

<b>TRIBUTACIÓN</b>	<b>SUPUESTO PRÁCTICO PROFESIONAL (PROPUESTO PARA INGRESO AL CUERPO DE INSPECTORES DE TRIBUTOS DE LA GENERALITAT VALENCIANA)</b>	<b>Núm. 64/2002</b>
--------------------	---	-------------------------

**SONIA DÍAZ ESPAÑOL**

**VICENTE MIÑANA CLIMENT**

*Inspectores de Tributos de la Generalitat Valenciana*

Coordinación:

**VICENTE TIERNO SEPÚLVEDA**

*Inspector de Hacienda del Estado*

---

## *Sumario:*

---

Enunciado y Solución de **12 Supuestos prácticos**.

[Segunda parte del 2.º Ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Tributos de la Generalitat Valenciana (Convocatoria 12/1999. Orden de 14 de febrero de 2001)].

**NOTA:** Los autores agradecen su colaboración a Emilio LLOPIS CRESPO, Salvador ARNAL SURIA y Fernando BORRAS AMBLAR.



**SUPUESTO NÚM. 1****A) ENUNCIADO**

Un grupo familiar, constituido por cinco personas, decide, el día 12 de noviembre de 2001, constituir una sociedad anónima de carácter patrimonial, cuyo patrimonio, tras las correspondientes aportaciones de dichas personas, queda conformado del siguiente modo (cantidades expresadas en ptas.):

ELEMENTO PATRIMONIAL	VALOR
Inmuebles .....	120.000.000
Acciones y participaciones .....	50.000.000
Cuentas corrientes .....	30.000.000
Obras de arte .....	20.000.000

Uno de los socios es el Sr. X, que tiene unas deudas con la Hacienda Pública de 16.000.000 pesetas, las cuales se devengaron y liquidaron el día 12 de septiembre de 1997, sin que sobre las mismas se haya ejercitado hasta la fecha acción de cobro alguna. El Sr. X no poseía más bienes que los aportados a la sociedad.

**B) TRABAJO A REALIZAR**

A la vista de la información anterior SE PIDE contestar a las siguientes cuestiones:

*1. Implicaciones de la constitución de la citada sociedad desde el punto de vista de los siguientes impuestos: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), Impuesto sobre Sociedades (IS), Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) e Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).*

Consideramos que la sociedad constituida debe tributar por el régimen de transparencia fiscal, puesto que se dan las circunstancias que la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), indica para su inclusión.

En concreto estamos ante una sociedad (a falta de otros datos) de mera tenencia de bienes, dado que más de la mitad de su activo no está afecto a la actividad empresarial o profesional. Su consideración como transparente exige:

1. Que más del 50% del capital social pertenezca a un grupo familiar (como es el caso).
2. Que más del 50% del capital social pertenezca a 10 o menos socios.

Se excluiría de este régimen si:

- La totalidad de los socios fueren personas jurídicas no sometidas al régimen.
- Que los valores representativos de la participación en capital estuviesen admitidos a negociación en algún mercado secundario oficial.
- Que una persona jurídica de derecho público sea titular de más del 50% del capital social.

A) Desde el punto de vista del *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, regulado por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre (LIRPF), la constitución de la sociedad conlleva:

- a) Para cada una de las personas implicadas y respecto a las aportaciones no dinerarias, una ganancia o pérdida patrimonial. El artículo 30 de la LIRPF define a las ganancias o pérdidas patrimoniales como las «variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pone de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél».

A los efectos anteriores, el artículo 35.1.d) LIRPF establece que cuando la alteración patrimonial proceda de las aportaciones no dinerarias a sociedades, la ganancia o pérdida patrimonial se determinará por «la diferencia entre el valor de adquisición de los bienes o derechos aportados y la mayor de las siguientes:

Primera: el valor nominal de las acciones o participaciones sociales recibidas por la aportación o, en su caso, la parte correspondiente del mismo. A este valor se añadirá el importe de las primas de emisión.

Segunda: el valor de cotización de los títulos recibidos en el día en que se formalice la operación o el inmediato anterior.

Tercera: el valor de mercado del bien o derecho aportado.

El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los títulos recibidos como consecuencia de la aportación no dineraria».

b) A su vez, debido a que la sociedad cumple los requisitos previstos en el artículo 75.1.a) de la LIS tiene la consideración de sociedad transparente (el propio enunciado nos dice que se trata de una sociedad de carácter patrimonial). Ello acarrea que los socios de la entidad tributen en el régimen especial de transparencia fiscal establecido en los artículos 72 a 74 de la LIRPF. En resumen:

- Imputarán en la parte general de la base imponible la base imponible positiva obtenida por la sociedad, a efectos del IS, en la proporción que corresponda, se hayan repartido o no en forma de dividendos o participaciones en los beneficios.
- La parte de base imponible imputada que corresponda a rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de una entidad transparente se incrementará en los porcentajes que se establecen en el artículo 23.1 de la LIRPF.
- Conjuntamente con la base imponible positiva imputarán las deducciones y bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la sociedad.
- Imputarán los pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la sociedad transparente.
- Imputarán la cuota del IS satisfecha por la sociedad transparente.

B) Respecto al *Impuesto sobre Sociedades*, regulado por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre (LIS), la constitución de la sociedad anónima determina que ésta sea un sujeto pasivo de la exacción citada (art. 7.1.a) LIS). Como ya se ha indicado, la peculiaridad en este caso es que se trata de una sociedad sujeta al régimen de la transparencia fiscal que se contempla en los artículos 75 a 77 LIS.

A grandes rasgos se puede resumir el régimen del siguiente modo:

- Las sociedades en transparencia tributan en el Impuesto de Sociedades por la totalidad de su base imponible, estando sujetas al tipo general y debiendo ingresar la cuota correspondiente en las mismas condiciones que cualquier otro sujeto.
- La base imponible imputable a los socios será la que resulte de la aplicación de las normas generales del impuesto.
- Las bases imponibles positivas se imputarán a los socios residentes en territorio español, sean personas físicas –tributándose en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas– o jurídicas –tributándose en el Impuesto sobre Sociedades–.
- Las bases imponibles negativas no se imputan a los socios residentes, sino que podrán compensarse con las bases imponibles positivas de la sociedad en los períodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos.

- Junto con la base imponible positiva, también se imputan a los socios residentes las deducciones y bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la sociedad, los pagos fraccionados, retenciones, ingresos a cuenta y la cuota satisfecha por la sociedad sometida al régimen de transparencia fiscal.
- Estas imputaciones se realizarán a las personas o entidades que posean los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio el día de la conclusión del período impositivo de la sociedad, en la proporción que resulte de los estatutos sociales y, en su defecto, de acuerdo con su participación en el capital social.
- Los dividendos y participaciones en los beneficios de la sociedad transparente, correspondientes a los socios residentes, que procedan de períodos en los que la sociedad esté sometida al régimen de transparencia fiscal no tributarán cuando se obtengan por el socio, debido a que ya tributaron en su momento, bien en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en el Impuesto sobre Sociedades, al realizarse la imputación a los socios.
- Las sociedades sometidas a dicho régimen tienen los mismos deberes que las sociedades sometidas al régimen general del Impuesto sobre Sociedades.

C) En cuanto al *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, regulado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (TRITP-AJD).

Por el hecho imponible de Operaciones Societarias, artículo 19.1 TRITP-AJD, constitución de sociedad, cuyo sujeto pasivo será la sociedad anónima, artículo 23 TRITP-AJD. La base imponible, artículo 25 TRITP-AJD, vendrá delimitada por el tipo de sociedad ante el que nos encontremos:

- En la constitución de sociedades que limiten de alguna manera la responsabilidad de los socios, la BI coincidirá con el importe nominal en que aquél quede fijado inicialmente con adición de las primas de emisión en su caso exigidas, como es nuestro caso, al estar ante una sociedad anónima.
- En la constitución de sociedades distintas, la BI se fijará en el valor neto de la aportación.

