



UNIVERSITAT DE BARCELONA



**Seminario de Derecho tributario empresarial**  
**Fundación Magín Pont Mestres y Antonio Lancuentra Buerba**

**La reforma en curso de los Impuestos sobre el Patrimonio y  
sobre Transmisiones (Proyecto de Ley 21/2008)**

por

*Magín Pont Clemente*

*Abogado*

**Barcelona, 18 de octubre de 2008**

## **1.- Justificación de la reforma en ITP/AJD**

La exposición de motivos del proyecto de Ley 121/08, establece que la legislación sobre el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados –en adelante ITP y AJD-, debe ser modificada para mejorar y simplificar la gestión del citado tributo, y por la necesidad de adaptar nuestra legislación a la Directiva 7/2008/CE del Consejo de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, la cual ha entrado en vigor el pasado 12 de marzo.

Entre las novedades que nos encontraremos en esta modificación parcial del RDL 1/1993, está el cambio en el cálculo del valor real de las concesiones en las que se haya señalado canon, precio, participación o beneficio mínimo que deba satisfacer el concesionario periódicamente, cuando la duración de la concesión fuese superior al año, **capitalizándose según el plazo de concesión, al 10 por ciento la cantidad anual que satisfaga el concesionario,** evitando una capitalización simple como ocurre en la actualidad.

Otra novedad, en aras de intentar paliar la crisis inmobiliaria es el tratamiento fiscal de la cesión de créditos o derechos de adquisición de inmuebles en construcción, cuya regulación determinaba una base imponible cuantificada en función del valor total construido de los inmuebles.

Con la nueva regulación se pretende **que se ajuste al valor real del inmueble al momento de la cesión del derecho privado de compra, lo cual permitirá su transmisión a los contratantes que tengas dificultades para seguir con la adquisición, y da mayor flexibilidad al mercado.** Este supuesto se dirige a la transmisión entre particulares del derecho de adquisición de una vivienda en construcción.

Ahondando en las medidas con que paliar la citada crisis del “ladrillo”, se adecua la vigente regulación de la exención de las viviendas de protección oficial (VPO) a la situación actual, agrupando su normativa dispersa y cerrando la posibilidad de fraudes,

**en concreto, se reúne en un solo precepto todos los requisitos para gozar de las exenciones del impuesto, facilitando así su aplicación a este tipo de viviendas.**

Asimismo, se reafirma la exención de la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD, en el momento de su constitución tanto de los fondos de titulación hipotecaria, como de los fondos de titulación de activos.

En otro orden de cosas **se introduce una regla de cuantificación del valor de los bienes y derechos en el procedimiento de comprobación de valores por parte de la Administración**, consistente en fijar dicho valor, al menos, en el precio o contraprestación de la operación de que se trate, puesto que, como mínimo, alcanza tal valor para las partes.

Otra novedad importante **es que se establece de forma definitiva que la fecha del documento privado que prevalezca a efectos de prescripción**, conforme a lo dispuesto en la normativa del impuesto, determinará todos los aspectos del régimen jurídico aplicable a la liquidación que proceda por el acto o contrato incorporado al mismo.

Por último se modifica el requisito de inscribir los documentos que sean objeto de este impuesto, concretando que deben ser presentados en la Administración Tributaria competente, sin cuya constatación no podrán ser inscritos en el Registro correspondiente.

## **2.- Las modificaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas. Análisis comparativo**

<b>TEXTO EN VIGOR</b>	<b>PROYECTO DE LEY</b>
Artículo 13. 3.- Como norma general, para determinar la base imponible, el valor real del derecho originado por la concesión se fijará por la aplicación de la regla o reglas que, en atención a la naturaleza de las obligaciones impuestas al concesionario, resulten aplicables de las que se indican a continuación:	Artículo 13. 3.- Como norma general, para determinar la base imponible, el valor real del derecho originado por la concesión se fijará por la aplicación de la regla o reglas que, en atención a la naturaleza de las obligaciones impuestas al concesionario, resulten aplicables de las que se indican a continuación:
a) Si la Administración señalase una	a) Si la Administración señalase una

<p>cantidad total en concepto de precio o canon que deba satisfacer el concesionario, por el importe de la misma.</p> <p>b) Si la Administración señalase un canon, precio, participación o beneficio mínimo que deba satisfacer el concesionario periódicamente y la duración de la concesión no fuese superior a un año, por la suma total de las prestaciones periódicas. Si la duración de la concesión fuese superior al año, capitalizando al 10 por 100 la cantidad anual que satisfaga el concesionario. Cuando para la aplicación de esta regla hubiese que capitalizar una cantidad anual que fuese variable como consecuencia, exclusivamente, de la aplicación de cláusulas de revisión de precios que tomen, como referencia índices objetivos de su evolución, se capitalizará la correspondiente al primer año.</p>	<p>cantidad total en concepto de precio o canon que deba satisfacer el concesionario, por el importe de la misma.</p> <p>b) Si la Administración señalase un canon, precio, participación o beneficio mínimo que deba satisfacer el concesionario periódicamente y la duración de la concesión no fuese superior a un año, por la suma total de las prestaciones periódicas. Si la duración de la concesión fuese superior al año, capitalizando, <b><u>según el plazo de la concesión,</u></b> al 10 por 100 la cantidad anual que satisfaga el concesionario. Cuando para la aplicación de esta regla hubiese que capitalizar una cantidad anual que fuese variable como consecuencia, exclusivamente, de la aplicación de cláusulas de revisión de precios que tomen, como referencia índices objetivos de su evolución, se capitalizará la correspondiente al primer año.</p>
--	---

