exención del artículo 45.I.B.13 del TR ITP, ocasionan también el devengo del IAJD, pues no vienen a sustituir sino a suceder a la declaración de voluntad rectificada [RTEAC 17-12-1980 y 9-9-1993 (JT 1993, 1320)]. Sin embargo, el principio de capacidad económica obliga a que la *base imponible* se circunscriba al importe de la rectificación y no a la totalidad del contenido económico del nuevo acto jurídico, so pena de incurrir en una indeseable doble imposición.

c) Según el artículo 69.3 RITP se entiende que el acto es de *objeto no valuable* si no puede determinarse su cuantía en ningún momento de su vigencia, incluido el de la extinción. Por el contrario, si en el momento de celebrarse el acto no pudiera fijarse su valor pero sí posteriormente, inicialmente se exigirá el impuesto como si se tratara de objeto no valuable, procediéndose a completar la liquidación cuando la cuantía quede determinada.

De acuerdo con la doctrina del TEAC sobre “cosa valuable”, se entendía sujeta al impuesto la transformación de acciones nominativas en acciones al portador [RTEAC 29-11-1970; 8-7-1987, 22-11-1988, 17-3, 23-4 y 11-6-1992 (JT 1992, 186), así como STS 23-12-1971]. Desde la SAN 22-6-1994 y, especialmente, la STS 8-4-1995 se considera que el cambio de naturaleza de las acciones de una sociedad no tiene por objeto cantidad o cosa valuable y, en consecuencia, no queda sujeta al IAJD. Tampoco se considera que tenga objeto valuable y, por tanto, no está sujeta, la escritura de ratificación de otra de declaración de obra nueva otorgada por un mandatario que carecía de poder (DGT 13-12-1996). En cambio, la escritura de modificación de la declaración de obra nueva y propiedad horizontal de un edificio, se considera que tiene objeto valuable (el edificio), siendo la base imponible el importe de la parte afectada por la modificación [RTEAC 11-1-1996 (JT 1996, 224)]. En contra, la STSJ Castilla-La Mancha 16-2-1998 (JT 1998, 382), considera que, aunque la escritura recaiga sobre un objeto valuable (el inmueble), éste ya ha sido valorado anteriormente dando lugar a una liquidación tributaria que ya ha gravado la capacidad contributiva puesta de manifiesto.

La cláusula de posposición de la condición resolutoria en la compraventa cumple el requisito de objeto valuable, y como también verifica los demás, queda sujeto al gravamen gradual de los documentos notariales [STSJ Cataluña 13-11-2000 (JT 2001, 589)].

d) Para que se dé el *requisito de inscribibilidad* basta con que el documento sea susceptible de inscripción, siendo indiferente: que la inscripción efectiva no llegue a producirse; que la inscripción sea obligatoria o voluntaria [STS 29-10-1988 (RJ 1988, 8267) y 26-3-1990 (RJ 1990, 1999)]; o que la inscripción haya sido denegada por el registrador por defectos formales [RTEAC 11-11-1993 (JT 1993, 1649)].

Tanto la doctrina administrativa [RTEAC 11-11-1993 (JT 1993, 1649)] como algún pronunciamiento judicial [STSJ Cataluña 3-6-1992 y SAN 29-7-1997 (JT 1997, 808)] interpretan el concepto “inscribible” con el alcance de “anotable”, en cuanto que la innegable diferencia existente entre ambos términos desde el punto de vista mercantil no es extrapolable al ámbito tributario, que posee sustantividad propia, y para el que el concepto de “inscribibilidad” ha de entenderse como “acceso a los Registros”. Esta interpretación implica que se justifique la sujeción al Impuesto de las inscripciones, anotaciones preventivas, asientos de presentación, cancelaciones y notas marginales.

Es inscribible, y por tanto, se sujeta al gravamen gradual de AJD, la opción de compra sobre un hotel (DGT 3-5-1999). No es inscribible una escritura de préstamo sin garantía real acordado entre dos mercantiles (DGRN 5-4-1983). El término inscribible no se puede interpretar en el sentido limitativo de inscripción que suponga una mutación jurídica dentro del ámbito del Derecho Registral (STSJ Madrid 2-2-1995 [JT 1995, 166]). La escritura pública que refleja la pignoración de una cuenta de ahorro en favor de una entidad bancaria no está sujeta por no contener acto registrable (DGT 27-3-1995).

A efectos del cumplimiento del requisito de inscribibilidad, el TS considera asimilable a los registros públicos citados en la norma el Registro de Hipoteca Mobiliaria, en cuanto dependiente del Registro de la Propiedad [STS 4-12-1997, (RJ 1997, 9295); en contra de este parecer anteriormente se había pronunciado la SAN 25-2-1997 (JT 1997, 147), y 4-3-1997 (JT 1997, 241)]. En cambio, es irrelevante la inscripción en el Registro de Fundaciones (DGT 17-1-1992).

e) Si el acto documentado está sujeto a TPO, OS o ISyD no procede la tributación por el gravamen gradual de AJD aunque esté exento de las tres primeras modalidades impositivas señaladas [las *hipotecas de seguridad* –aquéllas en las que el crédito garantizado sólo consta en líneas generales, de forma que la fe pública registral no se extiende al crédito–, no están sometidas a condición, por lo que el documento público en donde se instrumenta queda gravado por AJD, STS 18-9-1993 (RJ 1993, 6967)].

f) Según la prescripción del artículo 4 TR ITP, aunque exista *una sola escritura*, si ésta contiene *dos o más actos sujetos* al impuesto, *se tributará por todos ellos* (así, por ejemplo, la RTEAC 24-11-1994, estableció que la agrupación de fincas, la declaración de obra nueva y la división de un edificio en régimen de propiedad horizontal contenidos en un mismo documento, constituyen actos jurídicos diferentes, todos ellos sometidos a gravamen por separado, (*vid.* también RTEAC 21-11-1968). En cambio, ante la imposibilidad de practicar la división del edificio sin previa división horizontal, debe equipararse dicha división horizontal a la disolución del condominio, cuando se producen en el mismo acto, de forma que no cabe gravar los dos conceptos separadamente [RTEAC 21-7-1999 (JT 1999, 1931)].

g) *Los documentos notariales* se extenderán necesariamente en *papel timbrado* (art. 27.3 TR ITP), salvo que se exceptúe su uso por normas especiales de rango legal (art. 66.3. RITP).

4.2.2. Sujeto pasivo

Será sujeto pasivo contribuyente el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan (art. 29 TR ITP).

Cuando se trate de escrituras de constitución de *préstamos con garantía* (art. 68 *in fine* RITP), se considerará adquirente al prestatario. Esta precisión viene a poner fin a la polémica doctrinal suscitada en torno al hecho de que podría interpretarse que ha de ser el adquirente de la garantía (generalmente, la entidad financiera prestamista) el sujeto pasivo del IAJD. El TS ha ratificado que el sujeto pasivo es el destinatario del negocio principal (el préstamo), del que la garantía constituye un aspecto accesorio [STS 22-4-1988 (RJ 1988, 3051), 25-9-1989 (RJ 1989, 6492), DGT 29-1-1991].

Nota.—Jurisprudencia: a) El sujeto pasivo de la modalidad *documentos notariales*, en una escritura que contiene una *condición resolutoria explícita* es el vendedor, ya que es la persona que adquiere el derecho y en cuyo interés se expide el documento notarial [STS 3-10-1996 (RJ 1996, 9580)].

b) El sujeto pasivo de la misma figura tributaria en una escritura pública de modificación de rango de hipotecas es el acreedor hipotecario al que beneficia la operación [STS 4-5-1998 (RJ 1998, 6000)].

c) En un supuesto de *segregación* y posterior compraventa de una finca propiedad de una Congregación religiosa, el sujeto pasivo es el propietario de la finca segregada (la Congregación), ya que no se trata propiamente de transmisión [STSJ Madrid 21-12-1995 (JT 1995, 1638)].

d) En una escritura de constitución de hipoteca mobiliaria a favor del INEM para garantizar la devolución de cantidades en caso de eventual ejecución de sentencia, puesto que la garantía se otorga a favor del INEM, este órgano es el sujeto pasivo [STSJ Murcia 27-6-2001 (JT 2001, 1286)]. Siguiendo este mismo criterio de considerar sujeto pasivo al beneficiario del acto, el TSJ Castilla-La Mancha entiende que en una hipoteca constituida a favor del Estado en garantía de pago de una determinada deuda tributaria, el sujeto pasivo no es el Estado, sino el deudor tributario que es, en definitiva, quien “adquiere” el derecho [STSJ Castilla-La Mancha 23-6-2001 (JT 2001, 1349)].

e) El sujeto pasivo de las cláusulas de posposición de la condición resolutoria en compraventa es el acreedor hipotecario en cuyo interés se pacta la cláusula [STSJ Cataluña 13-11-2000 (JT 2001, 589)].

4.2.3. Base imponible

El Reglamento del impuesto (art. 69) distingue unas normas generales y otras especiales a efectos del cálculo de la base imponible. Lógicamente, se aplicarán respecto del gravamen gradual, ya que el fijo tiene una cuota prefijada en la norma (art. 31 TR ITP).

La doctrina administrativa y la jurisprudencia han establecido que, a falta de una norma expresa sobre el cálculo de la base imponible en la modalidad AJD, resulta aplicable la que a tal efecto esté prevista en la modalidad TPO [DGT 3-5-1999; RTEAC 6 (JT 1994, 1150) y 21-7-1994 (JT 1994, 1229) y STS 21-5-1998 (RJ 1998, 3962)].

Reglas generales:

1.^a *El valor declarado* será la base imponible en las primeras copias de escrituras (que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable), sin perjuicio de una ulterior comprobación administrativa, y en las actas notariales (salvo las de protesto).

2.^a En las actas notariales de protesto sirve de base la *tercera parte del valor nominal del efecto protestado* o de la cantidad que hubiese dado lugar al protesto (hay que hacer notar que, pese a que las actas de protesto no son registrables, sí quedan sometidas al gravamen gradual de AJD).

Reglas especiales:

1.^a *En las escrituras de declaración de obra nueva* la base imponible está constituida por el valor real de la obra nueva que se declare [RTEAC 11-1-1996 (JT 1996, 224) reconoce de modo expreso la sujeción]. Es improcedente incluir el valor del terreno (RTEAC 30-5-1988). El concepto de “valor real” de la obra nueva no es equiparable al de “coste contabilizado” de la construcción [RTEAC 31-1-1994 (RJ 1994, 191)].

2.^a *En las escrituras de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal* la base imponible incluye tanto el valor real de coste de la obra nueva como el valor real del terreno [RTEAC 13-5-1993 (JT 1993, 920)].

3.^a *En las escrituras de agrupación, agregación y segregación de fincas*, la base imponible se integra respectivamente: por el valor de las fincas agrupadas (sin que quepa añadir el valor de la construcción al del suelo [STS 5-12-1988 (RJ 1988, 9767)], por el de la finca agregada a otra de mayor tamaño (RTEAC 24-2-1988), y por el de la finca que se segregue para constituir una nueva independiente (RTEAC 25-11-1987; DGT 4-5-1995). Aunque no lo señale expresamente la norma, en caso de división de fincas, la base imponible estará constituida por el valor de aquéllas [El apartado 4 de este artículo reglamentario, relativo al cálculo de la base imponible en el caso de cancelación de obligaciones, bonos, cédulas y valores análogos fue declarado nulo por STS 3-11-1997 (RJ 1997, 8251 y 8252)].

Nota.—Jurisprudencia y doctrina administrativa: a) Hasta que la Ley 14/2000 ha establecido expresamente (con efecto 1-1-2001) la exención del gravamen gradual de la modalidad de AJD para las escrituras de cancelación de hipoteca, ha existido cierta polémica sobre la determinación de la base imponible en estos supuestos. Según el criterio administrativo, la base se determinaba incluyendo junto al importe total del principal del préstamo hipotecario, los intereses (remuneratorios —los que remuneran el capital solicitado por el prestamista— y moratorios —los que tienen que abonarse si se produce un retraso en el cumplimiento de las obligaciones del prestatario—), costas, gastos y demás cantidades garantizadas a través de la hipoteca [RTEAC 10-2-1994 (JT 1994, 424)]. También los tribunales admitían esta interpretación [STS 21-5-1998 (RJ 1998, 3962) y 30-10-1999 (RJ 1999, 7908), también STSJ Madrid 6-10-1994 (JT 1994, 1205) y STSJ Murcia 22-4-1999 (JT 1999, 886)]. En contra, SAN 29-7-1997 (JT 1997, 807), según la cual en la base imponible del AJD no se tenía que incluir el importe de los intereses garantizados.

b) En las cláusulas de posposición de la condición resolutoria en compraventa, la base imponible estará constituida por el importe de la condición resolutoria que se pospone, puesto que es el importe en el que ha mejorado el rango del acreedor [STSJ Cataluña 13-11-2000 (JT 2001, 589)].

c) En la ampliación de un préstamo hipotecario, la base imponible está constituida por el importe del principal de la ampliación más los intereses pactados y las cantidades estipuladas para costas y gastos (DGT 26-11-1997 y 13-1-1998).

d) En un arrendamiento de locales de negocios, objeto de inscripción en el Registro de la Propiedad donde se hace constar su duración de un año renovable anualmente a opción del arrendatario con el límite de 25 años, la base imponible estará integrada por la cantidad total a satisfacer durante el plazo de 25 años, sin que se entienda que existe condición suspensiva dependiente de la voluntad del arrendatario (DGT 23-3-1999).

4.2.4. *Cuota tributaria*

Como hemos comentado la ley regula dos tipos de cuota distintos (una fija y una gradual) que desvelan, en realidad, la existencia de dos gravámenes diferentes.

4.2.4.1. *Cuota fija (art. 31.1 TR ITP)*

Propiamente es el soporte en el que se documenta la actuación notarial, es decir, el impuesto se concreta en forma de papel timbrado (0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del notario), donde necesariamente debe extenderse el documento notarial (art. 27.3 TR ITP).

Al tratarse de un gravamen puramente documental es perfectamente compatible con los eventuales impuestos que recaigan sobre el acto jurídico que se documenta.

Concretamente este gravamen sujeta matrices, primeras copias de escrituras, segundas y sucesivas copias expedidas a nombre de un mismo otorgante, actas y testimonios notariales. Como hemos señalado anteriormente, las copias simples no están sujetas al impuesto.

4.2.4.2. *Cuota variable o gradual (art. 31.2 TR ITP)*

Es la modalidad más compleja del impuesto. Exige los requisitos que ya hemos expuesto (acto valuable, inscribible, y no sujeto a TPO, OS ni al ISyD), reiterados por la jurisprudencia (SSTS 2-10-1989, 22-4 y 30-7-1988 y 3-1-1991).

Nota.—Doctrina administrativa: a) La escritura de extinción de proindiviso (constituido para adquirir un solar entre dos personas para la constitución de un edificio formado por dos viviendas) y adjudicación de cada una de las viviendas a las propietarias, está sujeta al gravamen gradual de AJD, de conformidad con lo establecido en el artículo 61 RITP según el cual “las disoluciones de comunidades de bienes que no hayan realizado actividad empresarial tributan sólo por AJD” (DGT 23-4-2001).

b) La transmisión por una Caja de Ahorros del dominio superficiario de varias plazas de garaje sobre las que existe un derecho de reserva en un plazo de 75 años, queda sometido al gravamen gradual de AJD al no estar sujeta a TPO sino a IVA como prestación de servicios (DGT 11-5-2001).

La Ley prevé que sean las CC. AA. las que aprueben el *tipo de gravamen gradual* aplicable en su territorio. En su defecto se aplicará el que establece la norma *estatal*, fijado en un 0,50 por 100.

Casos especiales de cuota gradual

La sección 5.^a del RITP recoge en sus artículos 73, 74 y 75 algunos supuestos concretos de sujeción de actos jurídicos al gravamen gradual. Son los siguientes:

i) *Condiciones resolutorias explícitas* (art. 73 RITP).—Puesto que el artículo 7.3 de la LITP (art. 12.2. RITP) establece la no sujeción a la modalidad TPO de las condiciones resolutorias explícitas en transmisiones empresariales, tributarán por el gravamen gradual si se dan los demás requisitos legalmente establecidos [RTEAC 24-11-1994 (JT 1994, 1668)], si bien existen opiniones doctrinales contrarias a este criterio, por considerar que la no tributación ordenada en el artículo 7 afecta a las tres modalidades del impuesto. La cancelación de las condiciones resolutorias explícitas también debe tributar al tipo gradual en cuanto que acto jurídico no sujeto a ninguna de las otras modalidades del ITP y AJD ni al ISyD, e inscribible y valuable. La ejecución de la condición resolutoria por incumplimiento de las condiciones establecidas no ocasiona transmisión alguna (RTEAC 27-4-1988).

ii) *Préstamos* (art. 74 RITP) (la referencia a los empréstitos fue suprimida a raíz de la STS 3-11-1997 (RJ 1997, 8251 y 8252).—El reglamento distingue un supuesto de no sujeción y dos de sujeción al gravamen gradual:

- No quedan sujetas las primeras copias de escrituras notariales que documenten préstamos sujetos a la modalidad TPO.
- Están sujetas las de los préstamos sometidos al IVA cuando sean inscribibles en el Registro de la Propiedad o en el Registro Mercantil.