La cuota tributaria, artículo 26 TRITP-AJD, se obtendrá aplicando el tipo del 1%. Y el devengo será el día en que se formalice el acto sujeto a gravamen.

Por el hecho imponible Actos Jurídicos Documentados-Documentos Notariales, art 27 TRITP-AJD, escrituras de constitución de sociedades, dado que en nuestro ordenamiento jurídico para la válida constitución de una sociedad anónima se requiere de dos requisitos, el otorgamiento de escritura pública y su inscripción en el Registro Mercantil. El sujeto pasivo será la sociedad.

En cuanto a la base imponible, el artículo 30 TRITP-AJD, en las primeras copias de las escrituras que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable, servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa.

La cuota tributaria, artículo 31 TRITP-AJD, las matrices y copias de escritura se extenderán en papel timbrado de 50 pesetas (0,30 €) por pliego o 25 pesetas (0,15 €) por folio, a elección del fedatario. Las primeras copias, cuando tengan por objeto una cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en Registros públicos, como el Mercantil en nuestro caso, y no estén sujetos al ISD, TPO, OS, tributarán además al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en artículo 13.5 Ley de Cesión de Tributos del Estado a las CC.AA. haya sido aprobado. Si no, se aplicará el 0,50%. En el ámbito de la Comunidad Valenciana, por la Ley 10/2001, de 27 de diciembre, de Presupuestos de la Generalitat Valenciana para el año 2002, sería del 1%.

El devengo sería el día en que se formalice el acto sujeto a gravamen.

D) En el ámbito del *Impuesto sobre el Valor Añadido*, regulado por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LIVA), la constitución de la sociedad anónima conlleva su inclusión como sujeto pasivo del impuesto, en virtud del artículo 5.Uno.b) que establece que en todo caso las sociedades mercantiles se reputarán empresarios o profesionales.

2. *¿Cuáles son, a su juicio, las ventajas e inconvenientes que, desde el punto de vista fiscal, entraña la creación de la citada sociedad patrimonial?*

A) Las ventajas que, desde el punto de vista fiscal, entraña la creación de la sociedad anónima patrimonial las podemos resumir en:

- a) Estas sociedades, puesto que determinan su beneficio siguiendo la normativa mercantil, no tienen limitaciones, en cuanto a los gastos deducibles, que tendría una persona física.
- b) Pueden compensar todas las pérdidas patrimoniales, cualquiera que sea su naturaleza, siempre dentro del plazo que marca la normativa del Impuesto sobre Sociedades.
- c) En su caso, la creación de una sociedad *holding* puede ayudar a cumplir los requisitos para disfrutar de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.
- d) La responsabilidad por las deudas de la sociedad se limita a la aportación al capital de la sociedad, es decir, existe una responsabilidad limitada del socio.
- e) Posibilidad de disfrutar de las reducciones previstas en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, si se cumplen los requisitos oportunos.

B) Desde la perspectiva de los inconvenientes se puede destacar:

- a) Las imputaciones de renta de las sociedades transparentes a sus socios tienen el carácter de renta regular y tributarán al mismo tipo que el resto de sus rendimientos anuales, con independencia de que la sociedad los haya generado en más de un año. Por tanto, no les es aplicable la tributación del 18% para las ganancias patrimoniales con un plazo de generación superior a un año.

- b) La creación de la sociedad anónima requiere la aportación de un capital mínimo de 60.102 €.
- c) La creación de la sociedad anónima conlleva unos gastos de constitución (notario, registro, Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, etc.).

3. *¿Qué otras fórmulas mercantiles asociativas cabría utilizar? Indique las consecuencias fiscales de cada una de ellas.*

Sucintamente cabe citar las siguientes fórmulas:

- Comunidad de bienes: se necesita un mínimo de 2 comuneros, frente a las sociedades anónimas o limitadas que pueden ser unipersonales. Se constituirá sobre la base de los artículos 392 a 406 del Código Civil.

Respecto a sus consecuencias fiscales, los comuneros tributan según el régimen de atribución de rentas, artículo 10 de la LIRPF:

- «1. Las rentas correspondientes a las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la administración tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales.
2. Las rentas atribuidas tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes.
- [...]
4. Las entidades en régimen de atribución de rentas no estarán sujetas al impuesto sobre sociedades».

- Sociedades civiles: se necesita un mínimo de 2 socios y se constituirán sobre la base de los artículos 1.665 a 1.708 del CC.

Las consecuencias fiscales de la constitución de una sociedad civil son que sus socios tributan en régimen de atribución de rentas, o, lo que es lo mismo, la renta de la sociedad se determina conforme a las normas del IRPF, y se atribuyen a sus socios como si fueran rentas obtenidas directamente por ellos, en proporción a su participación en la sociedad, si bien tienen importantes limitaciones en cuanto a la deducibilidad de algunos gastos.

- Sociedades personalistas: las sociedades colectivas, las comanditarias y las comanditarias por acciones, que tengan carácter mercantil, tienen la característica de que los socios colectivos responden con su patrimonio personal de las deudas sociales.

Desde el punto de vista fiscal, su tributación se equipara a las sociedades capitalistas, es decir, están sujetas al impuesto sobre sociedades [art. 7.1.a) LIS].

En el caso de que cumplan los requisitos del artículo 75 LIS están sujetas al régimen de transparencia fiscal.

*4. En relación con las deudas del Sr. X ¿puede la Administración instar la ejecución de su derecho de crédito contra él? ¿puede el Ministerio Fiscal interponer querrela ante la autoridad judicial competente por algún delito?*

A) La administración no puede instar la ejecución de su derecho de crédito contra el Sr. X, ya que la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas el día 12 de septiembre de 1997 está prescrita. Según los artículos 64.b) y 65 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, el plazo de prescripción es de cuatro años, computándose el citado plazo desde la fecha en que finalice el plazo de pago voluntario.

B) El Ministerio Fiscal puede interponer una querrela ante la autoridad judicial por el delito contemplado en el artículo 305 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Este artículo, que contempla el llamado delito de defraudación tributaria, dice, en su apartado 1: «El que por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, ELUDIENDO EL PAGO DE TRIBUTOS... siempre que la cuantía de cuota defraudada... exceda de QUINCE MILLONES DE PESETAS, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía».

El Ministerio Fiscal puede interponer la querrela porque se da la conducta tipificada en la norma (elusión del pago y la cuantía excede de 15.000.000 ptas.) y no hay prescripción del delito fiscal. En este sentido, la reducción por la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, de los plazos de prescripción en el ámbito tributario a cuatro años no significa que se reduzca el plazo de prescripción del delito fiscal, que sigue siendo de cinco años. Por tanto, los plazos de prescripción tributaria (cuatro años –art. 64 LGT–) son independientes del plazo de prescripción penal (cinco años –art. 131 del Código Penal–), justificándose este plazo más amplio en la mayor gravedad de la conducta tipificada como delito, siendo éste el criterio seguido por el Tribunal Supremo (STS de 6 de noviembre de 2000, STS de 30 de octubre de 2001).

**SUPUESTO NÚM. 2****A) ENUNCIADO**

En el transcurso de unas actuaciones de comprobación e investigación relativas al IRPF, la Inspección de los Tributos descubre la existencia de una donación inmobiliaria acaecida en 1998 que no fue liquidada por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD). Posteriormente, en 1999, el donatario enajena dicho bien a un tercero.

**B) TRABAJO A REALIZAR**

A la vista de la información anterior SE PIDE contestar a la siguiente cuestión:

*Dado que, para el cálculo del incremento patrimonial derivado de la transmisión que tiene lugar en 1999, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, se remite a los valores que resulten de la aplicación de las normas del ISD, ¿puede la Administración Tributaria calcular el valor que resultaría aplicable en dicho impuesto si se hubiese liquidado la donación previa en su momento?*

El artículo 32 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, en su cardinal 1, letra a) establece que el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será, en el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales. Como complemento de lo anterior, el artículo 34 de la LIRPF viene a establecer que cuando la ADQUISICIÓN o la transmisión hubiere sido a título lucrativo, se tomará como importe real (al que se refiere el art. 33 LIRPF) de la adquisición o de la transmisión, en su caso, los valores que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por tanto, al efectuar la LIRPF una remisión a las normas de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se puede decir que la Administración Tributaria puede calcular el valor de adquisición que hubiere resultado de haberse liquidado la donación previa en su momento, y ello debido a que la dicción del artículo 34 LIRPF hace referencia a los valores que «resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones» y no del valor consignado en la liquidación del ISD.

Por su parte el artículo 9.b) de la LISD, al establecer la base imponible del impuesto en las donaciones y demás transmisiones lucrativas *inter vivos* equiparables, se refiere al VALOR REAL de los bienes y derechos.

Otra cuestión que se debe esclarecer es la relativa a las facultades de la Administración Tributaria para comprobar el valor si el sujeto pasivo realizó la liquidación en su momento. En este caso entendemos que los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria no estarían habilitados

para comprobar tal valor determinado por los órganos de la Comunidad Autónoma que hubiera asumido las competencias de este impuesto susceptible de cesión (ISD). Lo pertinente sería que los órganos de la AEAT solicitasen a los órganos competentes de las CC.AA. que realizasen tal comprobación, siempre que estuvieran dentro del período de prescripción, que en nuestro caso se cumple pues sólo ha transcurrido un año, y el plazo de prescripción tributario es de cuatro años.

### SUPUESTO NÚM. 3

#### A) ENUNCIADO

Un individuo fallece en 1998, percibiendo su viuda 1.200.000 pesetas de un plan de pensiones en su momento suscrito por aquél. Dicha viuda declara la citada cantidad, junto con el resto de la masa hereditaria ocasionada por la sucesión, ascendiendo la liquidación practicada por la correspondiente oficina gestora del ISD a 95.083 pesetas.

Al año siguiente la Agencia Tributaria practica a la citada viuda una liquidación por IRPF como consecuencia de la inclusión entre sus rendimientos del trabajo de 1998 de la cantidad percibida del plan de pensiones. Por este motivo, la interesada solicita a la oficina liquidadora del ISD la devolución del ingreso indebidamente efectuado en la misma, solicitud que ésta desestima por entender que el régimen tributario de los planes de pensiones se asimila al de los seguros de vida.

#### B) TRABAJO A REALIZAR

A la vista de la información anterior SE PIDE contestar a las siguientes cuestiones:

*1. ¿Cuál de las dos administraciones tributarias es la competente para liquidar el impuesto?*

La Administración competente para liquidar el impuesto es la Agencia Tributaria, y ello por:

- a) El artículo 16.2.a).3.º de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que tienen la consideración de rendimientos del trabajo las «prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones».
- b) El artículo 3.1.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece que constituye el hecho imponible la percepción de cantidades por los beneficiarios de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, «SALVO LOS SUPUESTOS EXPRESAMENTE REGULADOS EN EL ARTÍCULO 16.2.A) DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS».

- c) El artículo 6.4 Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el artículo 4 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, determinan la incompatibilidad de ambos impuestos, puesto que, según la dicción del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en ningún caso un mismo incremento de patrimonio podrá quedar gravado por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- d) La Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, configura al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como un impuesto parcialmente cedido, pero la gestión, liquidación, recaudación e inspección, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión se llevará a cabo, en todo caso, por los órganos estatales (*vide* art. 46.2 Ley 21/2001).

2. *¿Es posible que la prestación derivada del plan de pensiones tribute por ambos impuestos?*

Atendiendo a la regulación actual, se puede decir que la prestación derivada de un plan de pensiones no es posible que tribute en ambos impuestos siempre que el beneficiario de la prestación sea la misma persona. En este caso la prestación tributa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Otro caso distinto es que la misma prestación afecte a dos o más personas. Por ejemplo: El Sr. X contrata un plan de pensiones del que es beneficiario el Sr. Y. Al fallecimiento del Sr. X el Sr. Y renuncia en favor del Sr. Z. En este caso nos encontramos con dos hechos sujetos a tributación. Por un lado la renuncia de la prestación que corresponde al Sr. Y en favor del Sr. Z; esta operación está sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones según se desprende del artículo 28.2 de la Ley 29/1987 y en el artículo 58.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, según los cuales se exigirá el impuesto al renunciante. Por otro lado nos encontramos que la recepción de la prestación por parte del Sr. X es una operación sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en virtud del artículo 16.2.a).3.º de la Ley 40/1998.

## SUPUESTO NÚM. 4

### A) ENUNCIADO

Por sentencia de un juzgado de primera instancia e instrucción se declara a cierto individuo titular dominical de determinado inmueble, en virtud de prescripción adquisitiva (usucapión).

### B) TRABAJO A REALIZAR

A la vista de la información anterior SE PIDE contestar a las siguientes cuestiones:

1. ¿Está sujeta a tributación dicha adquisición por el ITP y AJD o el ISD?

Consideramos que está sujeta al ITP y AJD dado que, el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su artículo 7.1.A) declara sujetas al impuesto las «transmisiones onerosas por actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas y jurídicas», por otra parte el artículo 7.2.c) contiene un supuesto de asimilación, es decir, determinados casos calificados como «transmisiones patrimoniales» cuya realización origina las mismas consecuencias tributarias previstas para los supuestos del artículo 7.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Este supuesto de asimilación tiene como objeto evitar que por actos registrales o formales quede sin tributar el título originario de la adquisición.

Por ello, la adquisición de un inmueble establecida en la sentencia declarativa de la usucapión dependerá de la causa por la cual se origina, así como, en su caso, por la realización de los procedimientos inmatriculadores que suplen la ausencia de título bastante para acceder al Registro de la Propiedad.

Así, a título de ejemplo, si la prescripción adquisitiva (o usucapión) deriva de un título de los mencionados en el artículo 1.957 del Código Civil (este artículo exige al usucapiente un justo título, que es el que legalmente basta para transferir el dominio, purgando la usucapión precisamente el vicio originario) y la adquisición del bien usucapido ya tributó en su momento, la declaración de la usucapión no está sujeta a tributación. Al respecto cabe recordar que el artículo 2.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados determina que el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado, «PRESCINDIENDO DE LOS DEFECTOS, TANTO DE FORMA COMO INTRÍNSECOS, que puedan afectar a su validez y eficacia». A su vez, el artículo 7.2.c) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados establece que no estarán sujetos estos supuestos de asimilación cuando «se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión».

Pero, por el contrario, si la usucapión se produce por aplicación del artículo 1.959 del Código Civil (la posesión no interrumpida durante treinta años, sin necesidad de título ni de buena fe) la transmisión se producirá en el momento en que se gana la prescripción, además, generalmente el bien no estará inscrito en el Registro de la Propiedad a favor del titular que ha adquirido por usucapión. Por todo ello cuando se realicen los actos a que se refiere el artículo 7.2.c) Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados estarán sujetos a tributación, salvo que se acrediten las circunstancias antes mencionadas (pago, exención o no sujeción). Al respecto, se debe matizar que el hecho imponible no lo constituye la adquisición operada por la usucapión, y de la que deriva, en su caso, la titularidad que se pretende acreditar a través del expediente de dominio, sino de la propia expedición del título supletorio.