Nota.—Jurisprudencia y doctrina administrativa: a) Esta previsión reglamentaria de sujeción expresa de los préstamos a la modalidad variable del AJD, contradice la exención genérica respecto de las tres modalidades del impuesto que contiene el art. 45.I.B.15 TR ITP. Sin embargo, recoge el criterio administrativo (DGT 25-6-1992, 29-3-1999 y 13-9-1999) y jurisprudencial [STS 9-10-1992 (RJ 1992, 5668), 29-9-1995 (RJ 1995, 6568) y 1-7-1998 (RJ 1998, 7880)], aunque también existen pronunciamientos favorables a la exención del gravamen gradual [STS 19-4-1997 (RJ 1997, 6170)].

- Están sujetas las primeras copias de escrituras que documenten la extinción de préstamos de cualquier clase, siempre que sean inscribibles.

Notas.—a) Desde la Ley 32/1980, no se grava la extinción de préstamos por la modalidad TPO.

b) Cancelación de hipoteca: recogiendo una sólida demanda doctrinal basada en la inexistencia de acto jurídico (extinguida la obligación principal de préstamo, la cancelación de la hipoteca es sólo un requisito formal en orden a acreditar tal circunstancia para cancelar la inscripción registral), desde el 1-1-2001 (Ley 14/2000) quedan exentas del gravamen gradual de AJD las primeras copias de escrituras notariales que documenten la cancelación de hipotecas de cualquier clase (art. 45 I.B.18 TR ITP).

iii) *Operaciones societarias* (art. 75 RITP).—Se trata éste de un artículo que ha sufrido modificaciones sustantivas en su contenido. Originalmente recogía cinco supuestos de sujeción que, actualmente, han quedado reducidos a dos, y tres casos de no sujeción:

Están sujetas al gravamen variable de AJD las escrituras públicas que documenten las siguientes operaciones societarias:

La ampliación de capital con cargo a la reserva por prima de emisión de acciones, que es una operación no sujeta a la modalidad OS (art. 10.2 TR ITP). Por interpretación sistemática, se considera sujeta al gravamen gradual de AJD la escritura pública de aumento de capital de una SRL con cargo a prima de asunción de participaciones (DGT 18-7-2000).

La prórroga de sociedades; dado que en este supuesto no se produce propiamente transferencia patrimonial alguna entre la sociedad y sus socios, la base imponible quedará constituida por el haber líquido de la sociedad en el momento de la adopción del acuerdo, entendiéndose por haber líquido la diferencia entre el valor del activo real y el del pasivo exigible (art. 64.3 RITP).

Nota.—Jurisprudencia: Está sujeta el acta notarial de sorteo para la amortización de obligaciones emitidas por una Sociedad Anónima [SAN 7-12-1994 (JT 1994, 1492)].

El precepto original contemplaba tres *supuestos* más de sujeción ya *desaparecidos*:

La transformación de sociedades, suprimida como hecho imponible por la STS de 3-11-1997 (RJ 1997, 8251), al contravenir la Directiva 69/335/CEE, constituyendo una doble imposición del patrimonio de la sociedad.

La exigencia de *dividendos pasivos*, eliminada por la misma sentencia, la cual declara nulo de pleno derecho el apartado correspondiente (el 5) del precepto reglamentario, por oponerse radicalmente al artículo 10, *b*) de la citada directiva comunitaria. Este artículo prohíbe que los Estados miembros perciban ningún impuesto sobre las aportaciones efectuadas en el ámbito de aquellas operaciones que ya han resultado gravadas por aplicación del artículo 4 de la Directiva (esto es, operaciones de aumento de capital social de las sociedades capitalistas). El mismo criterio cabría aplicar a las escrituras de capital autorizado (RD 1784/1996, art. 167).

El *cambio de condición de las acciones* de nominativas o al portador [anulada por la reiterada sentencia de 3-11-1997, siguiendo un criterio anteriormente enunciado en STS 8-4-1995, (RJ 1995, 3650)], así como el cambio de valor de las acciones (*split*), supuesto que resulta anulado de hecho como consecuencia de la STS de 3-3-2001 (RJ 2001, 3725), al considerar que es imposible advertir la existencia de “cantidad o cosa valuable” en una operación donde el capital social no experimenta ninguna variación, y en la que meramente se produce un canje de acciones para los accionistas [en el mismo sentido, STSJ Murcia 14-2-2001 (JT 2001, 79)]. Esta interpretación ha servido, asimismo, para que el TEAC haya admitido la no sujeción en el caso de que se transformen acciones especiales en ordinarias, al tratarse de un convenio carente de contenido económico [RTEAC 12-5-1998 (JT 1998, 1314)].

Por el contrario, el Reglamento dispone que estarán **no sujetas** al gravamen gradual de AJD, las escrituras públicas que documenten:

- el cambio o ampliación del objeto social;
- la disminución de capital que no da lugar a la devolución de bienes o derechos a los socios (la escritura de reducción de capital por condonación de dividendos pasivos a los socios no da lugar a la tributación por la modalidad gradual de AJD al estar sujeta a la modalidad OS [DGT 12-11-1999]), y
- la conversión de títulos en anotaciones en cuenta o viceversa (informes de la DGT 24-2-1993 y 1-6-1994, y STS 8-4-1995 [RJ 1995, 3650]).

Nota.—Doctrina administrativa: La escritura notarial donde se documenta el cierre de una sucursal española de cierta entidad bancaria domiciliada en Italia, no está sujeta al gravamen gradual de AJD, documentos notariales, por ser una operación sujeta a la modalidad O.S., aunque en el caso concreto no haya tributado por quedar fuera del ámbito territorial del impuesto [RTEAC 7-2-2001 (JT 2001, 694)].

4.3. Documentos mercantiles (arts. 33 a 39 TR)

4.3.1. Hecho imponible

Está sujeto aquel documento que cumple función de giro (que circula como medio de pago o de obtención de crédito), entendiéndose por tal cuando acredite remisión de fondos de un lugar a otro, implique una orden de pago o en él figure la cláusula “a la orden”. Por el contrario, no se entenderá que cumplen función de giro los documentos que se expidan con el exclusivo objeto de probar el pago de una deuda, informar de la cuantía de la misma o cualquier otra finalidad análoga (por ejemplo, no está sujeto el soporte informático que contiene una relación de deudores, importes y datos de domiciliación, que se cede a un Banco en gestión de cobro, sin ceder la titularidad de los derechos [DGT 17-9-1997, 26-1-1998 y 6-7 y 22-11-1999]; tampoco los recibos colegiales son documentos mercantiles [STSJ Andalucía (Sevilla) 23-6-1999 (JT 1999, 1639)]).

Como puede observarse, la general sustitución en los últimos tiempos del documento por sistemas informáticos ha dado lugar a que el reglamento extienda la definición de documento a “cualquier soporte escrito, incluidos los informáticos, por los que se pruebe acredite o se haga constar alguna cosa” (art. 76.3, último párrafo RITP), en lo que para cierto sector doctrinal constituye un ejercicio de extralimitación reglamentaria contrario al principio de legalidad tributaria.

Concretamente están sujetos los siguientes documentos mercantiles.

4.3.1.1. Las letras de cambio

El hecho imponible es el libramiento de este título. Se ha planteado, con referencia a las letras con aval, si es aplicable la previsión del artículo 39 TR ITP (“el pago del impuesto en la expedición de los documentos mercantiles cubre todas las cláusulas en ellos contenidas en cuanto a su tributación por este concepto”). De conformidad con la doctrina administrativa si el aval se otorga a una letra de cambio que responde a una verdadera operación mercantil, el aval queda amparado en el timbre de la letra; si tras el aval no existe ninguna operación mercantil, se trata de una fianza enmascarada y procede la tributación (DGT 12-4-1984).

4.3.1.2. Los certificados de depósito

El hecho imponible es la emisión de resguardos o certificados de depósitos transmisibles.

4.3.1.3. Los documentos de giro

Se trata de documentos de muy variada índole, que cumplen las mismas funciones que la letra de cambio: pagarés cambiarios, excepto los expedidos con cláusula “no a la orden” (aquella que excluye la transmisibilidad del documento y del crédito que incorpora, mediante el endoso o la tradición [DGT 15-4-1996]), los cheques a la orden y, en general, los documentos del tráfico mercantil que por sí mismos acrediten, literalmente y con carácter autónomo, el derecho económico de su legítimo tenedor para cobrar de la persona que designen y en el lugar y fecha que, con independencia de los de emisión, el propio documento señale, una cantidad determinada en dinero).

El hecho imponible se verifica por tres motivos diferentes:

- a) Si el documento acredita remisión de fondos de un lugar a otro.

Nota.—Jurisprudencia y doctrina administrativa: cheques de viaje, por ejemplo [STSJ Andalucía (Granada) 24-1-2000 (JT 2000, 20)]; en cambio, las tarjetas de crédito no son documentos que tengan por objeto ni la remisión de fondos ni órdenes de pago, sino que su función es de identificación del usuario para el acceso a los servicios que concede el contrato de emisión (RTEAR Cataluña 25-1-1995); en el mismo sentido, se entiende que las tarjetas que permiten a su titular retirar fondos de terminales distintas a las de la oficina donde se abrió la cuenta corriente, no son por sí mismas ni dan origen a ningún documento que realice función de giro sujeta a AJD [RTEAC 9-5-1996 (JT 1996, 647) y STSJ Cataluña 9-7-1999].

- b) Si implica una orden de pago aunque sea en el mismo lugar donde se ha dado.

Nota.—Jurisprudencia y doctrina administrativa: A este respecto, el TEAC ha reiterado que a diferencia de las letras, los pagarés no incorporan orden de pago, sino que sólo son una promesa de pago consignada en el documento por el deudor, sin que haya ninguna orden a terceros para que se hagan cargo del pago. En cualquier caso, para determinar la sujeción de los pagarés a la modalidad AJD es necesario acreditar que éstos cumplen función de giro, es decir, hay que concretar la finalidad para la que fueron instrumentados y su irrupción o no en el tráfico mercantil [SAN 18-2-1997 (JT 1997, 142) y 22-4-1997 (JT 1997, 487)].

c) *Si figura la cláusula “a la orden”.* Hasta la aparición de la Ley 19/1985, de 16 de julio, Cambiaria y del Cheque, sólo quedaba sujeto a la modalidad AJD el pagaré emitido “a la orden” (aquel documento endosable que permite a su tomador utilizar las pertinentes acciones cambiarias para dirigirse contra el librador o endosante en caso de falta de pago). Actualmente quedan sujetos los pagarés cambiarios expedidos sin cláusula “a la orden” (DGT 23-6-1997), ya que “las letras y los pagarés son, en principio, documentos a la orden, tanto si llevan cláusula “a la orden” como si no. Sólo añadiendo la cláusula “no a la orden” dejan de ser documentos a la orden” [RTEAC 2-2-1994 (JT 1994, 352)]. Así pues, a partir de la Ley Cambiaria “la cláusula *a la orden* puede ser explícita o explícita” [RTEAC 24-3-1994 (JT 1994, 590)]. De conformidad con esta doctrina, también quedan sujetos al impuesto los pagarés nominativos (STSJ Baleares 23-5-1995 [JT 1995, 585]).

En cambio, en contra de la sujeción generalizada de los pagarés nominativos cabe recordar el significado del gravamen, que persigue someter a tributación los documentos que nacen con vocación de circulación y no aquellos otros que no conllevan ninguna previsión formal de endoso (por ejemplo, los pagarés de empresa emitidos por ésta para satisfacer sus obligaciones con el personal, y que sólo se utilizan para abonarlos en las cuentas de los tomadores). En este sentido, el TEAC ha recordado cuál es la finalidad de este impuesto: gravar aquellos documentos mercantiles que, por sus características, comportan “la incorporación de nuevos obligados al círculo cambiario y con ello el reforzamiento del crédito incorporado al documento” [RTEAC 27-4-1994 (JT 1994, 742)].

Respecto a los *cheques a la orden* o que hayan sido endosados, tributan sólo aquellos que lleven expresa la cláusula “a la orden” o que, por ser endosados, se conviertan en documentos de giro, pero quedan al margen del impuesto los cheques nominativos –no endosados o expedidos al portador–; de ahí que, dada la similitud de funciones entre éstos y los pagarés nominativos, sea difícil explicar la razón por la que los pagarés tributan y los cheques no. (En cambio parece que, ante el silencio de la normativa vigente, sí quedarían sometidos al gravamen los cheques nominativos expedidos en plaza distinta del lugar de pago, que el reglamento de 1981 definía expresamente como documentos de giro).

4.3.1.4. Los títulos con rendimiento implícito

Se refiere a pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos emitidos en serie, por plazo no superior a dieciocho meses, representativos de capitales ajenos, por los que se satisfaga una contraprestación obtenida por la diferencia entre el importe satisfecho por la emisión y el comprometido a reembolsar al vencimiento). Se trata, en definitiva, de los documentos que se sujetan a gravamen por la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de determinados activos financieros.

La regulación del hecho imponible de la modalidad AJD debe ponerse en relación necesariamente con la exención contenida en el artículo 48.I.B.15 LITP (en redacción dada por la Ley 25/1998, de 13 julio). En consecuencia, los *pagarés financieros* (los que, emitidos en serie, constituyen el soporte de una operación financiera de captación de recursos ajenos) están *sujetos pero exentos*. En otros casos, los pagarés financieros quedan fuera del ámbito de sujeción de este impuesto, pues no cumplen los requisitos de los documentos de giro, salvo que se expidan a la orden (art. 33.2 LITP).

4.3.1.5. Problemática de los documentos no citados en la norma

a) Recibos: como los restantes documentos que estamos comentando, sólo quedarán sujetos al impuesto si se giran con la cláusula “a la orden” (art. 33.2 LITP). También cabe la sujeción

si cumplen los requisitos enunciados en la letra c) del artículo 76.3 RITP: cuando sean expedidos con la finalidad de habilitar a su tenedor para el cobro de determinada cantidad. Los recibos emitidos para el cobro de cuotas colegiales no verifican las condiciones del artículo 76.3.c), por lo que no tributan por AJD (DGT 01-03-1996).

b) Certificaciones de obra: peso a su calificación inicial como documento administrativo, su posterior endoso puede convertirlas en documentos del tráfico mercantil. Sin embargo, la doctrina administrativa ha interpretado que no son documentos sujetos a la modalidad AJD, documentos mercantiles, en cuanto que el régimen de transmisión del derecho que incorpora la certificación no es el mismo que el de los títulos valores, que son los que normalmente cumplen la función de giro (DGT 25-6-1992).

c) Certificaciones de justiprecio en expropiaciones que otorgan el derecho al pago del mismo: según STSJ Cantabria de 11-1-1999 (JT 1999, 146), su endoso está sujeto al concepto de documentos mercantiles de AJD, puesto que entraña una verdadera transmisión de crédito.

4.3.2. *Sujeto pasivo* (art. 34 y 35 TR)

Será sujeto pasivo contribuyente, según los distintos hechos imposables que hemos reseñado:

a) *En las letras de cambio*: el librador (quien emite la letra), salvo que la letra de cambio hubiese sido expedida en el extranjero, en cuyo caso, quedará obligado al pago su primer tenedor en España.

b) *En los certificados de depósito*: la persona o entidad que expide los resguardos de depósito.

c) *En los documentos de giro*: como regla general, la ley establece que es contribuyente el que expide el correspondiente documento. Sin embargo, el artículo 77 RITP hace dos matizaciones que implican la existencia de nuevos sujetos pasivos:

— “los cheques que sean objeto de endoso se consideran expedidos por el endosante”, que será el sujeto pasivo;

— “cuando los documentos que cumplan función de giro tengan por objeto el pago a proveedores” –pagarés– “o el cobro a clientes” –recibos–, “se entenderán expedidos por la persona o entidad que los ponga en circulación con estos fines, con independencia de la que en el documento figure”.

d) *En los títulos con rendimiento implícito*: serán sujetos pasivos las personas o entidades que expidan los pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos emitidos en serie.

Por su parte, el artículo 78 LITP contiene un supuesto de *responsabilidad solidaria* que obliga al pago del impuesto a toda persona o entidad que intervenga en la negociación o cobro de los efectos comentados. Esta responsabilidad se extiende, por tanto, a las entidades bancarias o financieras que participen en las negociaciones. En el supuesto de utilización de un impreso con timbre incorrecto en una letra de cambio endosada, el responsable del perjuicio económico es el librador del efecto, o solidariamente, toda persona que haya intervenido en la negociación o cobro (DGT 10-2-1993).