En este último sentido cabe recordar que el expediente de dominio es un procedimiento judicial que tiene por objeto lograr la concordancia entre el Registro de la Propiedad y la realidad jurídica extrarregistral, acreditando el dominio a los efectos de proporcionar un título inmatriculador.

2. *¿Qué repercusiones tiene dicha adquisición en el IRPF y en el Impuesto sobre el Patrimonio?*

La adquisición mencionada en el supuesto, en cuanto se refiere al IRPF, tendrá repercusiones distintas según cuál sea la causa de la usucapión.

En los casos del artículo 1.957 del Código Civil, es decir, que el transcurso del tiempo, junto con el título viciado y la posesión en concepto de dueño, produce la purga del defecto para que la transmisión fuera válida y eficaz desde el origen, nos encontramos ante el hecho de que, generalmente, la adquisición no estaría sujeta.

En los casos del artículo 1.959 CC generalmente originará una ganancia patrimonial sujeta a tributación. Atendiendo a los artículos 32.1.b) y 35.1.1 LIRPF, junto a los casos más usuales –ganancias o pérdidas procedentes de transmisiones onerosas o lucrativas–, cabe agregar todos aquellos supuestos en que no existen tales transmisiones, en sentido amplio. Se trata de supuestos como incorporación de bienes y derechos al patrimonio del contribuyente, no sujetas a ISD ni a otros componentes de la renta de IRPF, tales como la adquisición del dominio y demás derechos reales a través de los denominados civilmente modos originarios, como supuestos de accesión y usucapión, que es el caso que nos interesa.

En el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio, la incorporación del bien al patrimonio del sujeto pasivo conlleva que aquél forme parte de la Base Imponible de la declaración correspondiente, según los artículos 1, 9 y 10 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

## SUPUESTO NÚM. 5

### A) ENUNCIADO

Mediante escritura pública la mercantil CESA adquiere de JUSA unos edificios previamente adquiridos por esta última de una tercera entidad. Entre otras cláusulas, la citada escritura contiene la siguiente «*Manifiesta el representante de la entidad vendedora que la presente transmisión queda sujeta fiscalmente al IVA y que se ha efectuado la repercusión de este impuesto sobre la parte compradora, declarando el representante de la entidad vendedora haber recibido de la parte compradora el importe de la cuota repercutida*».

## B) TRABAJO A REALIZAR

A la vista de la información anterior SE PIDE contestar a las siguientes cuestiones:

1. *¿Es correcta la tributación señalada en la escritura?*

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su artículo 20.1.22, establece que estarán exentas del IVA las segundas y ulteriores entregas de EDIFICACIONES, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación. La exención conlleva la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (art. 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), lo cual se traduce en un aumento de coste pues el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales se soporta por el adquirente sin derecho a deducción. Por este motivo, el artículo 22.2 Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que esta exención podrá ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones. En este sentido, los requisitos reglamentarios se encuentran en el artículo 8 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA. Dicho artículo exige:

- Que la renuncia se comunique fehacientemente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes.
- Que la renuncia se practique operación a operación.
- Que se justifique con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles.

Por tanto, suponiendo que en el caso del supuesto concurren los requisitos mencionados, la renuncia a la exención es posible, en cuyo caso la operación está sujeta al IVA y es correcta la tributación señalada en la escritura.

2. *¿Debe entenderse efectuada implícitamente la renuncia a la exención del IVA por las partes otorgantes de la misma?*

De los requisitos vistos en el punto 1, no cabe duda que la renuncia se ha querido revestir de un cierto carácter formalista que condicione su validez. Así el cumplimiento de los requisitos ha de reflejarse y comunicarse por escrito al transmitente, de la misma forma que este último ha de dejar constancia expresa de la renuncia a la exención, y no en cualquier momento, sino previa y simultáneamente a la entrega del bien.

Pese a que en principio no existe, en la escritura pública de adquisición, una renuncia expresa a la exención, se puede entender que se cumple el requisito de la comunicación de la renuncia. Así, la cláusula mencionada es reveladora de la intención de que quede sujeta la operación al Impuesto sobre el Valor Añadido, con lo cual, se está renunciando implícitamente a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que literalmente dice «... la presente transmisión queda sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido...», «se ha efectuado la repercusión» y «haber recibido por la parte compradora el importe de la cuota repercutida».

Por otra parte, se cumple el requisito de la comunicación fehaciente con carácter previo o simultáneo, ya que la renuncia implícita se produce en la propia escritura pública de adquisición.

Por consiguiente, se puede entender efectuada implícitamente la renuncia a la exención al incluirse en la escritura pública la cláusula comentada. Al efecto, cabe destacar que éste es el criterio seguido por la Dirección General de Tributos (consulta de 10-5-1996) y por el Tribunal Económico-Administrativo Central (resoluciones de 29-4-1998, 8-9-1998, 10-7-1998) al considerar fehacientemente acreditada la renuncia a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido por el transmitente por el hecho de hacerse constar en la escritura pública de compraventa la repercusión del impuesto.

## SUPUESTO NÚM. 6

### A) ENUNCIADO

Una fábrica de alcohol y bebidas alcohólicas situada en Barcelona efectúa en 2001 las siguientes operaciones.

*SE PIDE la tributación correspondiente a las operaciones descritas.*

1. Venta a un supermercado de Madrid de 200 cajas de 12 botellas de 1 litro de vermouth de 17% en volumen y de 500 cajas de 24 botellines de 0,33 litros cada uno de cerveza con un grado plato 14.

A) La venta de las cajas de botellas de vermouth se trata de una operación sujeta y no exenta al Impuesto sobre Productos Intermedios (arts. 31 a 35 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales).

La base imponible estará constituida por el volumen de productos comprendidos en el ámbito objetivo expresado en hectolitros de producto acabado a la temperatura de 20 °C (200 cajas x 12 botellas x 1 litro = 2.400 litros, que son 24 hectolitros).

El tipo de gravamen es de 49,49 euros por hectolitro (art. 34.2 Ley de Impuestos Especiales).

- B) La venta de cerveza es una operación sujeta y no exenta al Impuesto sobre la Cerveza (arts. 24 a 26 Ley de Impuestos Especiales).

El tipo impositivo (epígrafe) del impuesto sobre la cerveza depende del grado alcohólico volumétrico adquirido (% vol.); hasta un 2,8% vol. no importa el grado plato; a partir de un 2,8% vol. se tributa en base al grado plato, sin tener en cuenta la graduación (art. 26 Ley 38/1992).

La base imponible está constituida por el volumen de productos comprendidos dentro del ámbito objetivo expresado en hectolitros de producto acabado a la temperatura de 20 °C (500 cajas x 24 botellines x 0,33 litros = 3.960 litros, que son 39,60 hectolitros) El tipo impositivo, en este caso, es de 8,87 euros por hectolitro (art. 26.1.Epígrafe 3 Ley de Impuestos Especiales).

El devengo se produce a la salida de la fábrica a consumo, artículos 5 y 7 de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales. Y el sujeto pasivo será el titular de la fábrica, artículos 4.5 y 8 Ley 38/1992.

DOCUMENTO: Únicamente albarán de circulación, puesto que las marcas fiscales sólo resultan aplicables a las bebidas derivadas, no a la cerveza ni a los productos intermedios (art. 26 Reglamento).

2. Suministro a un laboratorio farmacéutico provisto del CAE 08A900X de 1.000 litros de alcohol no desnaturalizado, rectificado de melazas de 96,5.º

El suministro de alcohol no desnaturalizado a un laboratorio es una operación sujeta y no exenta al Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas (arts. 36 a 45 Ley de Impuestos Especiales).

La base imponible estará constituida por el volumen de alcohol puro, a la temperatura de 20 °C, expresado en hectolitros, contenido en los productos objeto de impuesto. El tipo de gravamen es de 739,97 euros por hectolitro de alcohol puro (art. 39 Ley de Impuestos Especiales).

No obstante, hay que tener presente que el artículo 42.4 Ley de Impuestos Especiales establece las condiciones para que la fabricación del alcohol que se destine a la elaboración de medicamentos esté exenta.

3. Suministro a un operador registrado en Alemania de una cuba de 30.000 litros de alcohol al que se refiere el número 2 anterior.

El suministro de alcohol al operador registrado en Alemania es una operación sujeta y no exenta al Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, en los mismos términos que el punto 2.

No obstante, en este caso se da la particularidad de que no se producirá el devengo del impuesto dentro del ámbito territorial interno, pues la entrega tiene lugar dentro de, lo que se llama, régimen suspensivo. Así el artículo 7.5 Ley de Impuestos Especiales establece que el impuesto se devengará, en los supuestos de expediciones con destino a un OPERADOR REGISTRADO, en el momento de la entrada de los productos en el depósito de recepción.

Los envíos al ámbito territorial comunitario no interno, es decir, la circulación intracomunitaria en régimen suspensivo se amparará en un documento de acompañamiento (art. 22.1.a) del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales. Por su parte, la ultimación del procedimiento de circulación intracomunitaria en régimen suspensivo con destino a un operador registrado, se producirá con la recepción de los productos por éste. Esto se acreditará, por el expedidor, mediante el ejemplar n.º 3 del documento de acompañamiento (art. 14.7 Reglamento de los Impuestos Especiales), o documento simplificado de acompañamiento si se tratase del procedimiento de envíos garantizados.

4. Venta a un almacén fiscal provisto del CAE 08BT023F de 12 cajas de botellas de 0,7 litros de whisky de 43 grados.

El almacén fiscal es un establecimiento habilitado para comercializar productos sujetos a los IIEE con el impuesto devengado, pero con destino a algún supuesto de exención o tipo reducido (en el caso del alcohol y bebidas alcohólicas, por ejemplo, el avituallamiento de buques y aeronaves del art. 9 de la Ley y la producción de vinagre del art. 21 de la Ley).

Tener en cuenta los artículos 1.2 y 13 del Reglamento, con relación al almacén fiscal y el artículo 22.1.b) con relación a los documentos de circulación a expedir (documento de acompañamiento).

5. Envío a un restaurante de Gran Canaria de una barrica de 500 litros de moscatel de 14,5% en volumen y 2.000 cajas de 24 botellines de 0,5 litros de una cerveza con grado plato 10,5.

A) El envío al restaurante de Gran Canaria de moscatel es una operación sujeta y no exenta al Impuesto sobre Productos Intermedios (arts. 31 a 35 Ley 38/1992).

La base imponible estará constituida por el volumen de productos comprendidos en el ámbito objetivo expresado en hectolitros de producto acabado a la temperatura de 20 °C. El tipo de gravamen es de 23,25 euros por hectolitro (art. 23.5 Ley de Impuestos Especiales).

B) El envío de la cerveza al restaurante es una operación sujeta y no exenta al Impuesto sobre la Cerveza (arts. 24 a 26 Ley de Impuestos Especiales).

La base imponible está constituida por el volumen de productos comprendidos dentro del ámbito objetivo expresado en hectolitros de producto acabado a la temperatura de 20 °C. El tipo impositivo, en este caso, es de 6,67 euros por hectolitro (art. 26.1.Epígrafe 2 y art. 23.4 Ley de Impuestos Especiales).

6. Venta a Estados Unidos de 2.000 cajas de 12 botellas de vino tinto de 12,5 grados, 1.000 litros de vino seco de 17,5 grados y 5.000 litros de anís seco de 46 grados.

- A) La venta a los Estados Unidos de las 2.000 cajas de 12 botellas de vino tinto es una operación sujeta al Impuesto sobre el vino y Bebidas Fermentadas (arts. 27 a 30 Ley de Impuestos Especiales), sin embargo esta operación no devenga impuesto alguno, y no sólo por el hecho de que el tipo establecido sea de 0 euros por hectolitros (art. 30 Ley de Impuestos Especiales), ya que la salida de los productos de la fábrica con destino a la exportación se efectuará en régimen suspensivo (art. 7.1.b) Ley de Impuestos Especiales), ultimándose dicho régimen cuando se realice efectivamente la exportación (art. 11.1.b) Ley de Impuestos Especiales). Con este mecanismo se da la circunstancia que no se produce el devengo del impuesto en el ámbito espacial interno.
- B) La exportación a los Estados Unidos del vino seco de 17,5 grados es una operación sujeta al Impuesto sobre el vino y Bebidas Fermentadas. Pero al igual que en el caso anterior la salida de los productos de la fábrica con destino a la exportación se efectuará en régimen suspensivo (art. 7.1.b) Ley de Impuestos Especiales), ultimándose dicho régimen cuando se realice efectivamente la exportación (art. 11.1.b) Ley de Impuestos Especiales). Con este mecanismo se da la circunstancia que no se produce el devengo del impuesto en el ámbito espacial interno.
- C) La exportación de anís seco de 46 grados es una operación sujeta al Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas. Al tratarse de una exportación, y al igual que en los casos anteriores, la salida de los productos de la fábrica con destino a la exportación se efectuará en régimen suspensivo (art. 7.1.b) Ley de Impuestos Especiales), ultimándose dicho régimen cuando se realice efectivamente la exportación (art. 11.1.b) Ley de Impuestos Especiales). Con este mecanismo se da la circunstancia que no se produce el devengo del impuesto en el ámbito espacial interno.

La liquidación y pago del impuesto para todos los supuestos anteriores en que fuere oportuno:

- Período: trimestre natural, salvo que se trate de un sujeto pasivo cuyo período de liquidación en el ámbito del IVA sea mensual.
- Plazo: si el período es trimestral, los 20 primeros días naturales del segundo mes siguiente a aquel en que finaliza el trimestre en que se han producido los devengos. Si es mensual, los 20 primeros días naturales del tercer mes siguiente a aquel en que finaliza el mes en que se han producido los devengos.

Como nota final indicar que los tipos aplicados son los vigentes el año 2002, a pesar de que el supuesto habla del año 2001.

Por último en cuanto al devengo del IVA, se producirá cuando los productos se destinen a consumo. Por lo tanto no existirá devengo mientras los productos se beneficien del régimen suspensivo.

**SUPUESTO NÚM. 7****A) ENUNCIADO**

Un grupo de personas decide construir un edificio en régimen de comunidad de propietarios, constituyendo al efecto la correspondiente comunidad de bienes. Acabada la construcción declaran la obra nueva y posterior división horizontal de la misma, disolviendo a continuación la citada comunidad y efectuando la adjudicación de las distintas viviendas a sus respectivos propietarios.

**B) TRABAJO A REALIZAR**

A la vista de la información anterior SE PIDE indicar la tributación de las distintas operaciones mencionadas en el enunciado.

1. La constitución de la comunidad de bienes es una operación sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en concreto a la modalidad de Operaciones Societarias. El artículo 22 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en sus apartados 4.º y 5.º, establece la tributación de determinadas comunidades de bienes por equiparación a las sociedades. En concreto, el apartado 4.º somete a tributación a «la comunidad de bienes, constituida por actos *inter vivos*, que realice actividades empresariales».