Nota.—Jurisprudencia: El sujeto pasivo en la emisión de cheques de viajero es el emisor, siendo responsable la entidad que vende los cheques a sus clientes [STSJ Andalucía (Granada) 24-1-2000 (JT 2000, 20)].

4.3.3. *Base imponible* (art. 36 TR)

De nuevo distinguimos:

a) *En las letras de cambio*: como regla general, servirá de base la cantidad girada.

Además, se establecen dos reglas especiales:

- En las *letras de cambio de vencimiento superior a seis meses* desde la fecha de su emisión, la base será el doble de la cantidad girada.
- Con el fin de impedir que el fraccionamiento produzca una disminución del impuesto a satisfacer, se dispone que, si en lugar de emitir una sola letra se *expidiesen dos o más*, procederá la adición de las bases respectivas. Esta regla no será aplicable en dos supuestos:
 - i) cuando las fechas de vencimiento de los efectos difieran en más de quince días, o
 - ii) cuando exista constancia documental del acuerdo de cobro a plazos mediante giros escalonados.

b) *En los certificados de depósito*: el importe nominal del certificado. Aunque los resguardos tengan duración superior a seis meses, no se duplica la base, como resultaría de la aplicación de la regla relativa a la expedición de letras de cambio, que no es trasladable a otro tipo de documentos (RTEAC 25-3-1987).

c) *En los documentos de giro o que suplan a las letras de cambio*: la base imponible se calculará siguiendo las mismas normas que para las letras de cambio, salvo en lo referente a la duplicación de la base en caso de vencimiento superior a seis meses, que no resulta aplicable.

d) *En los títulos con rendimiento implícito*: la base imponible está constituida por el importe del capital que la entidad emisora se compromete a reembolsar.

4.3.4. Cuota tributaria (arts. 37 a 39 TR)

4.3.4.1. En letras de cambio

La letra tiene que extenderse necesariamente en efectos timbrados, conforme a la escala de tributación que recoge el artículo 37 LITP:

<i>Euros</i>				
Hasta	24,04 euros			0,06
De	24,05	a	48,08	0,12
De	48,09	a	90,15	0,24
De	90,16	a	180,30	0,48
De	180,31	a	360,61	0,96
De	360,62	a	751,27	1,98
De	751,28	a	1502,53	4,21
De	1502,54	a	3005,06	8,41
De	3005,07	a	6010,12	16,83
De	6010,13	a	12.020,24	33,66
De	12.020,25	a	24.040,48	67,31
De	24.040,49	a	48.080,97	134,63
De	48.080,98	a	96.161,94	269,25
De	96.161,95	a	192.323,87	538,51

Por lo que exceda de 192.323,87 euros, a 0,018 euros por cada 6,01 o fracción (Resolución 1/2001, de 27 de abril, de la DGT).

Nota.—Jurisprudencia y doctrina administrativa: a) Existe un modelo oficial de letra de cambio aprobado por OM 11 abril 1986. La extensión de la letra en efecto timbrado de cuantía inferior a la que le



corresponda privará a estos documentos de la eficacia ejecutiva que les atribuyan las leyes (art. 37 TR ITP). No obstante la contundencia de esta prescripción, parece que los efectos de la misma no pueden traspasar la esfera tributaria, según resulta de distintos pronunciamientos judiciales: en ningún caso la inobservancia de las normas fiscales puede limitar los efectos jurídicos de los actos o contratos, respecto a sus aspectos civiles [STS 17-12-1986 (RJ 1986, 7674)]. La falta de timbre priva exclusivamente a la letra de su eficacia ejecutiva sin afectar a la acción propiamente cambiaria [STS 21-4-1986 (RJ 1986, 1866)].

b) En general, las consecuencias derivadas de la no extensión en efectos timbrados o en efectos de cuantía inferior, o de la falta de liquidación en metálico del exceso o de las letras extranjeras (circunstancias todas ellas que *a priori* suponen la pérdida de fuerza ejecutiva del efecto), han sido matizados por la jurisprudencia, especialmente en el caso de adición de bases en letras de cambio cuando el ejecutante es un tercero cambiario.

Hay varios supuestos en los que el pago puede hacerse en metálico:

- Cuando el importe de la letra exceda del límite máximo de la escala, dicho exceso tributará a razón de un 3 por 1000 (0,018 euros por cada 6,01 o fracción). Modelo 630 (OM 4-7-2001).
- Si se trata de letras de cambio expedidas en el extranjero (art. 80.3 RITP). En este caso, la cuota también se calcula aplicando el tipo fijo del 3 por 1000 (el mismo modelo 630, aprobado por OM 4-7-2001).
- Cuando así lo autorice el Ministro de Hacienda por aconsejarlo el tráfico mercantil (artículo 37.3. TR ITP).

Otras formas de pago: excepcionalmente, cuando en una localidad no existan los efectos timbrados que deban emplearse para pagar el impuesto, puede solicitarse por los interesados la habilitación de papel común o de efectos timbrados distintos, a fin satisfacer dicho pago (art. 116.6 RITP).

4.3.4.2. En certificados de depósito

La cuota se hallará aplicando la escala de las letras de cambio mediante la utilización de timbres móviles.

4.3.4.3. En los documentos de giro

La cuota resulta, asimismo, de la aplicación de la escala y el pago se satisface también a través de timbre móviles. Sin embargo, se admite el pago en metálico (OM 12-11-2001):

- Respecto a recibos, pagarés, cheques y otros documentos negociados por entidades de crédito.
- En documentos emitidos por minoristas para plasmar aplazamientos de pago con proveedores, superiores a 60 días (art. 17.4 Ley 7/1996, de Ordenación del Comercio Minorista, en redacción dada por Ley 55/1999, art. 56).

4.3.4.4. En los títulos con rendimiento implícito

La tributación sería al tipo del 3 por 1000 (0,018 euros por cada 6,01 o fracción), liquidándose el *pago* en *metálico* según el precepto legal. Sin embargo, en la práctica no procede la liquidación del tributo por aplicación de la norma de *exención* del artículo 45.I B) 15 TR ITP.

4.3.5. Efectos del pago del impuesto (art. 39 TR ITP)

El pago del impuesto en la expedición de documentos mercantiles cubre todas las cláusulas que en ellos se contengan, en cuanto a su tributación por este concepto. De ahí la duda respecto a la tributación adicional de letras con aval (DGT 12-4-1984).

Por mandato legal (art. 38 TR ITP) el Reglamento regula la creación y modificación de efectos timbrados (art. 116 RITP), así como su canje (art. 117 RITP).

4.4. Documentos administrativos (arts. 40 a 44 TR)

4.4.1. *Hecho imponible*

El círculo de hechos imponibles de esta modalidad de AJD ha sufrido una progresiva disminución tras la entrada en vigor del RDL 1/1986, de 14 de marzo, que los redujo a dos clases, al dejar sin efecto el gravamen sobre los escritos que presentaban los interesados ante las Administraciones Públicas, certificaciones, autorizaciones, licencias, concesiones y permisos concedidos por autoridades administrativas. Por otra parte, la supresión de las tasas judiciales, por Ley 25/1986, de 24 de diciembre, determinó asimismo la desaparición del antiguo TR de 1980 de las referencias al gravamen de las resoluciones de los órganos jurisdiccionales y los laudos arbitrales, diligencias y testimonios. En el vigente TR ITP de 1993 ya no se encuentra ninguna alusión a los hechos imponibles eliminados, subsistiendo todavía la sujeción de:

4.4.1.1. Rehabilitación y transmisión de grandezas y títulos nobiliarios

Aunque la doctrina se ha planteado la reconducción de esta figura tributaria a la categoría de tasa (especialmente, con referencia al otorgamiento de honores y condecoraciones, que no ponen de manifiesto capacidad económica alguna), actualmente se devenga el impuesto con ocasión de:

- a) La rehabilitación y transmisión, sea por sucesión o por cesión, de grandezas y títulos nobiliarios.

Se considera *rehabilitación* cuando ha existido interrupción en la posesión de una grandeza o título cualquier que sea la forma en que se haya producido.

Son *transmisiones directas* las que tienen lugar entre ascendientes y descendientes, o entre hermanos cuando la grandeza o el título haya sido utilizado por algunos de los padres. Son *transmisiones transversales* las que se realicen entre las demás personas.

- b) El reconocimiento de uso en España de títulos extranjeros.

4.4.1.2. Anotaciones preventivas en Registros Públicos

Las anotaciones preventivas que se practiquen en los Registros Públicos, cuando tengan por objeto un derecho o interés valuable y no vengan ordenadas de oficio por la autoridad judicial.

Recordemos que es anotación preventiva aquel asiento registral de vigencia temporalmente limitada que enerva la eficacia de la fe pública registral en favor de los titulares de situaciones jurídicas que no son inscribibles. Constituye el *hecho imponible* la práctica de toda anotación preventiva que cumpla tres requisitos:

- 1) Que se pueda inscribir en cualquier *registro público* (no existe limitación, como ocurre en el gravamen gradual para documentos notariales de esta modalidad de AJD aunque lo más habitual es que se trate del Registro de la Propiedad).
- 2) Que tenga un *contenido valuable*. Este requisito es similar al establecido respecto al gravamen gradual de los documentos notariales; sin embargo, sólo afecta a los asientos que consistan en la práctica de una anotación preventiva. En consecuencia, cualquier otro asiento no quedará sujeto a la modalidad de documentos administrativos, sin perjuicio de su tributación por el citado gravamen gradual de documentos notariales. El contenido valuable debe predicarse del objeto de la anotación en sí, sin

que sea admisible la sujeción por el mero hecho de que la anotación se refiera a bienes o derechos susceptibles de valoración. Así, las *anotaciones de suspensión de pagos*, quiebra y las de convenio de acreedores *no quedan sujetas* al impuesto al configurarse como anotaciones de “incapacidad” carentes de un contenido valuable [STS 5-7-1978 (RJ 1978, 2586)].

- 3) *Que no sea practicada de oficio*. Este requisito parece que incluye en el ámbito del gravamen dos tipos de anotaciones: las que sean *solicitadas por el interesado* a la autoridad judicial competente, y las que sean *legalmente obligatorias*.

Sobre el particular, la doctrina administrativa ha establecido que únicamente quedan excluidas del gravamen las anotaciones producidas con ocasión de un procedimiento penal, ya que las que resulten de procesos civiles, regidos por el principio de justicia rogada, quedan sujetas al impuesto (DGT 20-6-1995). En este sentido se ha considerado que no quedan sujetas al impuesto las anotaciones de embargo en juicio ejecutivo, por venir ordenadas de oficio (STSJ Comunidad Valenciana 18-3-1992). Frente a esta postura el Tribunal Supremo mantiene que las anotaciones preventivas *legalmente obligatorias*, practicadas a raíz de juicios ejecutivos, no pueden considerarse ordenadas de oficio: se entienden ordenadas de oficio las que lo sean por decisión del órgano jurisdiccional y que no hayan sido objeto de instancia de parte, directa o indirectamente [STS 12-12-1998 (RJ 1998, 8806)]. Respecto a las anotaciones preventivas de embargo solicitadas a instancia de parte en juicio civil, no existe unanimidad: como hemos señalado, para la doctrina administrativa no son anotaciones practicadas de oficio y, en consecuencia, quedarían sujetas al impuesto [RTEAC 12-5-1998 (JT 1998, 1313)]; en cambio para algunos tribunales la anotación se produce por orden de una autoridad judicial, por lo que quedarían no sujetas al tributo [STSJ Comunidad Valenciana 10-5-1995 (JT 1995, 577)].

El impuesto se *devenga* cuando se practica debidamente la anotación registral en los libros del registro.

Nota.—Jurisprudencia y doctrina administrativa: “hasta el momento en que la anotación preventiva —que es el acto sujeto— no quede debidamente practicada en los libros de Registro de que se trate —que es la única manera en que se formaliza— no existe hecho imponible alguno que justifique o legitime las actuaciones gestoras de la Administración fiscal encaminadas a la exigencia o efectividad del tributo” (RTEAC 24-4-1980); en el mismo sentido RTEAC 23-3-1988; por su parte la STSJ Castilla-La Mancha 23-3-1998 (JT 1998, 443) admite la solicitud de devolución si, tras haber liquidado previamente el impuesto, la anotación no se hubiese llevado a cabo).

b) En caso de *pluralidad de anotaciones* correspondientes a bienes situados en diferentes lugares, también existe disparidad de criterios: el Tribunal Supremo y el TSJ Andalucía han considerado procedente la práctica de una única liquidación, pues lo contrario vulneraría los principios de igualdad, justicia y progresividad, puesto que ante un mismo hecho o interés garantizado se hace depender la mayor o menor tributación de la dispersión del patrimonio del deudor [STSJ Andalucía (Sevilla) 5-1-1999 (JT 1999, 232) y STS 18-6-1994 (RJ 1994, 4698)]. Sin embargo, el propio TSJ Andalucía (Granada) en S. 18-1-1999 (JT 1999, 226) mantiene la postura contraria al considerar que se devengarán tantos hechos imposables como anotaciones se produzcan. Este último tribunal ha variado su postura y en S. 3-10-2000 (JT 2000, 1921) admite la procedencia de una única liquidación aunque existan pluralidad de deudores.

4.4.2. *Sujeto pasivo* (art. 41 TR ITP)

Están obligados al pago, en calidad de contribuyentes, *en las grandezas y títulos nobiliarios*, sus beneficiarios y *en las anotaciones*, la persona que las solicite. Conviene precisar que el contribuyente es realmente la persona en cuyo favor se practica el asiento registral, ya que en las anotaciones efectuadas por mandato judicial, el solicitante es el juez, lo que conllevaría la exención del gravamen (art. 45.I.A TR), como gozan de exención subjetiva las anotaciones preventivas ordenadas por la Administración en los procedimientos de apremio.

4.4.3. *Base imponible* (art. 42 TR)

La regla que contiene este precepto sólo hace referencia a las anotaciones preventivas, para las que servirá de base el valor del derecho o interés que se garantice, publique o constituya. Al respecto, conviene matizar:

- El importe de la base imponible no puede ser superior, en ningún caso, ni al valor real de los bienes embargados ni al importe total de la cantidad que haya originado la anotación de embargo (art. 85.1 RITP) (STS 13-11-1973: “La base es el contenido económico de la anotación”).
- Si el embargo tuviese que anotarse preventivamente en distintos Registros de la Propiedad y por este motivo se practicasen varias liquidaciones, la suma de las bases imponibles de todas no podrá exceder de los límites anteriormente señalados (art. 85.2 RITP).
- En caso de que resultara procedente una ampliación o mejora del embargo, se someterá a gravamen la correspondiente anotación nueva, tomando como base sólo el importe de la ampliación y no la totalidad de las cantidades por las que se sigue el procedimiento judicial, sin que exista doble imposición al tratarse de hechos imponibles distintos de la anotación inicial [STSJ Castilla-La Mancha 30-9-1997 (JT 1997, 1337)]. La falta de previsión legal y de pronunciamientos judiciales sobre prórroga de anotaciones preventivas hace pensar en su no sujeción al impuesto.

4.4.4. Cuota tributaria (arts. 43 y 44 TR)

Cuando el hecho imponible está constituido por la *rehabilitación o transmisión de grandezas y títulos*, la cuota se calcula mediante la aplicación de la escala aprobada por Ley 23/2001, de 27 diciembre (en euros):

Escala	Transmisiones directas	Transmisiones transversales	Rehabil. y reconoc de título extranjero
Cada título con grandeza	2.396	6.006	14.400
Cada grandeza sin título	1.713	4.294	10.280
Cada título sin grandeza	683	1.713	4.121

Para el hecho imponible consistente en la práctica de *anotaciones preventivas* la cuota se hallará aplicando a la base imponible un tipo de gravamen de 0,50 por 100, que se liquidará en *metálico*.

5. BENEFICIOS FISCALES

El artículo 45 TR ITP recoge, en el título dedicado a las disposiciones comunes a las tres modalidades tributarias que engloba el ITP y AJD (TPO, OS y AJD), los beneficios fiscales aplicables a las mismas. Al respecto conviene precisar:

- Hay que determinar en cada caso concreto el alcance de la exención para cada una de las tres modalidades; incluso hay algunas exenciones que afectan sólo y exclusivamente a alguna de ellas. Sin embargo, con carácter general las exenciones de carácter subjetivo serán aplicables a las tres figuras.
- En ningún caso gozará de beneficios fiscales el gravamen fijo de AJD que recae sobre escrituras, actas o testimonios, y sobre letras de cambio o documentos que cumplan función de giro (art. 45.II TR).
- Las exenciones y bonificaciones no mencionadas expresamente en el precepto quedan sin efecto en virtud de la disposición transitoria 1.^a TR, sin perjuicio de los derechos adquiridos al amparo de la normativa anterior, sin que puedan equipararse a

los mismos las meras expectativas. Esta prescripción no es aplicable a las sociedades o entidades que tengan reconocidos beneficios fiscales por pactos solemnes con el Estado.