En el supuesto planteado cabe resaltar:

- a) Constituye un requisito para la sujeción al impuesto que la comunidad de bienes realice una actividad empresarial, al respecto se ha de tener presente que el artículo 25.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, considera como actividad empresarial aquella que supone la «ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la PRODUCCIÓN o distribución de bienes y servicios», teniendo en particular esta consideración, entre otras, las actividades de construcción.
- b) El hecho imponible es la constitución de la comunidad de bienes (arts. 19.1 y 22.4.º Real Decreto Legislativo 1/1993). El sujeto pasivo es la propia comunidad (arts. 23 y 22.4.º Real Decreto Legislativo 1/1993). La base imponible es el valor neto de la aportación, entendiéndose por tal el valor real de los bienes y derechos aportados minorado por las cargas y gastos que fueren deducibles (arts. 25 y 22.4.º Real Decreto Legislativo 1/1993) y la cuota tributaria se obtiene aplicando a la base el tipo del 1% (arts. 26 y 22.4.º Real Decreto Legislativo 1/1993).

2. La declaración de obra nueva es una operación que tributa por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados-Documentos Notariales, tanto en su vertiente fija como variable. Así el artículo 31.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados establece que «las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta ley, tributarán además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma».

En este supuesto, el sujeto pasivo es el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan. La base imponible estará constituida por el valor real de coste de la obra nueva que se declare, sin incluir el valor de los terrenos (art. 70.1 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados) y el tipo de gravamen es del 1 por 100 (art. 14.2 de la Ley 13/1997 de la *Generalitat Valenciana*, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, tras la modificación introducida por el artículo 40 de la Ley 10/2001, de 27 de diciembre, de Presupuestos de la Generalitat Valenciana para el año 2002).

3. La división horizontal también es una operación sujeta a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados-Documentos Notariales en su vertiente fija y variable, en los términos de la declaración de obra nueva, pero en este caso, la base imponible estará constituida tanto por el valor real del coste de la obra nueva como por el valor real del terreno (art. 70.2 RD 828/1995).

4. La disolución de la comunidad de bienes es un hecho imponible de la modalidad de Operaciones Societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (arts. 19.1.1.º y 22.4.º Real Decreto Legislativo 1/1993). En este caso son sujetos pasivos «los comuneros o partícipes por los bienes y derechos recibidos» (arts. 23.b) y 22.4.º Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados). La base imponible coincidirá con el valor real de los bienes y derechos entregados a los comuneros, sin deducción de gastos y deudas (arts. 25.5 y 22.4.º Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados) y el tipo de gravamen es del 1 por 100 (arts. 26 y 22.4.º Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados).

5. La adjudicación al comunero de la finca supone una operación no sujeta a tributación, según jurisprudencia mayoritaria por tratarse de un acto interno de la comunidad, sin traslación de dominio; no supone una primera transmisión, es una mera especificación de un derecho abstracto preexistente y no viene gravado por IVA ni por ITP. (Cfr. TS 23-05-1998, 28-06-1999; TEAC 23-05-2001, 9-10-2001).

**SUPUESTO NÚM. 8****A) ENUNCIADO**

En 2000 se presenta a liquidación una escritura por la cual se elevan a públicos determinados contratos privados, otorgados el día 15 de febrero de 1977 y que no fueron liquidados en su momento. A dicha escritura se acompaña la siguiente documentación: a) Alta en la Contribución Territorial Urbana de los inmuebles y los recibos girados por este concepto desde 1977; b) Cuotas satisfechas a la Cámara Oficial de la Propiedad Urbana desde 1977; c) Diversos contratos de suministro (agua, electricidad y gas) fechados a partir de 1978; d) El certificado de fallecimiento, en 1994, de uno de los otorgantes de los citados documentos privados.

**B) TRABAJO A REALIZAR**

A la vista de la información anterior SE PIDE contestar a la siguiente cuestión:

*¿Procede girar alguna liquidación en 2000 por la escritura pública?*

El artículo 50.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos documentados, declara que «a los efectos de la prescripción, en los documentos que deban presentarse a liquidación, se presumirá que la fecha de los privados es la de su presentación, a menos que con anterioridad concurren cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 1.227 del Código Civil, en cuyo caso se computará la fecha de la incorporación, inscripción, fallecimiento o entrega, respectivamente». Por su parte el artículo 1.227 del Código Civil 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 entregase a un funcionario público por razón de su oficio».

Por otra parte, el artículo 64 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, establece el plazo de prescripción de cuatro años en cuanto al derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

A la vista de lo anterior, se puede afirmar que no procede girar liquidación por la escritura pública al transcurrir el plazo de prescripción contado desde la fecha de fallecimiento de uno de los otorgantes.

**SUPUESTO NÚM. 9****A) ENUNCIADO**

Para financiar su nueva vivienda el Sr. X obtiene dos préstamos hipotecarios, uno de la entidad Caja Segovia, de 10.000.000 pesetas, y otro de un particular, Sr. Y de 5.000.000 de pesetas. Ambos documentados en sendas escrituras públicas.

**B) TRABAJO A REALIZAR**

A la vista de la información anterior SE PIDE contestar a las siguientes cuestiones:

1. *¿Está sujeta a tributación la formalización de dichos préstamos? ¿Por qué concepto? ¿Resulta aplicable alguna exención?*

a) El préstamo hipotecario concedido por la entidad Caja Segovia al Sr. X, en principio, está sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que se trata de una prestación de servicio efectuada por un «empresario o profesional» a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (art. 11.12 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido).

No obstante lo anterior, el artículo 20.Uno.18.c) Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que estará exenta del impuesto la «concesión de créditos y préstamos en dinero, cualquiera que sea la forma en que se instrumenten».

Por tanto, estamos ante una operación sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Justamente, por encontrarnos ante una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, se establece la compatibilidad con la cuota variable de la modalidad AJD-Documentos Notariales del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (art. 31.2 Real Decreto Legislativo 1/1993). En este sentido, el artículo 74.2 del Real Decreto 828/1995 establece que las primeras copias de escrituras notariales que documenten la constitución de préstamos sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido... tributarán por el referido gravamen gradual cuando sean inscribibles en el Registro de la Propiedad o Mercantil».

En conclusión, la concesión del préstamo y la constitución de la hipoteca están sujetas y exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, pero la constitución de la hipoteca está sometida a la cuota fija y variable (al cumplirse los requisitos del art. 31.2 Real Decreto Legislativo 1/1993) de la modalidad AJD-Documentos Notariales del Real Decreto Legislativo 1/1993.

b) El préstamo concedido por el particular al Sr. X es una operación que no se realiza en el tráfico empresarial, de ahí que esté sujeto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas. En este sentido, el artículo 7.1.B) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, dictamina que está sujeta la constitución de préstamos. A ello, se ha de unir la peculiaridad que, según el artículo 15 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la «constitución de... los derechos de hipoteca... en garantía de un préstamo tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo».

Sin embargo, al igual que el préstamo anterior, nos encontramos que la operación está exenta de tributación, ya que el artículo 45.I.B).15 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados declara la exención de los préstamos.

Por tanto nos encontramos ante una operación sujeta y exenta de la modalidad TPO.

A diferencia del caso anterior, al estar sujeta la operación a la modalidad de TPO no está sujeta a la cuota variable de la modalidad AJD-Documentos Notariales (art. 31.2 Real Decreto Legislativo 1/1993), pero sí a la cuota fija del artículo 31.1 Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

## 2. Cuando se cancelen dichos préstamos en 2002, ¿deberá tributarse por algún concepto?

La cancelación de derechos reales no es una operación sujeta a Impuesto sobre el Valor Añadido ni a TPO, en este último sentido, el artículo 7.1.B) Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados sólo fija como hecho imponible la constitución de derechos reales, pero no la extinción de los mismos, entre los que se incluye la cancelación de las hipotecas. Por ello, la no sujeción a TPO originaría la tributación por la cuota gradual de la modalidad AJD-Documentos Notariales del artículo 31.2 TR al cumplirse los demás requisitos. Tanto en el préstamo concedido por la entidad Caja Segovia como el otorgado por el particular, a la cancelación de los mismos, y más concretamente, en la cancelación de la hipoteca, se abonará la modalidad fija del concepto AJD-Documentos Notariales (art. 31.1 Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), ya que respecto a la cuota variable (art. 31.2 Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados) el artículo 45.I.B).18 del Texto Refundido establece la exención de las «primeras copias de escrituras notariales que documenten la cancelación de hipotecas de cualquier clase», a partir del 1 de enero de 2001, pues el apartado citado se incorporó al Texto Refundido por el artículo 6 de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre.

**SUPUESTO NÚM. 10****A) ENUNCIADO**

El 13 de enero de 2001 un particular se da de alta en el grupo 013 («Veterinarios») de la Sección 2.ª de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE). No obstante, el 15 de julio de ese mismo año se da de baja en él, al haber constituido una sociedad limitada dedicada a la prestación de servicios clínicos veterinarios. La sociedad se da de alta en el grupo 045 («Consultas y clínicas veterinarias») de la Sección 1.ª de las tarifas del IAE, con efectos desde agosto de 2001.

**B) TRABAJO A REALIZAR**

A la vista de la información anterior SE PIDE contestar a las siguientes cuestiones:

*1. ¿Qué períodos impositivos abarcarán, respectivamente, las cuotas que el Ayuntamiento gire por las dos actividades indicadas?*

El Impuesto sobre Actividades Económicas tiene su regulación en los artículos 79 a 92 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales.

Según el artículo 90.1 de la Ley 39/1988, el período impositivo «coincide con el año natural, excepto cuando se trate de declaraciones de alta, en cuyo caso abarcará desde la fecha de comienzo de la actividad hasta el final del año natural». Por consiguiente las cuotas que el ayuntamiento gire por las actividades abarcará al período impositivo del año 2001, pero al tratarse en ambos casos de declaraciones de alta el período impositivo será:

- Para la actividad profesional, del 13 de enero hasta el 31 de diciembre de 2001.
- Para la sociedad limitada, desde agosto hasta el 31 de diciembre de 2001.

Por su parte, el artículo 90.2 de la Ley 39/1988 determina que el impuesto se devenga el primer día del período impositivo y que las cuotas serán irreducibles, salvo cuando, en los casos de declaración de alta, el día de comienzo de la actividad no coincida con el año natural, en cuyo supuesto las cuotas se calcularán proporcionalmente al número de trimestres naturales que faltan para finalizar el año, incluido el del comienzo del ejercicio de la actividad. Por lo tanto, en la actividad profesional la cuota alcanza a los cuatro trimestres del año, mientras que para la sociedad limitada la cuota alcanza a los dos últimos trimestres del año.

2. *¿Qué debe hacer el sujeto pasivo respecto de la liquidación que se le practique por la actividad profesional?*

En el caso de baja, el artículo 90.2, segundo párrafo de la Ley 39/1988 establece que «en el caso de baja por cese en el ejercicio de la actividad, las cuotas serán prorrateables por trimestres naturales, excluido aquel en el que se produzca dicho cese. A tal fin los sujetos pasivos podrán solicitar la devolución de la parte de la cuota correspondiente a los trimestres naturales en los que no se hubiere ejercido la actividad».

En el caso concreto que nos ocupa, al producirse la baja el 15 de julio de 2001, se podrá pedir la devolución de las cuotas correspondientes al último trimestre del año 2001.

## SUPUESTO NÚM. 11

### A) ENUNCIADO

A resultas de una partición hereditaria se adjudica al cónyuge superviviente la que fuera la vivienda habitual del causante. Sin embargo, la oficina liquidadora, al proceder a la exacción del ISD, aplica la reducción prevista por la transmisión lucrativa *mortis causa* de la vivienda habitual del causante a todos los herederos, en proporción a sus respectivas hijuelas.

### B) TRABAJO A REALIZAR

A la vista de la información anterior SE PIDE contestar a las siguientes cuestiones:

1. *¿Es correcta la forma de proceder de la oficina liquidadora o, por el contrario, debería haber aplicado la citada reducción únicamente a la persona adjudicataria de la vivienda?*

El artículo 20.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece las reducciones que se aplican sobre la base imponible. Según la redacción dada por la Ley 21/2001, las reducciones serán las que hayan sido aprobadas por la Comunidad Autónoma, si bien se practicarán en primer lugar las del Estado y, a continuación, las de las Comunidades Autónomas.

En el caso de la Comunidad Valenciana, estas reducciones se establecen en el artículo 10 de la Ley de la *Generalitat Valenciana* 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos. A su vez, con el fin de garantizar una mejor comprensión de las reducciones autonómicas y su coordinación con las estatales la Dirección General de Tributos de la *Conselleria* de Economía, Hacienda y Empleo

ha aprobado la Resolución de 25 de mayo de 2001. El apartado 7 de la Resolución de 25 de mayo establece que resultarán aplicables a las reducciones contenidas en la ley autonómica los criterios interpretativos sostenidos en la Resolución 2/1999 de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, en todo aquello que no contravenga la resolución autonómica.

En cuanto a la reducción por la vivienda habitual del causante, al no existir especialidad en la ley autonómica valenciana, se ha de estar a lo dispuesto en el artículo 20.2.c), párrafo cuarto de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que establece una reducción del 95 por 100, con el límite de 122.606,47 euros para cada sujeto pasivo, que gozarán las adquisiciones *mortis causa* de la vivienda habitual de la persona fallecida, siempre que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes o descendientes de aquél, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento, siempre que se cumpla el requisito de permanencia de los 10 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese el adquirente dentro de ese plazo.

En cuanto al problema de determinar si la reducción ha de aplicarse a todos los herederos por igual, siempre que reúnan los requisitos antes señalados, o, por el contrario, sólo debe aplicarse a la persona adjudicataria de la vivienda la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, establece:

«Inclusión en la base imponible del valor de los bienes con derecho a reducción. A efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, artículo 27 de la Ley 29/1987, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión, en la medida en que cumplan todos los requisitos previstos en el artículo 20.2.c) anteriormente citado, con independencia de las adjudicaciones realizadas en la participación, y cada uno sobre la parte del valor del bien objeto de reducción, incluida en su correspondiente base imponible. Todo ello sin perjuicio de aplicar la reducción a determinados causahabientes en los supuestos en los que el testador les haya asignado los bienes específicamente».

A su vez, la DGT, en la consulta de 12 de mayo de 2000, dice:

«El artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones recoge el principio de la igualdad en la partición o, lo que es lo mismo, la regla conforme a la cual y a los efectos del impuesto, cualesquiera que sean las participaciones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará como si se hubieran hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión. Si todos los sucesores reciben todos los bienes en proporción a su derecho en la sucesión, la reducción a que se refiere el artículo 20.2.c) de la Ley para los supuestos de adquisición *mortis causa* de la vivienda habitual de la persona fallecida beneficiará por igual a los causahabientes

en la sucesión, en la medida en que cumplan todos los requisitos del citado artículo, apartado y letra, todo ello con independencia de las adjudicaciones realizadas en la adjudicación. La reducción les beneficiará, en consecuencia, sobre la parte del valor del bien objeto de reducción incluida en su correspondiente base imponible. La aplicación de la regla anterior, en cuanto beneficia por igual a todos los causahabientes, decae, como es lógico, en aquellos supuestos en que el causante, mediante testamento u otro documento, haya asignado elementos específicos a determinados causahabientes. En tales casos, sólo el adjudicatario incluirá en su base imponible el valor de dichos elementos y, por tanto, gozará en exclusiva de la reducción que procediera».

Por tanto, la DGT realiza una interpretación conjunta del artículo 20 con el artículo 27 Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de manera que se debe repartir el beneficio entre todos los herederos que reúnan los requisitos, independientemente de quién sea el causahabiente al cual se le adjudique en concreto el bien, dejando las excepciones a las adjudicaciones concretas por el testador.