- El precepto legal se divide en tres apartados que agrupan diversas clases de exenciones: el apartado *A* recoge las exenciones subjetivas (establecidas en función del sujeto que realiza el hecho imponible); el apartado *B* enumera las exenciones objetivas (que se refieren a determinado tipo de operaciones) y, por último, el apartado *C* recoge un listado de leyes que, en sus propios términos y con los requisitos exigidos en cada caso, establecen una serie de beneficios fiscales para este impuesto. Analizaremos cada grupo por separado.

5.1. Exenciones subjetivas

5.1.1. *El Estado*

También se entienden exentas aquellas entidades de régimen fiscal equiparado por Ley al del Estado [art. 45.I *A*) a) *in fine* TR], como la CNMV o el Banco de España.

5.1.2. *Administraciones Públicas Territoriales*

Incluye a las CC. AA. y a los entes de derecho público que integran la Administración Local.

Nota.—Doctrina administrativa: La entrega de terrenos no afectos realizada por un Ayuntamiento como pago del justiprecio en una expropiación forzosa no queda comprendida dentro del ámbito de la exención, que sólo afecta a la Administración en cuanto adquirente (DGT 19-9-1997).

5.1.3. *Las Administraciones Públicas Institucionales*

No existe duda acerca de la extensión de las exenciones a los *organismos autónomos* pero la doctrina administrativa no es unánime sobre la aplicación de la exención a las *sociedades estatales*: mientras las Entidades de Derecho Público parece que pueden verse amparadas por la exención, no ocurre lo mismo con las sociedades mercantiles de capital público, respecto de las cuales existe una sólida doctrina del TEAC contraria a la aplicación de las exenciones (RRTEAC 15-10-1987, 6-7-1988, 7-6-1989, 12-12-1990, 11-9-1991) reiterada por la jurisprudencia [STSJ Cataluña 18-3-1994 y SAN 10-5-1994 (JT 1994, 523)].

Respecto a las *Corporaciones de Derecho Público* (básicamente Cámaras de Comercio, Industria y Navegación), tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencia han reconocido en varias ocasiones su derecho a la exención [RTEAC 18-1-1989, 9-5-1990, 23-9-1999 (JT 1999, 1770) y STSJ Cataluña 4-3-1994]; en cambio, los *Colegios Oficiales* no se consideran Administración Pública y, por tanto, no están exentos: son Administración corporativa, pero no institucional [STSJ Extremadura 29-3-2000 (JT 2000, 413)]. En cuanto a las *sociedades municipales*, algunos pronunciamientos jurisprudenciales han reconocidos expresamente la exención de determinadas empresas municipales (Ferrocarril Metropolitano de Barcelona, S.A. (STSJ Cataluña 31-7-1992); Campo de las Naciones, S.A., Estación Sur de Autobuses, S.A. y Empresa Municipal de la Vivienda de Madrid, S.A. (SAN 13-2-1993); y Parque Zoológico de Barcelona, S.A. (STSJ Cataluña 25-5-1994), todo ello sobre la base de la especialidad de la legislación de estos Ayuntamientos [STS 18-6-1997 y 12-11-1998 (RJ 1998, 8394)]. No obstante, puesto que no pueden calificarse como Administración Pública, es más que dudosa la aplicación con carácter general de la exención a este tipo de sociedades [expresamente en contra, SAN 25-10-1994 (JT 1994, 1247)].

5.1.4. *Fundaciones públicas o privadas*

La exención incluye:

a) Los establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos integrados en la Administración.

b) Los establecimientos o fundaciones benéficas o culturales, de Previsión Social, docentes o de fines científicos, de carácter particular, debidamente clasificados.

Nota.—Jurisprudencia y doctrina administrativa: a) Se entiende por establecimiento cualquier forma de personificación (*por ej.*, asociaciones) que cumpla los requisitos necesarios [STS 20-11-1984 (RJ 1984, 5672)], si bien la doctrina administrativa excluye de la exención a entidades distintas de las propias fundaciones (RTEAC 22-2-1989, 10-10-1991).

Los requisitos que tienen que cumplir las fundaciones y establecimientos son:

- 1.º Tienen que ser personas jurídicas de naturaleza institucional o fundacional, lo que significa que tengan un patrimonio adscrito al cumplimiento de un fin de interés general (entidades sin fin de lucro: benéfico, cultural, docente, científico o de previsión social).
- 2.º Los cargos de patronos o representantes legales han de ser gratuitos.
- 3.º Deben rendir cuentas a la Administración.
- 4.º La doctrina ha criticado la subsistencia en la norma tributaria de un requisito, como es la “clasificación” del establecimiento o fundación, que actualmente no es exigido por la legislación vigente (Ley 30/1994, de 26 de noviembre, de Fundaciones).

Es imprescindible el previo reconocimiento administrativo de la exención, a través de un procedimiento regulado en el artículo 89 del RITP (RTEAC 7-6-1989), aplicable asimismo para la revocación del beneficio fiscal, de incumplirse los requisitos señalados. Esta exigencia de reconocimiento previo choca con el régimen instaurado por la citada Ley de Fundaciones que simplemente obliga a comunicar al órgano administrativo competente la acreditación de la condición de entidad sin ánimo de lucro, a fin de obtener el disfrute de los correspondientes beneficios fiscales (art. 45 Ley 30/1994).

Las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales gozan de la exención subjetiva sobre la base de su indudable fin de previsión social (SAN 22-3-1994) y su carácter de entidad colaboradora de la Seguridad Social [STS 31-3-1998 (RJ 1998, 2287)], en contra de la reiterada doctrina administrativa desfavorable a la exención (RTEAC 8-7-1987 y 24-1-1991) derivada del carácter asociativo de este tipo de entidades y de la estricta limitación de fines que dan derecho a la exención de las asociaciones.

Las Cajas de Ahorro sólo gozan de la exención en cuanto a las adquisiciones directamente destinadas a sus obras sociales [STS 11-7-1988 (RJ 1988, 5972)].

Los Centros de Enseñanza Concertados ven limitada la exención subjetiva a los hechos imponderables relacionados con los propios Centros (RTEAC 28-1-1993).

5.1.5. *Asociaciones de utilidad pública*

Las *asociaciones declaradas de utilidad pública* dedicadas a la protección, asistencia o integración social de la infancia, de la juventud, de la tercera edad, de personas con minusvalías físicas o psíquicas, marginadas, alcohólicas, toxicómanas o con enfermedades en fase terminal.

*Notas.—*Para disfrutar de la exención las asociaciones de utilidad pública deben reunir los mismos requisitos que los establecimientos y fundaciones: gratuidad de los cargos y rendición de cuentas. Hay que añadir además la declaración de utilidad pública de la asociación solicitante (art. 89.1.2.º RITP).

También se trata de una exención rogada, concedida por el MH.

Esta exención resultará aplicable, igualmente, a las ONG que realicen las actividades a las que se refiere el precepto, en el marco de la cooperación para el desarrollo (art. 35.2 de la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo).

Jurisprudencia y doctrina administrativa: La doctrina administrativa y jurisprudencial remarca que la razón de la exención viene dada por la naturaleza de las actividades desarrolladas por la asociación: así la exención no será aplicable a aquellas asociaciones de utilidad pública cuyo objeto exceda de las actividades señaladas en la norma [STS 19-10-2000 (RJ 2000, 9495)], de forma que sólo podrán acceder al beneficio fiscal las asociaciones que desarrollen los fines previstos en la ley (RTEAC 12-9-1990, 24-1-1991 y 16-1-1992).

5.1.6. Cruz Roja Española

5.1.7. Iglesia Católica

Respecto a la *Iglesia Católica*, la exención subjetiva deriva del artículo 45. I B).1 TR, a cuyo tenor se reconoce la exención de las transmisiones y demás actos y contratos que se encuentre recogida en Tratados o Convenios Internacionales, entre los que se encuentra el Acuerdo de 3 de enero de 1979, con la Santa Sede, cuyo artículo IV dispone que goza de exención en el ITP y AJD la transmisión de bienes y derechos adquiridos que se destinen al culto, a la sustentación del clero, al apostolado y al ejercicio de la caridad (la entrega de material informático queda sujeta al impuesto por no ser de exclusiva aplicación al culto; en cambio no se grava la entrega de campanas y mecanismos electrónicos para su funcionamiento, bancos y asientos e instalaciones de megafonía, altavoces y micrófonos (DGT 2-2-1995)).

Notas.—

— La exención comprende las tres figuras del impuesto.

— La exención se aplica (art. 90 RITP):

a) *Directamente* cuando el sujeto pasivo sea la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias, u Órdenes y Congregaciones Religiosas e institutos de vida consagrada (Cuando una Orden o Congregación Religiosa sea Titular de un Centro Concertado de enseñanza, no hace falta procedimiento alguna para la concesión de la exención, sino que ésta se aplica directamente sin necesidad de solicitud (RTEAC 28-1-1993).

b) Cuando la condición de sujeto pasivo concorra en las asociaciones y entidades que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas, hospitalarias o de asistencia social, la concesión de la exención requerirá su *previo reconocimiento* por acuerdo de la DGT del MH, previo expediente tramitado a instancia del sujeto pasivo.

5.1.8. Otras entidades religiosas

Las Iglesias pertenecientes a la FEREDE (Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España), las Comunidades pertenecientes a la Federación de las Comunidades Israelitas y la Comunidad Islámica de España gozarán de a exención en los mismos términos que la Iglesia Católica. Hay que hacer notar que la exención puede predicarse a partir de la entrada en vigor de las Leyes 24/1992, de 10 de noviembre, Ley 25/1992 y Ley 26/1992, también de la misma fecha, donde se reconocen respectivamente para cada una de las comunidades religiosas aludidas, los beneficios fiscales en este impuesto. Con anterioridad, la doctrina administrativa (RTEAC 20-2-1991) sólo admitía la exención respecto de aquellas confesiones religiosas que hubieran suscrito el Acuerdo con la Santa Seda, única vía, según el artículo 7 de la LO de 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa, de extender sobre aquéllas los beneficios fiscales concedidos a la Iglesia Católica.

5.2. Exenciones objetivas

Según el apartado B) del artículo 45 TR ITP están exentas del impuesto las siguientes operaciones (como se verá, la propia configuración del hecho imponible determina que el beneficio fiscal a veces sólo pueda aplicarse respecto de una modalidad en concreto de las que configuran este peculiar gravamen).

5.2.1. *Transmisiones declaradas exentas en convenios o tratados internacionales* [art. 45 I. B) 1. TR]

Resulta especialmente relevante lo ya comentado con relación a la Iglesia Católica y el Acuerdo de 3 de enero de 1979, entre el Estado Español y la Santa Sede. En cualquier caso, la carga de la prueba de la exención, recae sobre el que la alega [SAN 21-6-1994 (JT 1994, 754)].

5.2.2. *Transmisiones derivadas de retractos legales* [art. 45 I.B) 2. TR]

Para que proceda la exención resulta imprescindible que el adquirente contra el cual se ejercita el retracto (*retraído*) haya satisfecho el impuesto correspondiente. En definitiva, a efectos de gravamen se entiende que ha existido una única transmisión. Asimismo parece admisible que el retraído pueda exigir al retrayente el reintegro del pago del impuesto, sobre la base del artículo 1518 CC (sobre retracto convencional). Por otra parte, según indica el artículo 46.5 RITP, no es preciso que el retrayente entable demanda judicial contra el comprador de quien retrae el bien para que pueda aplicarse la exención; basta con que la oficina liquidadora califique la procedencia o no del retracto.

De entre los retractos legales que constituyen el ámbito de aplicación (ref. 1521 y ss. CC) de esta exención suele ser habitual en los retractos arrendaticios, siendo inaplicable en caso de que se trate de derechos de tanteo.

Para cierto sector doctrinal, la exención sólo comprendería la modalidad TPO, pero no el gravamen gradual de AJD, en el caso de que la transmisión hubiera tributado por IVA.

5.2.3. *Transmisiones relacionadas con las sociedades conyugales* [art. 45 I.B) 3. TR]

Se declaran exentas las siguientes operaciones:

5.2.3.1. Aportaciones (de bienes y derechos) de los cónyuges a la sociedad conyugal

Sobre la interpretación de esta exención existe disparidad de criterios:

a) Para la DGT este presupuesto de la exención ha devenido inaplicable a consecuencia de la evolución experimentada por el derecho de familia y la admisión de la libertad de pactos entre los cónyuges, introducida en la reforma del *Código Civil* de 1981 (DGT 30-7-1991 y 21-3-1993, entre otras). De acuerdo con este planteamiento la aportación de un bien privativo a la sociedad conyugal (dicho en otros términos: la transformación de un bien privativo en ganancial), tributa por ISyD, si se realiza a título gratuito, o por TPO cuando reviste carácter oneroso (DGT 21-3-1995, 16-6-1999 y 2-9-1999, esta última en relación con la aportación de bienes a la sociedad de gananciales como consecuencia de las capitulaciones matrimoniales en que se pacta dicho régimen, estando anteriormente sujetos al de separación de bienes). En consulta de 17-6-1999, la DGT matiza que la base imponible debe integrarse por el valor de la mitad de los bienes y derechos aportados, pues es el importe que estrictamente adquiere el otro cónyuge.

b) Para cierto sector doctrinal y jurisprudencial, la exención tiene plena aplicabilidad: en primer lugar, porque la aprobación del TR que la contiene es muy posterior a la reforma civil, por lo que no parece lógico que el legislador tributario no la hubiera tenido en cuenta. En segundo lugar, porque las aportaciones a la sociedad conyugal son negocios autónomos, dotados de sustantividad propia (DGRN 11-6-1993), que responden a la voluntad del legislador de exonerar de gravamen este tipo de operaciones. En este sentido se ha manifestado el TSJ Castilla-La Mancha [SSTSJ Castilla-La Mancha 16-11-1998 y 22-3-1999 (JT 1999, 769)] y el TEAR Valencia (R. 30-9-1998).

5.2.3.2. Adjudicaciones (de bienes y derechos) a los cónyuges en caso de disolución de la sociedad conyugal

Parece que la exención es aplicable en caso de disolución de tanto de la sociedad de gananciales como respecto del régimen de participación, que son los únicos supuestos en que la

disolución da lugar a una transmisión de bienes o derechos. Algunos autores consideran ampliable la exención a las transmisiones que se verifiquen a favor de los herederos del cónyuge premuerto, cuando la sociedad se disuelva precisamente por fallecimiento, sin perjuicio de la correspondiente tributación por ISyD. Asimismo parece admisible el disfrute de la exención aun cuando la disolución de la sociedad conyugal haga referencia al régimen de separación y no al de gananciales, es decir, cabe la exención aunque el bien transmitido no pertenezca al caudal común, ya que el precepto no especifica nada sobre este punto, siempre que la adjudicación se haya hecho en compensación a la contribución a las cargas del matrimonio, en aplicación del artículo 1438 CC (la adjudicación a la esposa de un piso privativo del marido, en pago de su contribución con el trabajo a las cargas conyugales, goza de exención STSJ Cataluña 1-7-1996 y 17-7-2000 (JT 2000, 1811)).

5.2.3.3. Transmisiones a los cónyuges en pago de su haber de gananciales, también con ocasión de la disolución de su sociedad conyugal

En este caso, si existieran excesos de adjudicación, éstos sí tributarán por TPO.

Nota.—Jurisprudencia y doctrina administrativa: a) La atribución de carácter ganancial a una vivienda que fue adquirida antes de matrimonio por uno de los cónyuges, pero que constituye posteriormente la vivienda habitual del matrimonio y que se termina de pagar a través de un préstamo hipotecario satisfecho con dinero ganancial, no implica transmisión alguna ni sujeta a TPO ni a ISyD, ya que según los artículos 1357 y 1354 CC, la vivienda pertenece en proindiviso tanto al adquirente inicial con carácter privativo como a la sociedad de gananciales, en proporción a la parte del precio satisfecha respectivamente con dinero privativo del cónyuge adquirente y con fondos gananciales, sin que exista acto de aportación alguno (DGT 2-9-1999).

b) Las adjudicaciones de inmuebles en sustitución de pensión compensatoria en los supuestos de separación o divorcio prevista en los artículos 97 y 99 CC se consideran sujetas a TPO y no exentas por no incluirse este supuesto entre los presupuestos de la exención (STSJ Cataluña 21-10-1999 y 4-1-2000 [JT 2000, 1196]).

c) Cuando la adjudicación de bienes originada por la disolución de la comunidad, es claramente desigual, en el sentido de que exista gran diferencia de valor entre los lotes, se entiende que ya no responde a una mera especificación de lo poseído en común, sino a una compensación con otra causa, al margen del contenido de la exención [STSJ Cataluña, 26-2-2001 (JT 2001, 781)].

5.2.4. Exenciones financieras [art. 45 I.B) 4. y 5 TR]

- 1.^a Las entregas de dinero que constituyan el precio de bienes o que se verifiquen en pago de servicios personales, de créditos o de indemnizaciones.