A la vista de ello, se puede afirmar la corrección en el proceder de la oficina liquidadora.

*2. Para el disfrute de la exención, ¿debe comprometerse la viuda o alguno de los herederos a residir en la vivienda durante diez años?*

Respecto a la segunda cuestión, esto es, si es necesario que la vivienda adquirida pase a ser vivienda habitual del adquirente, nos encontramos con el problema de que la Ley 29/1987 no ha precisado este punto.

La Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, en la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, considera que no es necesario que la vivienda pase a ser la residencia habitual del causahabiente adjudicatario, así establece que «la Ley únicamente habla de que la adquisición se mantenga durante los diez años siguientes al fallecimiento, pero no exige el destino de la misma como vivienda habitual del causahabiente».

En conclusión, lo que hay que mantener es el bien concreto, la vivienda, si bien no es necesario que lo sea en concepto de vivienda habitual del heredero al que se le adjudica el bien.

Otro problema más complejo es el requisito del mantenimiento de la adquisición durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante, el problema radica en cómo se aplica respecto a los causahabientes que no resultan adjudicatarios de la vivienda.

Al respecto y en un primer momento, la DGT, en la consulta de 12 de mayo de 2000 –ya citada–, continúa diciendo:

«...Cuando, no obstante, esa regla general sea aplicable... las condiciones que se exigen respecto a la permanencia de lo adquirido en el patrimonio del sucesor deberá ser cumplido por el sucesor o sucesores que realmente hayan adquirido los bienes o derechos de que se trate, de forma que si incumplen uno de ellos, todos los adquirentes beneficiarios por la reducción en la sucesión perderán dichos beneficios –debiendo abonar la parte del impuesto no ingresado además de los intereses de demora– al igual que el que realmente incumplió la condición. Se trata, por así decirlo, de que como derivación del principio de igualdad en la partición, se ha formado un "grupo de herederos" a los que el requisito de permanencia obliga conjuntamente, en la medida en que su mantenimiento a todos beneficia y su pérdida a todos perjudica, con la circunstancia adicional de que ese mantenimiento sólo incumbe a los que hayan sido concretos adjudicatarios de los bienes o derechos por los que se disfrutó la reducción».

Por tanto, según esta interpretación de la DGT, se crea entre los causahabientes el llamado «grupo de herederos», de forma que sólo cuando la vivienda salga antes de cumplirse el plazo de permanencia de dicho grupo se perdería el beneficio. Este criterio de la DGT conlleva a que si la vivienda se transmite entre los causahabientes que forman el grupo de herederos no se pierda la bonificación.

Este criterio fue abandonado con posterioridad por la DGT, así en la consulta de 7 de marzo de 2001 se establece que tras la adjudicación concreta de la vivienda a uno de los causahabientes, la transmisión que haga éste de la vivienda supone el incumplimiento del requisito de permanencia exigido en el artículo 20.2.c) Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con independencia de que la transmisión se efectúe a favor de los otros causahabientes con derecho a la reducción o bien a un tercero.

No obstante, la DGT, en la consulta de 26 de junio de 2002 retoma la primera interpretación, *«la enajenación del usufructo dentro de ese grupo mantendrá la adquisición del elemento patrimonial dentro del mismo y, por ende, no se considerará incumplido, por el hecho de tal transmisión, el requisito de permanencia»*.

A nuestro entender, sería aconsejable que el legislador contemplase en la propia ley, o al menos en el reglamento, tal criterio, de forma que se alcanzase una mayor transparencia interpretativa.

## SUPUESTO NÚM. 12

### A) ENUNCIADO

Un juez, en el curso de un procedimiento de ejecución hipotecaria, otorga escritura pública de transmisión de los bienes ejecutados desde el deudor (empresario) al acreedor hipotecario.

## B) TRABAJO A REALIZAR

A la vista de la información anterior SE PIDE contestar a la siguiente cuestión:

*Dada la presencia del juez, ¿dicha transmisión estará sujeta al IVA o al ITP- AJD?*

La delimitación del ámbito objetivo de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido o del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se encuentra en los siguientes artículos:

1. El artículo 4.uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que establece la sujeción de las «entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional».
2. El artículo 7.1.A) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sujeta a gravamen «las transmisiones onerosas por actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas y jurídicas».
3. El artículo 4.cuatro de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido contempla la incompatibilidad entre ambos impuestos al decir: «las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto de "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las operaciones que se indican a continuación:

- a) Las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención...
  - b) Las transmisiones de valores a que se refiere el artículo 108, apartado dos, números 1 y 2 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores...».
4. El artículo 7.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados complementa lo anterior y establece que «no estarán sujetas al concepto de "transmisiones patrimoniales onerosas"... las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean 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 Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido...».

Atendiendo a estos preceptos, se puede concluir que, en principio, las transmisiones de bienes del patrimonio empresarial efectuados por empresarios (entregas de bienes) es una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, ya se trate de una transmisión voluntario o realizada al amparo de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa (véase el art. 8.Dos.3.º Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido). Por ello, la presencia en la transmisión del juez, según reza la cuestión, no es causa para alterar la naturaleza de la operación. De manera que las operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido o al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados estarán sujetas a uno u otro impuesto con independencia de la forma de la transmisión.

En este caso en concreto, el enunciado establece que nos encontramos ante el hecho de que el transmitente es un empresario, por ello la operación está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. Esto se basa en que en la transmisión de derechos reales, la condición de transmitente y adquirente no viene alterada por el modo en que se efectúe la transmisión, ya que tanto si es voluntaria (venta, donación...) como si es forzosa (ejecución judicial, ejecución notarial extrajudicial...) el transmitente (en este caso el empresario) es el titular del derecho real que se cede y con independencia de quién sea la persona u órgano que formalice o documente la transmisión. El juez se limita a encauzar y formalizar la transmisión que se impone forzosamente al propietario, pero no lo suplanta como cedente más que en un plano instrumental y documental. La transmisión se produce directamente del propietario-ejecutado al adquirente-adjudicatario, sin que el juzgado haya tenido en momento alguno la propiedad de los bienes, es decir, que el juez se limita a efectuar la transmisión de los bienes del deudor por la fuerza y a la documentación de la misma mediante el auto de adjudicación.

En definitiva, la actuación judicial suplanta la voluntad del deudor en la transmisión, en vez de otorgarse escritura por la transmisión voluntaria del deudor, el juez dicta auto de adjudicación, pero, repetimos, esta sustitución lo es en el plano instrumental o documental no en el plano de la transmisión de los derechos reales.

Por otra parte, y debido a que el transmitente es el sujeto pasivo en el Impuesto sobre el Valor Añadido, más problemática resulta la cuestión de la posible renuncia a la exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido cuando la transmisión se produce a través de un procedimiento judicial y se den las circunstancias y requisitos legales para su ejercicio. ¿Es posible en este caso sustituir la voluntad del deudor-transmitente?

En respuesta a esta cuestión, la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, introdujo la Disposición Adicional Sexta de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. Este precepto dispone: «En los procedimientos administrativos y JUDICIALES de EJECUCIÓN FORZOSA, los **ADJUDICATARIOS** que tengan la condición de empresario o profesional a efectos de este impuesto están facultados, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, y con respecto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al mismo que se produzcan en aquéllos, para:

- 1.º Expedir la factura en que se documente la operación y se repercuta la cuota del impuesto, presentar la declaración-liquidación correspondiente e ingresar el importe del impuesto resultante.
- 2.º EFECTUAR, en su caso, LA RENUNCIA a las exenciones previstas en el apartado Dos del artículo 20 de esta Ley».