Nota.—Jurisprudencia: Las entregas de dinero que los empleados de “El Corte Inglés” hacían a la empresa a cambio de intereses, tienen la calificación de contrato de préstamo sujeto a TPO al 1 por 100 [SAN 21-6-1994 (JT 1994, 755)].

- 2.^a Las actas de entrega de cantidades por entidades financieras, en ejecución de escrituras de préstamo hipotecario, cuyo impuesto haya sido debidamente liquidado o declarada la exención procedente.
- 3.^a Los anticipos sin interés concedidos por el Estado y las Administraciones Públicas, territoriales e institucionales.

5.2.5. Concentración parcelaria [art. 45 I.B) 6 TR]

Quedan exentos las transmisiones y demás actos y contratos a que dé lugar:

- La concentración parcelaria en sentido estricto.
- La permuta forzosa de fincas rústicas.

- Las permutas voluntarias autorizadas por el Instituto de Reforma y Desarrollo Agrario.
- Las operaciones de acceso a la propiedad derivadas de la legislación de arrendamientos rústicos.
- Las adjudicaciones del citado Instituto a favor de agricultores en régimen de cultivo personal y directo, conforme a su legislación específica.

Tras la aprobación de la Ley 19/1995, de Modernización de Explotaciones Agrarias, que contiene sus propios beneficios fiscales, como veremos posteriormente, este apartado del artículo 45.I.B) TR ITP carece de efectividad.

5.2.6. Juntas de compensación y reparcelaciones [art. 45 I.B) 7 TR]

El apartado 7 del artículo 45.I.B) TR establece un sistema de exenciones que garantiza la neutralidad del impuesto en determinadas operaciones de reorganización de terrenos, sujetas a la legislación urbanística y siempre que se cumplan los requisitos en ella establecidos, en relación con Juntas de Compensación y proyectos de reparcelación.

Concretamente están exentas:

- a) Las transmisiones de terrenos a las Juntas de Compensación hechas por los propietarios de la unidad de ejecución.
- b) Las adjudicaciones de solares que la Junta efectúa a favor de los propietarios, en proporción a los terrenos incorporados.
- c) Los mismos actos y contratos y con idénticas condiciones en reparcelaciones urbanísticas.

La exención es aplicable a la modalidad TPO pero no al gravamen gradual de AJD [RTEAC 8-3-1989, 29-4-1993 (JT 1993, 686) y 12-3-1998 (JT 1998, 650)], pese a sólidos argumentos doctrinales en contra (el art. 159 TR Ley sobre Régimen del Suelo y la Ordenación Urbana, RDL 1/1992, establece la exención del ITP y AJD en general, por lo que no procede distinguir entre modalidades. Por otra parte, dado que normalmente toda la operación se instrumenta en un único documento ("el proyecto de compensación"), que incluye las aportaciones de terreno y las adjudicaciones de los mismos hechas por la Junta a los propietarios, transmisiones sujetas y exentas de TPO, la regla de incompatibilidad prevista en el artículo 31.2 TR ITP impide someter dichas operaciones al gravamen gradual de AJD, documentos notariales.

La *exención no incluye*:

- Los *excesos de valor* del solar adjudicado por encima del valor del terreno aportado.
- Las entregas de solares a los socios que no tengan causa directa en los terrenos aportados (vg. pago de créditos).
- Las transmisiones de terrenos por los socios a la Junta realizadas a título distinto de la pura aportación, *p.e.*, expropiación o compraventa [STSJ Castilla y León 22-4-1997 (JT 1997, 345)].
- Las adjudicaciones de terrenos por la Junta de Compensación a favor de empresas urbanizadoras o promotoras en pago de sus servicios, y en general de terceros que aparezcan en el proceso urbanístico (RTEAC 28-9-1988 y STS 9-2-1997).

Es discutible la procedencia de la exención en caso de *segregaciones, divisiones y agrupaciones*, en determinados supuestos de reparcelación: la doctrina administrativa ha considerado,

además de que procede la tributación por la cuota gradual de AJD [RTEAC 12-3-1998 (JT 1998, 650)], que no es aplicable la exención en una operación de segregación de una parcela perteneciente a una finca mayor, cuyo resto se incorpora a la Junta de Compensación [RTEAC 29-4-1993 (JT 1993, 686)]. Sin embargo, la doctrina entiende que debe admitirse la exención pues tales operaciones no hacen sino sustituir a los actos exentos, además de que no permitiría en estos casos suponer hacer de peor derecho a un propietario único que a la pluralidad de propietarios, lo que no coincide con el fin perseguido por la exención (en este sentido, STS 17-2-1992).

La *constitución de la Junta de Compensación* no queda sujeta a OS, pero es discutible su sujeción al gravamen gradual de AJD: sí es inscribible (art. 159 TR Ley sobre Régimen del Suelo: debe anotarse en el Registro la afección de las fincas al procedimiento), pero es más que dudoso que tenga objeto valuable, ya que las aportaciones y adjudicaciones se verifican en un momento posterior a la constitución de la Junta.

La *constitución de Agrupaciones de Interés Urbanístico* tampoco queda sujeta a OS; respecto a la sujeción al gravamen gradual de AJD, la doctrina administrativa se pronuncia a favor (DGT 20-7-1995 y 29-7-1997), pero la doctrina cuestiona la existencia del objeto valuable, al no existir aportaciones en dinero ni en bienes.

5.2.7. Tutela [art. 45 I.B) 8. TR]

Están exentos los actos relativos a las garantías que presten los tutores en el ejercicio de sus cargos.

5.2.8. Transmisiones de acciones [art. 45 I.B) 9. TR]

Se establece la exención de las transmisiones de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, de conformidad con lo que establece el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

De conformidad con este último precepto, quedan excluidas del ámbito de la exención y, por tanto, tributan por TPO como si se tratara de una transmisión de bienes inmuebles:

- 1) Las transmisiones de valores que representen partes del capital social de entidades cuyo activo esté constituido al menos en un 50 por 100 por inmuebles situados en territorio nacional y siempre que, como consecuencia de la transmisión, el adquirente obtenga la titularidad total de dicho patrimonio o, cuando menos, el control sobre la entidad (si antes de la transmisión ya ostentaba una posición de control, no se pierde el derecho a la exención [DGT 10-5-1994]).
- 2) La transmisión de acciones o participaciones sociales que se hubieran recibido a cambio de la aportación de bienes inmuebles realizada en la constitución o ampliación de capital de una sociedad, siempre que entre la aportación y la transmisión de las acciones no hubiese transcurrido más de un año.

Nota.—*Jurisprudencia y doctrina administrativa*: La LMV declara la exención tanto en TPO como en IVA de la transmisión de acciones.

a) La exención se extiende a la transmisión de *participaciones de una SRL* (Res. DGT 15-6-1989; STSJ Aragón 6-3-1993, RTEAC 2-6-1993, D.A. 4.^a Ley 2/1995, de 23 marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada), de *derechos de suscripción*, de *obligaciones convertibles* en acciones cuando se den los requisitos exigidos (art. 17.2 RITP), y a las *participaciones de fondos de inversión mobiliaria* (Res. DGT 23-7-1997).

b) A efectos del cómputo de la composición del activo social no se tienen en cuenta los inmuebles (salvo terrenos y solares) que formen parte del activo circulante de sociedades cuyo objeto social consista en la construcción o promoción inmobiliaria (art. 108.2.1.º *in fine*) LMV), entre las que no se encuentran las sociedades de leasing inmobiliario (Res. DGT 27-9-1991).

c) No existe unanimidad a la hora de establecer el *criterio de valoración de los inmuebles* a efectos de calcular su proporción respecto al valor total del activo social: la DGT considera que ha de utilizarse el *valor real* (Res. DGT 2-2-1998), mientras que el TEAR Cataluña interpreta que debe emplearse el *valor contable* en la fecha de transmisión de las acciones, no siendo válido el que conste en el último balance aprobado (RTEAR Cataluña 27-10-1999).

d) No es aplicable la exención en los términos del artículo 108 LMV en una operación de ampliación de capital a la que se concurre mediante la aportación de acciones, al tratarse de un hecho sometido a la modalidad de OS y no a las de TPO, es decir, el hecho gravado es la ampliación no la transmisión [RTEAC 19-7-2000 (JT 2000, 1524)].

e) La exención por transmisión de acciones no es aplicable a la de participaciones en entidades que tributan por el régimen de atribución de rentas, lo que no ocurre en el caso de las S.A.T. que están sujetas al IS (Res. DGT 25-5-2001). En contra, STSJ Comunidad Valenciana 27-4-2000 (JT 2000, 1316) ha interpretado que no procede la exención respecto de la transmisión de resguardos nominativos determinantes de la participación en una S.A.T.

5.2.9. Operaciones societarias [art. 45 I. B) 10. y TR]

La exención abarca dos grupos de operaciones.

5.2.9.1. Fusiones y escisiones

Fusiones y escisiones a las que sea aplicable el régimen especial establecido en el Título 1 de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, referencia que actualmente debe entenderse hecha al Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Notas.—La exención quedará sin efecto, tal y como dispone el artículo. 16 Ley 29/1991, si la Administración tributaria comprueba que las operaciones de fusión o escisión han tenido por objeto el fraude o la evasión fiscal.

Jurisprudencia y doctrina administrativa: Debe extenderse el beneficio fiscal a las operaciones de aportación de rama de actividad, equiparadas al régimen de las fusiones (art. 21 TR ITP). La aportación realizada por una entidad financiera de los inmuebles procedentes de la ejecución de garantías hipotecarias con la que se acude a una ampliación de capital, no se considera aportación de rama de actividad [RTEAC 24-5-2000 (JT 2000, 1242)]. Asimismo parece que podrán acogerse a la exención cualesquiera operaciones realizadas al amparo del régimen especial que regulan los artículos 97 y siguientes de la LIS (según resulta de la Res. DGT 7-7-2000, con referencia a un supuesto de ampliación de capital con canje de valores; en esta línea, procede la exención de la escritura pública de aquellas operaciones –segregación de finca y constitución de servidumbre– cuyo objeto es hacer posible la aportación de una rama de actividad a otra entidad, al ser una operación preparatoria o accesoria de la operación principal exenta [STSJ Asturias, 27-10-2000 (JT 2000, 1932)]).

5.2.9.2. Regularizaciones de balances

Regularizaciones de balances autorizadas por la Administración.

Nota.—*Jurisprudencia:* a) La exención no opera con carácter retroactivo: siendo precisa la autorización administrativa para llevar a cabo cierta ampliación de capital con cargo a la cuenta de regularización, y no habiéndose producido ésta sino después de la fecha límite para que la ampliación de capital quedara exenta, no es aplicable el beneficio fiscal [STS 18-4-1995 (RJ 1995, 5282)].

b) Para gozar de la exención es imprescindible que el acuerdo de ampliación de capital con cargo a la cuenta de regularización conste en escritura pública (STS 20-7-1995 [RJ 1995, 6047]).

5.2.10. Viviendas de Protección Oficial [art. 45 I. B) 12. TR]

El precepto regula varias clases de operaciones, todas ellas amparadas por la exención, que es de carácter *provisional*. Por otra parte, la interpretación restrictiva que debe hacerse en mate-

ria de beneficios fiscales (ex art. 23.3 LGT) impide ampliar los efectos de la exención a otros casos de promoción pública (viviendas de precio tasado, por ejemplo). Sin embargo, a raíz de la entrada en vigor de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, las exenciones y bonificaciones fiscales que se apliquen a las VPO será también de aplicación a aquéllas que, con protección pública, dimanen de la legislación propia de las CC. AA., siempre que los parámetros de superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes o usuarios no excedan de los establecidos para las referidas VPO (Disp. Trans. 12.^a).

5.2.10.1. Transmisión de solares y cesión del derecho de superficie

Transmisión de solares y cesión del derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de protección oficial.

Nota.—Jurisprudencia y doctrina administrativa: a) La exención puede referirse tanto a la modalidad TPO como al gravamen gradual de AJD.

b) En el caso de que el solar o el edificio estén acogidos sólo parcialmente al régimen de VPO, la exención se aplicará proporcionalmente a la parte del solar o edificación efectivamente sujetos a tal régimen.

c) Según el propio precepto legal, para el reconocimiento de la exención basta que se consigne en el documento que el contrato se otorga *con la finalidad* de construir viviendas de protección oficial. Esta intencionalidad puede demostrarse a través de actos anteriores o posteriores a la escritura pública de transmisión del solar, antes que la liquidación tributaria sea firme [STS 23-10-1976 (RJ 1976, 4345)]; en este sentido, la venta del solar adquirido evidencia la ausencia de dicha intencionalidad [STS 20-12-1991 (RJ 1991, 734)].

d) En estos supuestos, la *exención quedará sin efecto si transcurren tres años* a partir el reconocimiento de la exención, sin que se haya obtenido la “Cédula de Calificación Provisional” (en algunos supuestos la Administración no tiene por qué esperar al transcurso de este plazo para liquidar el impuesto, como ocurre cuando por actos del sujeto pasivo queda patente la imposibilidad de obtener dicha calificación [RTEAC 30-6-1993 (JT 1993, 1007)]).

e) La jurisprudencia considera que no se pierde el beneficio fiscal, pese al cumplimiento del plazo aludido, si la causa por la que no se obtiene la cédula de calificación provisional no es debida al adquirente, especialmente si el retraso es imputable a la Administración [STS 31-10-1988 (RJ 1988, 8276) y STSJ Murcia 27-9-2000 (JT 2000, 1223)]. Siguiendo este criterio, tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencia interpretan que el plazo para obtener la calificación provisional empieza a contar a partir de la remoción del obstáculo originante del retraso, manteniéndose mientras tanto la exención provisionalmente [RTEAC 17-1-1990, y STS 3-2-1992 (RJ 1992, 1450)]. En la misma línea, se ha considerado que la prescripción de la potestad liquidadora de la Administración debe contarse después de transcurrido el plazo de tres años, si no llegó a consolidarse la exención, pues hasta ese momento la Administración no puede exigir el impuesto declarado exento provisionalmente [STS 5-10-1972 (RJ 1972, 3969) y 14-6-1978 (RJ 1978, 2183); RTEAC 20-11-1990 y 10-2-1993 (JT 1993, 436)]. Sin embargo, la jurisprudencia más reciente considera que el plazo de prescripción para la comprobación de valores y para la liquidación es el ordinario desde el devengo, en cuanto que el artículo 5.2 TR exige hacer constar el importe total que habría de liquidarse de no mediar la exención [STS 4-6-1994, (RJ 1994, 4641)].

f) En realidad, se puede apreciar cierta inversión de la carga de la prueba, pues la doctrina administrativa no considera, en general, causa de interrupción del plazo de tres años la falta de obtención de calificación provisional *si no se prueba que el retraso sea debido a la Administración* [RTEAC 10-2-1993 (JT 1993, 436)].

g) La *exención también alcanza* a la transmisión de terrenos que no tengan la calificación de solares (Res. DGT 11-10-1994), así como a los contratos preparatorios de la transmisión de solares promesas de venta, opciones y precontratos (RTEAC 23-9-1987).

5.2.10.2. Escrituras públicas para formalizar actos y contratos relacionados con VPO, en cuanto al gravamen sobre AJD

Es decir, en cuanto al gravamen gradual de AJD, todas las transmisiones de VPO (sean segundas o ulteriores transmisiones, aunque lo normal será que éstas no queden sometidas al grava-

men gradual de AJD, al tributar por la modalidad TPO) están exentas. Además, la exención comprende la transmisión no sólo de las viviendas, sino también de locales de negocio o plazas de aparcamiento que formen parte integrante de un edificio acogido al régimen de VPO (STS 25-3-1994).

Junto con las escrituras que documenten transmisiones, la exención comprende también las que reflejen modificaciones de fincas (como segregaciones, divisiones, agrupaciones y agregaciones), escrituras de obra nueva y constitución en régimen de propiedad horizontal, constitución y cancelación de condiciones resolutorias y, en fin, cualesquiera otros actos sujetos al gravamen gradual de AJD que afecten a VPO.

La exención de dicho gravamen gradual se aplica al realizar el acto de que se trate, sin que sea necesario que se haya obtenido la calificación provisional o definitiva, si bien hasta que no se disfrute de esta última, la exención tendrá carácter asimismo provisional (Res. DGT 6-10-1999).

5.2.10.3. Primera transmisión *inter vivos* del dominio de las VPO

Este supuesto de exención es difícil que pueda darse, pues la primera entrega (la que hace el promotor) queda sujeta al IVA, no a TPO. En cualquier caso, la ley exige para que se aplique el beneficio fiscal que dicha primera transmisión tenga lugar dentro de los seis años siguientes a la fecha de su calificación definitiva.

Nota.—Jurisprudencia: Aunque la escritura de compraventa se otorgue transcurrido el plazo de los seis años siguientes a la fecha de calificación definitiva, si con anterioridad ha existido una oferta de venta aceptada por el interesado, se entiende perfeccionada la compraventa y procede la exención [STSJ Madrid 5-4-2000 (JT 2000, 1590)].

5.2.10.4. Préstamos hipotecarios o no para construcción de VPO

Los préstamos hipotecarios o no, solicitados para su construcción antes de la calificación definitiva.

5.2.10.5. Constitución, ampliación de capital, fusión y escisión de sociedades cuando la sociedad resultante tenga por objeto la promoción o construcción de VPO

A estos efectos, la doctrina administrativa ha interpretado que las empresas dedicadas al *arrendamiento de VPO* son asimilables al concepto de “promoción y construcción”, por lo que pueden disfrutar asimismo de la exención (RTEAC 26-5-1987).

5.2.10.6. Provisionalidad de la exención

Como ya hemos apuntado, el disfrute definitivo de la exención queda condicionado al cumplimiento de los requisitos que exige la legislación vigente en materia de VPO. Ahora bien, una vez obtenida la cédula de calificación definitiva, la exención provisional se convierte en definitiva (Res. DGT 6-10-1999).

En aplicación de lo dispuesto con carácter general por el artículo 5.2. TR para las exenciones condicionadas, la oficina liquidadora habrá de girar una *liquidación cautelar* por el importe que resultaría de no mediar la exención. La polémica se centra, a este respecto, sobre si la base y la cuota de tal liquidación tienen carácter vinculante para la Administración y para el sujeto pasivo (RTEAC 13-10-1982, 16-12-1986 y 19-4-1989), o si, por el contrario cabe comprobación de valores a efectos de obtener una liquidación definitiva (RTEAC 26-5-1987 y 12-5-1992). En cualquier caso, la falta de liquidación caucional no significa que la exención adquiera el carácter de definitiva (RTEAC 20-2-1991).

Asimismo, los Registradores de la Propiedad o Mercantiles deben hacer constar por nota marginal la *afección de los bienes transmitidos* al pago del citado importe, para el caso de que no se cumplieran en los plazos establecidos los requisitos necesarios para la consolidación definitiva de la exención.

5.2.11. *Rectificaciones y subsanaciones* [art. 45 I.B) 13. TR]

Están exentas las transmisiones y demás actos y contratos que tengan por objeto exclusivo salvar la ineficacia de otros actos anteriores, *viciados de inexistencia o nulidad*, por los que se hubiera satisfecho el impuesto (si no ha existido abono efectivo del impuesto –vg., por ser la rectificadora una operación exenta– no procede el beneficio fiscal (RTEAC 13-3-1997). Por ejemplo, se ha declarado exenta del gravamen gradual de AJD una escritura de rectificación destinada a subsanar el error de un cruce entre propietarios de pisos adquiridos a un mismo transmitente (Res. DGT 6-6-1994). En cambio, si puede apreciarse la realización de un hecho imponible distinto en el nuevo acto, no es aplicable la exención [RTEAC 22-6-1995 (JT 1995, 1031)].

Nota.—Jurisprudencia: No se entiende que hay subsanación cuando el acto anterior no tiene vicio alguno que lo invalide, de forma que se trate simplemente de una modificación de un acto anterior válido. En estos casos, la base imponible incluirá el importe total de la operación y no sólo el que exceda al considerado en la escritura inicial [STSJ Cataluña 26-1-2001 (JT 2001, 944)].

5.2.12. *Régimen especial de Ceuta y Melilla* [art. 45 I.B) 14. TR]

En las ciudades de Ceuta y Melilla se mantienen las bonificaciones fiscales establecidas en la Ley de 22 de diciembre de 1955.

5.2.13. *Préstamos* [art. 45 I.B) 15. TR]

La exención, que lógicamente sólo puede referirse a los préstamos entre particulares (únicos gravados por TPO), comprende tanto el gravamen por TPO como el correspondiente a AJD. Distinguimos:

- TPO. Están exentos los depósitos en efectivo y los préstamos, cualquiera que sea la forma en que se instrumenten, incluso los representados por pagarés, bonos, obligaciones, etc.

También está exenta la transmisión posterior de los títulos que documenten el depósito o el préstamo.

- AJD. Están exentos los pagarés, bonos, obligaciones y demás activos con rendimiento implícito (documentos emitidos en serie por plazo no superior a 18 meses, representativos de capitales ajenos por los que se satisfaga una contraprestación por diferencia entre el importe satisfecho en la emisión y el comprometido a reembolsar al vencimiento), *incluidos los préstamos representados por bonos de caja emitidos por los bancos industriales y de negocios*.

En cuanto a los *préstamos hipotecarios* concertados entre una entidad de crédito y un particular, se trata de una actividad empresarial sujeta al IVA que ha suscitado la cuestión de la sujeción al gravamen documental de AJD de la escritura notarial donde necesariamente tiene que documentarse. Tanto la jurisprudencia [STS 25-3-1991, 28-6-1994, 29-9-1995 (RJ 1995, 6568) ó 1-7-1998 (RJ 1998, 7880)], como expresamente el Reglamento del ITP reconocen la tributación por el referido gravamen gradual de dichas escrituras cuando sean inscribibles en el Registro de la Propiedad o Registro Mercantil (art. 74). No obstante, también puede encontrarse algún pronunciamiento favorable a la exención [STS 19-4-1997 (RJ 1997, 6170)].

Esta duda no se suscita respecto de los *empréstitos representados por bonos u obligaciones*, sobre los que existe unanimidad acerca de su exención de la modalidad gradual de AJD, así como de las demás figuras de este impuesto [STS 3-11-1997 (RJ 1997, 8251)].

5.2.14. *Transmisiones a empresas de leasing* [art. 45 I.B) 16. TR]

Están exentas las transmisiones de edificaciones realizadas a las empresas de *leasing*, cuando cumplan las siguientes condiciones:

- 1.^a Que el edificio transmitido vaya a ser objeto de arrendamiento con opción de compra.
- 2.^a Que el adquirente sea persona distinta del transmitente (lo que deja fuera de la exención las operaciones denominadas de *lease-back*).
- 3.^a Que dicha transmisión esté sujeta y exenta del IVA (por lo tanto, tiene que tratarse de transmisiones empresariales; si el transmitente fuera un particular quedaría sujeto, no a IVA, sino a TPO, por lo que la exención no operaría; lo mismo podría decirse si la operación estuviera sujeta y no exenta de IVA).
- 4.^a Que no existan relaciones de vinculación directa o indirecta entre transmitente, adquirente o arrendatario (de conformidad con lo que establece el artículo 16 de la Ley 43/1995, del IS, sobre operaciones vinculadas).

Notas.—Doctrina administrativa: a) La exención hace referencia exclusivamente a la modalidad de TPO, no al gravamen por AJD [RTEAC 15-4-1993 (JT 1993, 677)].

b) La exención se concede a la sociedad de *leasing*, no al vendedor de los inmuebles (Res. DGT 27-5-1991).

Jurisprudencia: La exención de las transmisiones a empresas de *leasing* comprende únicamente las edificaciones y no se extiende a los terrenos en que aquéllas se hallen enclavadas [STS 31-5-2001 (RJ 2001, 6030)].

5.2.15. *Transmisión de vehículos usados* [art. 45 I.B) 17 TR]

Las transmisiones de vehículos usados con motor mecánico para circular por carretera, están exentas cuando el adquirente sea un empresario dedicado habitualmente a la compraventa de los mismos y los adquiera para su reventa (en consecuencia, no se benefician de la exención ni las transmisiones a favor de particulares ni las que se efectúan a empresarios no dedicados a la compraventa de vehículos; en otro orden de cosas, no se ha admitido la exención si el vehículo se transmite para desguace (Res. DGT 29-5-1991).

En estos supuestos, la *exención* tiene carácter *provisional* (por lo que da lugar a la correspondiente liquidación caucional) y se convierte en definitiva cuando se vende el vehículo adquirido, dentro del año siguiente a la fecha de adquisición (si transcurriera este período de caducidad de un año sin que el adquirente hubiera revendido el vehículo, el beneficio fiscal se pierde (STSJ Valencia, 5-5-1998). Aunque una interpretación literal del precepto legal parece que indica que lo que queda limitado por el período anual es la justificación de la venta del vehículo, la doctrina administrativa ha establecido que la prueba de la venta puede aportarse con posterioridad siempre que la transmisión se haya verificado dentro del año. Este plazo anual será, por otra parte, el que determine el inicio del cómputo del plazo de prescripción (Res. DGT 6-5-1991).

5.2.16. *Cancelación de hipotecas* [art. 45 I.B) 18. TR]

Como gran novedad en materia de beneficios fiscales, la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, con efectos 1 de enero de 2001, introdujo la exención del gravamen gradual de AJD, documentos notariales, de las primeras copias de escrituras que documenten la cancelación de hipotecas de cualquier clase.

Esta medida legal ha recogido ciertas críticas doctrinales que coincidían en señalar que en la cancelación de hipotecas no había propiamente acto jurídico alguno, sino una simple anotación registral; no existía objeto valuable (pues el préstamo al que sirve de garantía ya se ha devuelto en el momento de la cancelación), ni se produce adquisición de ningún derecho.

5.2.17. *Sociedades de inversión de capital variable, fondos de inversión de carácter financiero y sociedades y fondos de inversión inmobiliaria que inviertan en inmuebles destinados al arrendamiento* [art. 45.I.B).19 TR ITP]

La Ley 35/2003, de 4 de diciembre ha introducido un nuevo supuesto de exención [artículo 45.I.B) 19], a la vez que ha suprimido el apartado 8.º del artículo 45.I.C) que establecía la aplicación de los beneficios fiscales regulados en la Ley 46/1984, de 26 de diciembre, reguladora de las Instituciones de Inversión Colectiva.

Este supuesto de exención alcanza únicamente al Impuesto sobre Operaciones Societarias y se refiere a las siguientes entidades y operaciones:

1. En cuanto a las *sociedades de inversión de capital variable*, se declaran exentas del Impuesto sobre Operaciones Societarias las operaciones de:
 - Constitución, aumento de capital, fusión y escisión de las *sociedades de inversión de capital variable* reguladas en la Ley de Instituciones de Inversión Colectiva.
 - Aportaciones no dinerarias a dichas entidades.
2. Los *fondos de inversión de carácter financiero* gozarán de exención en la modalidad de operaciones societarias por las mismas operaciones.
3. Asimismo, gozarán de la exención las *sociedades y fondos de inversión inmobiliaria* que con el carácter de instituciones de inversión colectiva no financieras cumplan las siguientes condiciones:
 - Que tengan por objeto social exclusivo la *inversión en cualquier tipo de inmueble de naturaleza urbana para su arrendamiento*.
 - Que las viviendas, las residencias estudiantiles y las residencias de la tercera edad, representen, al menos, el 50 por 100 del total del activo de la entidad.
 - Los bienes inmuebles no se podrán enajenar hasta que no hayan transcurrido tres años desde su adquisición, salvo autorización expresa de la CNMV.

Estas sociedades y fondos de inversión inmobiliaria gozarán de una *bonificación del 95 por 100* en el impuesto (TPO y AJD) por la adquisición de viviendas destinadas al arrendamiento, exigiéndose también para el disfrute de la bonificación la no enajenación en el plazo de tres años salvo la citada autorización de la CNMV.

5.2.18. *Aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad* [art. 45.I.B).20 TR ITP]

A partir del 1 de enero de 2004 se declaran exentas las aportaciones a los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad regulados en la Ley de Protección Patrimonial de las Personas con Discapacidad.

5.2.19. *Ampliaciones de capital de personas jurídicas declaradas en concurso* [art. 45.I.B).21 TR ITP]

Estarán exentas del impuesto (a partir del 1 de septiembre de 2004 que es la fecha de entrada en vigor de la Ley Concursal 22/2003, de 22 de julio) las ampliaciones de capital realizadas por personas jurídicas declaradas en concurso para atender una conversión de créditos en capital establecida en un convenio aprobado judicialmente conforme a la Ley Concursal.

5.3. Exenciones establecidas en disposiciones especiales

De conformidad con la previsión de la letra C) del artículo 45 I TR ITP, con independencia de las exenciones subjetivas y objetivas establecidas en la norma, serán asimismo aplicables (en sus propios términos y con los requisitos y condiciones en cada caso exigidos), los beneficios fiscales que, para ITP y AJD, han regulado las siguientes disposiciones:

- 1.^a L.O. 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa.
- 2.^a RD-L 12/1980, de 26 de septiembre, sobre actuaciones del Estado en materia de Viviendas de Protección Oficial.
- 3.^a L. 55/1980, de 11 de noviembre, de Montes Vecinales en Mano Común.
- 4.^a L. 82/1980, de 30 de diciembre, sobre Conservación de la Energía.
- 5.^a L.2/1981, de 25 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario.
- 6.^a L. 49/1981, de 24 de diciembre, del Estatuto de la Explotación Familiar Agraria y de los Agricultores Jóvenes. Esta ley ha sido derogada por la *Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias*, (arts. 8, 9, 10, 11 y 20), donde, resumidamente, se establecen los siguientes beneficios fiscales:
 - a) Exención del gravamen gradual de AJD respecto a las escrituras públicas donde se formalicen operaciones de constitución, modificación y cancelación de préstamos hipotecarios sujetos al IVA. El prestatario tiene que ser titular de una explotación prioritaria debiendo destinar el préstamo a la realización de planes de mejora o bien alcanzar la condición de titular de la explotación mediante adquisiciones financiadas con el préstamo.
 - b) Reducción, entre otras, del 90 por 100 de la base imponible de TPO cuando se transmita íntegramente la explotación al titular de otra explotación prioritaria (la reducción será del 100 por 100 si el transmitente es agricultor joven o asalariado agrario).
 - c) Exención de la transmisión o adquisición por cualquier título del pleno dominio o usufructo vitalicio de una explotación agraria, de parte de ella o de una finca rústica, a favor de agricultores jóvenes o de asalariados agrarios para su primera instalación.
 - d) Exención de las adquisiciones sujetas a TPO que se realicen para completar bajo una sola linde la superficie suficiente para constituir una explotación agraria prioritaria.
 - e) Exención de TPO de la permuta voluntaria de fincas rústicas que reúnan determinados requisitos.
- 7.^a L. 45/1984, de 17 de diciembre, de Reordenación del Sector Petrolero, con las especificaciones introducidas por la Ley 15/1992, de 5 de junio, sobre Medidas Urgentes de Progresiva Adaptación del Sector Petrolero al marco comunitario.
- 8.^a L. 46/1984, de 26 de diciembre, reguladora de las Instituciones de Inversión Colectiva, con la modificación introducida por la disposición adicional cuarta de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre.
- 9.^a L. 49/1984, de 26 de diciembre, sobre Explotación Unificada del sistema Eléctrico Nacional, por lo que se refiere a la cancelación de garantías constituidas al amparo del apartado 2 de su artículo 6.
- 10.^a LO 5/1985, de 19 de junio, de Régimen Electoral General, cuyo artículo 118 determina la exención por AJD que sujeta las solicitudes, certificaciones y diligencias referentes a la formación, revisión e inscripción en el censo electoral, así como todas las actuaciones y documentos en que se materialicen, relativos al proceso electoral, incluidos los de carácter notarial.

11.^a Las operaciones de constitución y aumento de capital de las *Entidades de Capital-Riesgo* en los términos establecidos en la Ley Reguladora de las Entidades de Capital-Riesgo y de sus sociedades gestoras.

12.^a L. 15/1986, de 26 de abril, de *Sociedades Anónimas Laborales (SAL)*, con la modificación introducida por la disposición adicional cuarta de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, que determina: “A partir de la entrada en vigor de la presente Ley quedarán exentas en la modalidad de “operaciones societarias” del ITP y AJD las operaciones de constitución y aumento de capital de Sociedades Anónimas Laborales, Sociedades de Inversión Mobiliaria, de Capital Fijo, y Sociedades y Fondos de Capital-Riesgo, siempre que concurren las condiciones y requisitos establecidos en su normativa reguladora para la aplicación de bonificaciones en la cuota devengada o en la base imponible”.

Concretamente, los artículos 20 y 21 de la Ley 15/1986 establecen las condiciones que tienen que cumplir las SAL para disfrutar de una bonificación del 99 por 100 de las cuotas devengadas en determinadas operaciones sujetas a ITP y AJD.

13.^a L. 8/1987, de 8 de junio, de Planes y Fondos de Pensiones.

14.^a L. 10/1990, de 15 de octubre, del *Deporte*, en virtud de cuya disposición adicional 9.^a se declara la exención del ITP y AJD en la creación de Sociedades Anónimas Deportivas, así como en la transformación de los clubes en este tipo de sociedades o en la creación de las mismas al objeto de gestionar el equipo profesional que corresponda (disp. transitoria 1.^a).

15.^a L. 20/1990, de 19 de diciembre, sobre *Régimen Fiscal de las Cooperativas*, cuyos artículos 33, 34 y 36, establecen para las cooperativas protegidas, para las especialmente protegidas y para la Uniones, Federaciones y Confederaciones de Cooperativas, respectivamente, los siguientes beneficios fiscales:

- a) Cooperativas protegidas: exención en el ITP y AJD de los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión; constitución y cancelación de préstamos, incluso los representados por obligaciones, y adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y Promoción para el cumplimiento de sus fines.
- b) Cooperativas fiscalmente protegidas: exención en el ITP y AJD de las adquisiciones de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de los fines sociales y estatutarios.
- c) Uniones, Federaciones y Confederaciones de Cooperativas: exención en el ITP y AJD para los mismos actos, contratos y operaciones de cooperativas especialmente protegidas.

Nota.—Jurisprudencia: El acta de “escisión” por el que se separa un cooperativista, con entrega de bienes en pago de sus aportaciones al capital social, no está exenta, ya que no existe propiamente escisión. Hay que tener en cuenta que la exención se reconoce a la Cooperativa, y no al cooperativista [STSJ Andalucía (Sevilla) 5-4-2001 (JT 2001, 1240)].

Por otra parte, la disposición adicional 1.^a de la Ley amplía este régimen fiscal favorable a las Sociedades Agrarias de Transformación, como se desprende asimismo de la STS 4-5-1994.

16.^a L. 12/1991, de 29 de abril, de *Agrupaciones de Interés Económico (AIE)*, cuyo artículo 25 establece la exención de las operaciones de constitución, aportación de los socios y su reducción, de disolución y de liquidación de las AIE, así como los contratos preparatorios y demás documentos cuya formalización constituya legalmente presupuesto necesario para dicha constitución.

- 17.^a L. 19/1992, de 7 de julio, sobre Régimen de Sociedades y Fondos de Inversión Inmobiliaria y sobre Fondos de Titulación Hipotecaria.
- 18.^a L. 24/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España.
- 19.^a L. 25/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Israelitas de España.
- 20.^a L. 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación con la Comisión Islámica de España.
- 21.^a L. 31/1992, de 26 de noviembre, de Incentivos Fiscales aplicables a la realización del Proyecto Cartuja 93.
- 22.^a L. 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, para la constitución y ampliaciones de capital de las sociedades que creen las Administraciones y entes públicos para llevar a cabo la enajenación de acciones representativas de su participación en el capital social de sociedades mercantiles.
- 23.^a Los Fondos de Garantía de Depósitos en establecimientos bancarios, en Cajas de Ahorro y en Cooperativas de Crédito continuarán disfrutando en el ITP AJD de la exención establecida en el RD-L 4/1980, de 28 de marzo, y en el RD-L 18/1982, de 24 de septiembre, por razón de su constitución, de su funcionamiento y de los actos y operaciones que realicen en el cumplimiento de sus fines.
- 24.^a L. 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios.

También introducen beneficios fiscales en este Impuesto, las siguientes leyes:

- a) L. 1/1994, de 11 de marzo, sobre el Régimen Jurídico de Sociedades de Garantía Recíproca (art. 68, art. 10 apdo. 2.º y disp. transit. 4.ª).
- b) L. 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (modificada parcialmente por el RD-L 3/1996, de 26 de enero; por el RD-L 7/1998, de 19 de junio; y por el RD-L 2/2000, de 23 de junio (arts. 25, 45, 73, 74 y disp. adic. 3.ª).
- c) L. 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, cuya disposición transitoria 11.^a, establece la exención de los actos necesarios para la adaptación legalmente exigida de las entidades aseguradoras, así como de los que requiera la transformación de las mutualidades de previsión social en mutuas a prima fija.
- d) L. 4/1997, de 24 de marzo, de Sociedades Laborales.
- e) L. 66/1997, de 30 de diciembre, en sudisposición adicional décima que recoge los “beneficios fiscales aplicables al Año Santo Jacobeo 1999 y a Santiago de Compostela Capital Europea de la Cultura 2000”.
- f) L. 20/1998, de 1 de julio, de Reforma del Régimen Jurídico y Fiscal de las Instituciones de Inversión Colectiva de Naturaleza Inmobiliaria.
- g) L. 37/1998, de 16 de noviembre, de reforma de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, que en su disposición adicional 5.^a recoge beneficios fiscales aplicables a los Fondos de Garantía de Inversiones.
- h) L. 43/1998, de 15 de diciembre, de Restitución o Compensación a los Partidos Políticos de Bienes y Derechos incautados en aplicación de la normativa sobre responsabilidades políticas del período 1936-1939.

- i) L. 46/1998, de 17 de diciembre, sobre introducción del euro.
- j) L. 55/1999, de 29 de diciembre, en sus disposiciones adicionales 3.^a, 6.^a y 9.^a, en relación con la “Organización Internacional de Comisiones de Valores”, con los “damnificados por la riada de Badajoz de los días 5 y 6 de noviembre de 1997”, y con “Salamanca Capital Europea de la Cultura 2002”.
- k) L. 14/2000, de 29 de diciembre, en su disposición adicional 1.^a, modificando la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios; en su disposición adicional 5.^a, en relación con los beneficios fiscales aplicables a “Forum Universal de las Culturas Barcelona 2004”, y en su disposición adicional 17.^a, en la que se prorroga los incentivos fiscales aplicables a “Cartuja 93”.

Por su parte, la disposición transitoria 1.^a LITP declara sin efecto las exenciones y bonificaciones que no estén expresamente mencionadas en el TR, sin perjudicar, no obstante, los derechos adquiridos al amparo de disposiciones anteriores.

6. GESTIÓN DEL IMPUESTO

A raíz de la entrada en vigor de la Ley 21/2001 (art. 60. seis, que modifica el art. 56 TR ITP), las CC. AA. tienen competencia para regular aspectos sobre la gestión y liquidación del impuesto, quedando relegada a un plano subsidiario la norma estatal.

6.1. Comprobación de valores

6.2. Devengo y prescripción (art. 49 TR)

6.2.1. Devengo

El devengo del ITP y AJD es de naturaleza **instantánea**, es decir, coincide con la existencia del elemento material del hecho imponible. Se produce, concretamente:

- a) En las transmisiones patrimoniales, el día en que se realiza el acto o contrato gravado.
- b) En las operaciones societarias y actos jurídicos documentados, el día en que se formalice el acto sujeto a gravamen. Esta prescripción se completa con la del artículo 93 RITP que, en relación con operaciones societarias, considera “formalización” del acto sujeto, el otorgamiento de la escritura pública correspondiente. Si no fuera ésta necesaria, se entenderá devengado el impuesto con el otorgamiento o formalización del acto, contrato, documento o aportación que constituya el hecho imponible gravado por este concepto.

Nota.—Jurisprudencia y doctrina administrativa: La doctrina ha criticado la generalización de la idea de “formalización” como criterio de devengo, cuando sería más adecuado con la normativa comunitaria la utilización del criterio del desembolso o aportación. En este sentido la STS 8-10-1994 (RJ 1994, 5319), ante la existencia de dos escrituras diferentes (una en la que se documenta el acuerdo de ampliación de capital y otra en la que se recoge la ejecución de dicho acuerdo y las aportaciones de los socios), interpreta que el hecho imponible se produce no con el mero acuerdo, sino con la ejecución del mismo, por lo que el devengo ha de coincidir con la fecha de la segunda escritura pública. Por su parte, la doctrina administrativa ha entendido que, en supuestos de aumento de capital, el impuesto se devenga en la fecha de otorgamiento de la escritura pública, no en la del acuerdo de la Junta General [RTEAC, 25-5-1995 (JT 1995, 872)].

Si la efectividad de la adquisición realizada se encontrara en suspenso por la existencia de *una condición, un término, un fideicomiso* o cualquier otra limitación, el devengo se produce el día en que dichas limitaciones desaparezcan

Nota.—Jurisprudencia y doctrina administrativa: a) a este respecto, se ha interpretado que la falta de concreción de la base imponible –indeterminación de la localización concreta de los pisos que adquirirían los dueños del solar, e imprecisión sobre el ejercicio de la opción de compra–, no puede ser calificada de condición suspensiva, a efectos de la liquidación del tributo (SAT Albacete 22-09-1989); en el supuesto de una hipoteca mobiliaria constituida a favor del INEM y sujeta a condición suspensiva, el devengo no se produce hasta la fecha en que se realiza la condición [STSJ Murcia 27-6-2001 (JT 2001, 1286)]. Por otra parte, la existencia de una condición resolutoria sí origina la liquidación del impuesto, aunque deberá procederse a su devolución en caso de que la condición se cumpla resolviendo la transmisión.

b) Consistiendo el hecho imponible en la adjudicación de una finca en pública subasta, el devengo se produce el día en que adquiere firmeza tal adjudicación [STS 14-3-1990 y STSJ Asturias 14-11-2000 (JT 2000, 1934), donde se especifica que el devengo se produce en la fecha de notificación del auto de adjudicación].

c) Si la compraventa no va seguida de la entrega de la cosa vendida, la cual nunca llegó a ser poseída, no se produce el devengo del impuesto (STSJ Madrid, 13-9-1990).

d) El devengo en supuestos de *permuta de solar a cambio de pisos y locales* en el *edificio a construir* se produce también en el momento de formalización del contrato (escritura pública), el cual ampara una doble transmisión, si bien de ellas sólo una es inmediata (SAN 2-11-1992). En contra, STSJ Cataluña 23-4-2001 (JT 2001, 1279) donde se considera que no existe devengo hasta el momento en que se entreguen las futuras edificaciones mediante las escrituras públicas correspondientes.

e) Si no hay escritura pública, no hay transmisión de inmuebles, por lo que el *documento privado* carece de valor probatorio suficiente para demostrar la existencia del hecho imponible [STS 9-12-1993 (RJ 1993, 9309)].

f) En las operaciones de ampliación de capital, sujetas a OS, el devengo viene determinado por la fecha en que se eleve a escritura pública el acuerdo social, no por la fecha de la escritura de suscripción y desembolso de dividendos pasivos [STS 5-5-2001 (RJ 2001, 5367)].

6.2.2. Prescripción (art. 50 TR ITP)

Con carácter general, la prescripción se encuentra regulada en los artículos 64 y siguientes de la LGT. En el ámbito del ITPyAJD encontramos una peculiaridad derivada de las transmisiones efectuadas en *documento privado*. En este caso, y a los efectos del cómputo del plazo de prescripción, se presume que la fecha de los documentos privados es la de su presentación, a menos que con anterioridad concurren cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 1227 CC.

Este artículo dispone que la fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un Registro Público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron o desde el día en que se entregue a un funcionario público por razón de su oficio.

En este último caso la prescripción se computará desde la fecha de la incorporación, inscripción, fallecimiento o entrega, respectivamente. En los contratos no reflejados documentalmente se presumirá, a iguales efectos, que su fecha es la del día en que los interesados den cumplimiento a lo prevenido en el artículo 51.

Nota.—Jurisprudencia: a) No habiéndose incorporado el documento de 2 de noviembre de 1973 a ningún Registro Público ni entregado a ningún funcionario hasta el 28 de enero de 1980, es esa fecha y no otra la que debe de producir efectos frente a terceros, circunstancia que concurre en la Hacienda Pública, que es tercera en el negocio jurídico plasmado en dicho documento. Si bien la fecha de un documento privado, frente a terceros, debe de ser la de su incorporación a un Registro Público o desde su entrega a un funcionario público por razón de su oficio, esta fecha ha de ser a todos los efectos, y no solamente en los favorables a una parte y desfavorables a la otra. Si al documento privado se le atribuye la fecha de 1980, y por lo tanto se entendió que no había prescrito el derecho de

la Administración a liquidar la deuda tributaria, esa misma fecha ha de computarse a efectos de la percepción de intereses y no otra anterior [STS 16-5-1989]

b) las circunstancias enumeradas en el artículo 1227 CC son solamente ejemplificativas, cambiando la prueba de la transmisión por otros medios, como, por ejemplo, las actas de la comunidad de propietarios, los registros de las compañías suministradoras de agua, electricidad, etc. [STSJ Navarra, 7-4-1999 (JT 1999, 936)]

c) No se admite la eficacia del documento privado desde la fecha en que la Administración municipal gira liquidaciones correspondientes a la CTU e IBI a nombre de uno de los adquirentes pues el sujeto pasivo de dichos tributos no siempre es necesariamente el propietario del inmueble gravado. Por otra parte, el recurrente pudo acreditar dicho extremo aportando o solicitando del Ayuntamiento certificación del acto por el que resultó titular del recibo de la CTU y después del IBI pero al no haberlo efectuado no puede entenderse que el mero hecho de constar desde 1988 como sujeto pasivo por esos impuestos acredite que dicha titularidad deriva de adquisición en concepto de compraventa [STSJ Cataluña, 24-7-2000 (JT 2000, 1816)].

d) Se declara la eficacia del documento privado desde la fecha en que la Administración municipal gira liquidaciones correspondientes a la CTU (luego IBI) a nombre de uno de los adquirentes. La Administración no puede desconocer la fecha de un documento privado que de una y otra forma ya había conocido [STSJ Cataluña, 23-3-2001 (JT 2001, 785)]

6.3. Autoliquidación

Aunque el texto legal hace referencia a la simple presentación del documento (art. 51 TR), la generalización del sistema de autoliquidación ha determinado que el sujeto pasivo quede obligado a autoliquidar el impuesto e ingresar su importe en las Cajas de la Hacienda Pública autonómica correspondientes (art. 99 RITP), para lo cual tendrá que cumplimentar el modelo 600 (OM 4-7-2001). De este régimen general se exceptúan los hechos imposables que se deriven de las operaciones parciales en sucesiones hereditarias y que se contengan en el mismo documento presentado a la Administración para que proceda a su liquidación por el IsyD, si bien cierto sector doctrinal considera que aún en estos casos debe efectuarse la autoliquidación, eso sí en la oficina competente según las normas del ISyD (art. 104.2 RITP):

- a) *Plazo.*—Es de *treinta días hábiles* a contar desde el momento en que se cause el acto o contrato. A estos efectos, el sábado sólo es inhábil cuando coincida con el último día del plazo (RTEAC 24-3-1994 [JT 1994, 591]). Este plazo es susceptible de interrumpirse, si hay litigio sobre la transmisión de los bienes (art. 102. RITP).
- b) *Lugar.*—Los documentos y autoliquidaciones se presentarán en la oficina competente de la C. A. a la que corresponda el rendimiento. Cuando un mismo documento origine rendimientos que se entiendan producidos en distintas CC. AA., se habrá de presentar la autoliquidación en cada una de ellas, si bien sólo por la parte proporcional del rendimiento que se entienda producido en su respectivo territorio (art. 47.3. Ley 21/2001).
- c) *Forma.*—La autoliquidación debe ir acompañada de (art. 101 RITP):
 - Copia auténtica y copia simple del documento notarial o administrativo (RTEAC 11-11-1993 [CISS VI 583], SAN 6-5-1997 [CISS VI 590]).
 - Original y copia del documento privado.
 - No es necesaria la presentación de los siguientes documentos (art. 54 TR):
 - a. los documentos por los que se formalice la transmisión de efectos públicos, acciones, obligaciones y valores negociables de todas clases intervenidos por corredores oficiales de comercio y por sociedades y agencias de valores;
 - b. los contratos de arrendamiento de fincas urbanas, cuando se extiendan en efectos timbrados;

- c. las copias de las escrituras y actas notariales que no tengan por objeto cantidad o cosa valuable y los testimonios notariales de todas clases, excepto los de documentos que contengan actos sujetos al impuesto si no aparece en tales documentos la nota de pago, de exención o de no sujeción;
- d. las letras de cambio y las actas de protesto, y
- e. cualesquiera otros documentos para los que el Ministerio de Hacienda acuerde el empleo obligatorio de efectos timbrados como forma de exacción.

Una vez realizada la presentación de la autoliquidación y los documentos que la acompañan, la oficina liquidadora procederá a cotejar dichos documentos con el contenido del impreso de autoliquidación, debiendo anotarse en el documento original la acreditación del pago, no sujeción o exención del acto (art. 107 RITP). Posteriormente, el original se devuelve al presentador del documento. La copia se conservará en la oficina para el examen, calificación del hecho imponible y, si procede, práctica de liquidación administrativa.

La falta de presentación de los documentos comprensivos del hecho imponible se calificará y sancionará con arreglo a la LGT (art. 51.2. TR ITP). No obstante, la presentación de la autoliquidación en oficina incompetente libera al contribuyente en cuanto al importe de lo ingresado (art. 106 RITP).

El *presentador* del documento tendrá, por el solo hecho de la presentación, carácter de *mandatario* de los obligados al pago, de forma que todas las notificaciones que se hagan con relación al documento, así como las diligencias que suscriba, tendrán el mismo valor y producirán iguales efectos que si se hubieran entendido con los propios interesados (art. 56.4. TR).

Esta presunción admite prueba en contrario a fin de procurar su destrucción, la cual estará constituida por escrito de revocación o renuncia del contribuyente o del presentador, respectivamente, presentado en la oficina competente. A partir de la fecha de presentación del escrito las actuaciones posteriores deberán entenderse directamente con el sujeto pasivo (art. 103. RITP).

- d) *Pago*.—El ingreso derivado de la autoliquidación está regulado en el artículo 20.3 RGR, quedando sometido al régimen general sobre plazos de ingreso establecido para deudas tributarias (art. 56.3 TR).

Las posibilidades de aplazamiento participan asimismo del régimen general del artículos 48 y ss. RGR (además del supuesto específico de fraccionamiento en los ingresos derivados de hechos imponibles constituidos por la adquisición de viviendas destinadas a domicilio habitual y permanente cuya superficie útil no exceda de 120 metros cuadrados).

Nota.—La transmisión de vehículos usados debe declararse en un modelo especial (620, aprobado por OM 4-7-2001). Asimismo, para facilitar la liquidación de este impuesto, la del IsyD y la del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, se publican periódicamente precios medios de venta (OM 14-12-2001), válidos a los efectos de determinar la base imponible, la cual se calculará aplicando sobre dichos valores el porcentaje de deducción establecido en la norma, en función de los años de utilización del vehículo. Estas tablas también son utilizadas por la Administración tributaria como medio de comprobación.

6.4. Devoluciones

Sin perjuicio del régimen general de devoluciones que establece la LGT, el artículo 57 TR regula los supuestos específicos en los que procede la devolución de la cuota pagada al Tesoro por esta figura tributaria (no se devuelven otros componentes de la deuda como intereses, recargos o sanciones). Son los siguientes:

- Nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato declarado judicial o administrativamente por resolución firme.

Nota.—Jurisprudencia y doctrina administrativa: a) En un supuesto patente de inexistencia de transmisión, algún tribunal ha admitido la devolución sin necesidad de resolución administrativa o judicial de nulidad del acto; en concreto, se trataba de un caso de transmisión de un inmueble en escritura pública en la que el comprador también actuaba como apoderado de la sociedad vendedora, sin que este contrato hubiera sido ratificado posteriormente por el Consejo de Administración [STSJ Cantabria 2-11-2000 (JT 2000, 1550)].

b) La RTEAC 2-2-1994 (JT 1994, 353) reconoce un supuesto adicional de devolución: en las adjudicaciones “para pago” de deudas, que (a diferencia de las adjudicaciones en pago de deudas, donde se producen los mismos efectos traslaticios que en una compraventa), no implican, en principio, más que un mandato o comisión. Así pues, el artículo 7.2. A) TR de 20 de diciembre de 1980 preveía la devolución del impuesto una vez cumplida la comisión, esto es, acreditando que no existió la transmisión de dominio gravada preventivamente.

Si la operación inicial no estuvo sujeta al impuesto, tampoco lo está su resolución [STSJ Canarias, 28-10-1992 (CISS VI 588)].

c) En el caso de ejecución de hipoteca sobre una finca, en virtud de una garantía hipotecaria constituida sobre ella con anterioridad, no procede la devolución, puesto que la pérdida de la finca por dicha ejecución no significa que el contrato inicial se resolviera, anulara o rescindiera [STSJ Baleares 7-9-2001 (JT 2001, 1366)].

El *sujeto legitimado* para pedir la devolución es el contribuyente (el hecho de que un sujeto distinto haya podido satisfacer el impuesto por un acuerdo *inter partes* –por ejemplo, el banco prestamista– no altera la relación tributaria entre la Administración y el sujeto pasivo (STSJ Valencia 7-6-1997).

Para que sea efectivo este régimen específico de devoluciones, se tienen que dar, además, una serie de condiciones:

- que el acto no haya producido al contribuyente efectos lucrativos, y
- que reclame la devolución en el plazo de prescripción (4 años) a contar desde que la resolución quede firme.

Se entiende que hay efectos lucrativos cuando no se justifique que los interesados deben llevar a cabo las recíprocas devoluciones a que se refiere el artículo 1295 CC. Si hay efecto lucrativo procede la devolución del impuesto satisfecho, pero se *rectificará la liquidación* practicada, minorando la cuota ingresada por el importe correspondiente a la liquidación del usufructo temporal de los bienes o derechos transmitidos.

Aunque no existan *efectos lucrativos*, no procede la devolución:

- si la rescisión o resolución se declarase por *incumplimiento* de las obligaciones del *contratante* fiscalmente *obligado al pago del impuesto*;
- si el contrato queda sin efecto por *mutuo acuerdo* (se considera mutuo acuerdo, por ejemplo, el allanamiento a la demanda o la avenencia en acto de conciliación). En este caso, se considera que hay un nuevo acto sujeto a tributación (STS 20-7-1991 y STSJ Andalucía 26-11-1999); en cambio, el ejercicio de la *condición resolutoria* no equivale a la resolución por mutuo acuerdo, por lo que no surge un nuevo acto sujeto a tributación [RTEAC 30-11-1994 (CISS VI 586)], y, por último
- si en la compraventa con *pacto de retro*, se ejercita la retrocesión [RTEAC 22-6-1995 (JT 1995, 1107)].

Además, la Ley admite la posibilidad de que se canjeen los efectos timbrados cuando éstos no hayan surtido efecto (art. 117 RITP).

Nota.—Doctrina administrativa: a) No procede la devolución del impuesto porque no hay duplicidad de pago por el hecho de que parte del precio por la compra de maquinaria nueva (transmisión empresarial, entonces sujeta a IGTE), se satisfaga mediante la entrega de maquinaria usada (transmisión particular, sujeta a TPO) [RTEAC 29-1-1992, (CISS VI-583)].

b) La anulación del mandamiento judicial que ordena una anotación preventiva comporta la devolución del impuesto [RTEAC 21-10-1992 (CISS VI 583)].

6.5. Obligaciones formales

La Ley obliga a determinadas personas a prestar un especial deber de colaboración con la Administración tributaria a efectos de garantizar la exacción del impuesto.

6.5.1. Deberes de información (art. 52 TR ITP)

El artículo 52 TR ITP obliga a los órganos judiciales y a los notarios a remitir información a las oficinas liquidadoras correspondientes, sobre la realización de los hechos imposables sujetos al impuesto de los que hayan tenido conocimiento: los órganos judiciales tienen que remitir mensualmente una relación de los fallos firmes por los que se transmitan o adjudiquen bienes, y los notarios, por su parte, han de remitir dentro de la primera quincena de cada trimestre un índice de todos los documentos por ellos autorizados en el trimestre anterior, salvo ciertas excepciones marcadas por el secreto notarial (actos de última voluntad, reconocimiento de hijos, etc.).

6.5.2. Entidades financieras

En aplicación de lo dispuesto en el artículo 53 TR ITP, no se puede hacer entrega de bienes a personas distintas de su titular si no se acredita previamente el pago del impuesto, su exención o no sujeción, salvo que la Administración lo autorice. Esta obligación afecta generalmente a los bancos y cajas de ahorros, aunque el círculo de obligados es omnicomprendivo: órganos judiciales, asociaciones, sociedades, funcionarios, particulares y cualesquiera otras entidades públicas o privadas.

6.5.3. Cierre registral

El artículo 54 TR ITP impide que surta efectos en Registro Público alguno aquel documento que, reflejando actos o contratos sujetos al impuesto, no contenga justificación de su pago, exención o no sujeción.

Este mandato es desarrollado por el artículo 122 RITP que impide concretamente a los Registros de la Propiedad, Mercantiles y de la Propiedad Industrial admitir para su inscripción o anotación cualquier documento que no lleve puesta la nota justificativa del pago o exención (o no sujeción) y se acompañe de la correspondiente autoliquidación debidamente sellada.

6.5.4. Administración tributaria

Los funcionarios de Hacienda no podrán efectuar el cambio de sujeto pasivo de cualquier tributo estatal, autonómico o local cuando tal cambio suponga, directa o indirectamente, una transmisión de bienes, derechos o acciones gravadas por el TR, sin que se justifique previamente el pago del impuesto correspondiente o su exención (art. 55 TR).

6.6. Deducciones y bonificaciones (art. 58 TR ITP)

De acuerdo con lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, las CC. AA. podrán aprobar las deducciones y bonificaciones que estimen convenientes en este impuesto en aquellas materias sobre las que ostenten capacidad normativa en materia de tipos de gravamen.



Estas deducciones autonómicas serán compatibles con las que pudiera establecer la normativa estatal, sin que en ningún caso puedan suponer una modificación de las mismas. Las deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por el Estado.

6.7. Infracciones y sanciones (art. 51.2. TR ITP)

De conformidad con lo establecido en el artículo 96 RITP, la calificación y sanción de las infracciones tributarias de este impuesto se efectuará con arreglo a la LGT.

No se aplicará sanción como consecuencia del mayor valor obtenido de la comprobación cuando el sujeto pasivo hubiese declarado como valor de los bienes el que resulte de la aplicación de la regla correspondiente del IP o uno superior.

Nota.—Jurisprudencia: Como es principio general, la discrepancia en la interpretación de una norma habiendo cumplido voluntariamente las obligaciones tributarias, no puede sancionarse [SAN 28-5-1996 (CISS VI 494)].

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

2000

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.
Autores: M.^a Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.
Autores: Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

2001

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.
Autores: Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.
Autor: José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).
Autor: Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.
Autor: José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.
Autor: Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.
Autor: Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.
Autora: Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.
Autor: José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.
Autores: Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.
Autores: Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.
Autores: Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).
Autor: Área de Sociología Tributaria.

2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.
Autor: Fernando Rodrigo Sauco.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.
Autora: M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.
Autores: José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.
Autor: Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.
Autor: Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.
Autora: Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.
Autores: Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.
Autores: M.^a Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.
Autores: Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct tax incentives for R&D investment in Spain.
Autores: Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.
Autores: Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.
Autor: Rafael Cosín Ochaita.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).
Autora: M.^a Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.
Autores: Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.
Autor: José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.
Autores: Javier Martín Fernández y M.ª Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.
Autor: Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.
Autora: Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.
Autor: Emilio Albi Ibáñez.

2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.
Autora: Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.
Autores: Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.
Autores: Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).
Autoras: Rocío Sánchez Lissén y M.ª José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.
Autores: Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.
Autor: Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.
Autora: Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.
Autores: Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.
Autor: Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.
Autor: Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.
Autor: Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.
Autores: Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.
Autora: Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.
Directores: Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.
Autores: Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.
Autores: Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.
Autores: Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.
Autor: José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autor: Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.
Autores: María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.
Autor: Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).
Autores: Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)
Autor: Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.
Autores: José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.
Autor: Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.
Autor: Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.
Autores: M.^a del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.
Autores: Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.
Autor: Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.
Autora: Gabriela González García.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.
Autor: Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.
Autores: José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.
- 12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.
Autor: Ángel Esteban Paul.
- 13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.
Autor: Emilio Aguas Alcalde.
- 14/04 La convergencia entre contabilidad financiera pública y contabilidad nacional: una aproximación teórica con especial referencia a los criterios de valoración.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 15/04 Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos de la Unión Europea.
Autores: Juan José Rubio Guerrero y Begoña Barroso Castillo.
- 16/04 La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 17/04 El sector público y la inversión en vivienda: la deducción por inversión en vivienda habitual en España.
Autores: Francisco Adame Martínez, José Ignacio Castillo Manzano y Lourdes López Valpuesta.
- 18/04 Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento.
Autora: M. Carmen Moreno Moreno
- 19/04 Las aglomeraciones urbanas desde la perspectiva de la Hacienda Pública.
Autora: María Cadaval Sampedro.
- 20/04 La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Santiago Álvarez García, Antonio Aparicio Pérez y Ana Isabel González González.

- 21/04 Neutralidad del Impuesto sobre Sociedades español en el contexto europeo. Análisis del Informe "Fiscalidad de las empresas en el Mercado Interior (2001)".
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 22/04 El impuesto de Sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas.
Autores: José Félix Sanz, Desiderio Romero, Santiago Álvarez, Germán Chocarro y Yolanda Ubago.
- 23/04 La cooperación administrativa en la Unión Europea: el programa FISCALIS 2007.
Autor: Ernesto García Sobrino.
- 24/04 La financiación de las elecciones generales en España, 1977-2000.
Autores: Enrique García Viñuela y Joaquín Artés Caselles.
- 25/04 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central.
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 26/04 La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 27/04 Distribución de la renta y crecimiento.
Autor: Miguel Ángel Galindo Martín.
- 28/04 Evaluación de la efectividad de la política de cooperación en la innovación: revisión de la literatura.
Autores: Joost Heijs, Mikel Buesa, Liliana Herrera, Javier Sáiz Briones y Patricia Valadez.
- 29/04 Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados.
Autor: Joaquín Pérez Huete.
- 30/04 La fiscalidad del seguro individual.
Autora: Roberta Poza Cid.

2005

- 1/05 La circulación de valores en Contabilidad Nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 2/05 Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 3/05 Presupuesto de la Unión Europea, impacto presupuestario de las ampliaciones y perspectivas financieras.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 4/05 La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la Constitución.
Autor: Francisco Poveda Blanco.
- 5/05 Objetivos tecnológicos y de internacionalización de las políticas de apoyo a las PYME en Europa.
Autor: Antonio Fonfría Mesa.
- 6/05 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autores: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 7/05 La tributación de las plusvalías en el ámbito europeo: una visión de síntesis.
Autor: Fernando Rodrigo Saucó.
- 8/05 El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición.
Autor: Félix Alberto Vega Borrego.
- 9/05 Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 10/05 Comentarios a la Directiva del régimen fiscal de reorganizaciones empresariales.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 11/05 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/05 El debate de la financiación autonómica con los resultados del nuevo sistema en 2002.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 13/05 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 14/05 Income taxation: a structure built on sand.
Autor: John Prebble.
- 15/05 La muestra de declarantes de IRPF de 2002: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, María Antiquera Pérez, César Pérez López, Alfredo Moreno Sáez, Carmen Marcos García y Santiago Díaz de Sarralde Míguez.
- 16/05 La política presupuestaria de las Comunidades Autónomas.
Autores: Miguel Ángel García Díaz, Ana Herrero Alcalde y Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 17/05 La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en inmovilizado financiero.
Autora: Nuria Puebla Agramunt.
- 18/05 Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 19/05 El gravamen en el IRPF de las ganancias de patrimonio en España.
Autora: Cristina de León Cabeta.

- 20/05 La liquidación del sistema de financiación autonómico en 2003 y el sistema de entregas a cuenta.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 21/05 Energy taxation in the European Union. Past negotiations and future perspectives.
Autor: Jacob Klok.
- 22/05 Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 23/05 La fiscalidad internacional del comercio electrónico.
Autor: Francisco José Nocete Correa.
- 24/05 La tributación de los sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autora: Susana Bokobo Moiche.
- 25/05 Unidad o pluralidad de actos en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: un análisis jurídico privado.
Autores: Iñaki Bilbao Estrada y Juan Carlos Santana Molina.
- 26/05 La relación entre el *cash flow* y la oferta monetaria: el caso de algunos países de la Unión Europea.
Autores: Miguel Ángel Galindo Martín, Agustín Álvarez Herranz y María Teresa Méndez Picazo.
- 27/05 Una aproximación al sistema fiscal del antiguo régimen. La recaudación de tributos en ferias y mercados en Castilla en el siglo XVIII.
Autora: María del Mar López Pérez.
- 28/05 Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 29/05 La educación fiscal en España.
Autoras: M.^a Luisa Delgado, Marta Fernández, Ascensión Maldonado, Concha Roldán y M.^a Luisa Valdenebro.
- 30/05 La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único.
Autor: Teodoro Cordón Ezquerro.

2006

- 1/06 El Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: un análisis a la luz de la jurisprudencia y la doctrina administrativa.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 2/06 Principales características del gravamen del beneficio de la PYME en otros países de la Unión Europea.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 3/06 Política fiscal y capital social.
Autora: María Soledad Castaño Martínez.
- 4/06 Panorámica de la Formación Continua en España.
Autora: María José Martín Rodrigo.
- 5/06 Alta dirección en la Administración Pública. ¿Política de género? Buscando caminos
Autoras: M.^a José Llombart Bosch, Milagro Montalvo Santamaría, Victoria Galera Vega y Ana Aguado Higón.
- 6/06 La influencia de la fiscalidad en las distintas formas de inversión bursátil. Informe.
Autor: César García Novoa.
- 7/06 Códigos de conducta en el orden tributario.
Autores: José A. Rozas Valdés, Montserrat Casanella Chuecos y Pablo García Mexía.
- 8/06 Previsiones financieras de las Comunidades Autónomas para 2006..
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 9/06 El empresario en el futuro económico onubense.
Autores: Emilio Fíntela, Joaquín Guzmán, Manuela S. de Paz y María de la O Barroso.
- 10/06 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2005.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 11/06 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2006.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 12/06 Delitos contra el patrimonio cultural, especial estudio de contrabando de patrimonio histórico artístico.
Autor: Gonzalo Gómez de Liaño Polo.
- 13/06 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
Autores: J. Antonio Rodríguez Ondarza y Javier Galán Ruiz.