Como consecuencia de la modificación, **se calculara la capitalización según el plazo de concesión, evitando de esta forma el cálculo de capitalización simple.** Según la resolución del TEAC de 1 de junio de 2005, la antigua norma del 13.3 no atendía a la temporalidad de la concesión, sino que era el resultado de multiplicar por diez el canon pactado, con la nueva redacción se deberá aplicar la siguiente fórmula matemática.

$$Cx[1 - (1 + i)^{-n}]$$

Ejemplo: concesión de 10 años de canon anual 1.000 u.m.

Ahora: 1.000 / 0,1 = 10.000.

Futuro: 1.000 x [1-(1+0,1)<sup>-10</sup>]/0,1= 6.144

Esta modificación no es fruto de la casualidad, sino la resolución de un viejo debate ante la Hacienda Pública y frente a los Tribunales de Justicia, en el cual la AEAT aplicaba la fórmula de la capitalización simple en vez de aplicar la fórmula señalada *supra*. En este sentido, la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de 12 de diciembre de 2003**, en su Fundamento de Derecho Tercero exigía tener en cuenta el número de años de la concesión a la hora de realizar la capitalización:

“Consecuentemente, tratándose de una concesión cuyo plazo es de cinco años, y con canon anual de 9.019.955 Pesetas (54.211,02 €), el criterio que debe aplicarse para determinar la base imponible es el previsto en el art. 13.3.b) en el segundo inciso, en cuanto establece que si la duración de la concesión fuese superior al año, la base imponible se determinará capitalizando al 10 por 100 la cantidad anual que satisfaga el concesionario.

Como vemos, y a tenor literal de la norma, en estos supuestos la base imponible se obtiene por capitalización simple del canon al 10 por 100, lo que supone que en el presente caso la base imponible habría de venir fijada en 90.159.550 Pesetas (542.110,21 €).

Ahora bien, esta norma de capitalización simple que es la que ha sido utilizada por el TEAR en la resolución impugnada, es criticable, por cuanto no se tiene en cuenta el factor temporal de duración de la concesión, pudiendo verse beneficiadas las concesiones cuanto mayor sea el período de duración de las mismas, en detrimento de las concesiones de menor duración.

Cierto es que el precepto citado no especifica que deba tenerse en cuenta este factor temporal, mas ello no es obstáculo para que pueda apreciarse el mismo, ya que como señala la Resolución del TEAR de Baleares de 27-2-98 no existe exclusión expresa en contrario, y no hay duda de que la base imponible ha de ajustarse al valor real de la concesión, y no puede admitirse que por el juego de una fórmula suficientemente precisa se venga a fijar una base imponible que supone más del doble del valor real de la concesión.

En efecto, si la base imponible de la concesión trata de medir la contraprestación por la adquisición de un derecho “ex novo” que pasa al patrimonio de la adjudicataria, ese derecho no ha de computarse igual si se va a disfrutar dos años, veinte o noventa, por lo que hemos de concluir que en los supuestos en los que existe fijada una duración de la concesión, como ocurre en el presente caso, debe ponderarse esa duración a la hora de capitalización del canon, no siendo admisible acudir sin más al sistema de capitalización simple del canon al 10 por 100, porque el valor que se obtiene en su aplicación no es un valor real, ya que al no tenerse en cuenta la duración de la concesión, se prima injustificadamente a las concesiones cuanto más larga es la duración de las mismas, pudiendo darse el caso, como aquí acontece, que como la duración de la concesión es de 5 años con un canon anual de 9.019.955 Pesetas (54.211,02€), la regla de capitalización simple determine una base imponible de 90.199.550 Pesetas (542.110,21 €), cuando el precio de la concesión es tan sólo de 45.099.775 Pesetas (271.055,11 €).

Consecuentemente, procede estimar el recurso con relación a este extremo y anular las resoluciones impugnadas por no ser conformes a derecho, ... siendo igualmente disconforme a derecho la resolución del TEAR por calcular la base mediante la capitalización simple del canon al 10 por 100, debiendo proceder la Administración demandada a girar nueva liquidación ponderando la duración de la concesión a la hora de la capitalización del canon en los términos previstos en el art. 13.3.b) del Texto Refundido del Impuesto, ...”.

Para dicha Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de 12 de diciembre de 2.003, era preciso ponderar la duración de la concesión a la hora de capitalizar el canon. No es admisible la fórmula de capitalización simple (que es la correspondiente a un renta perpetua) porque no es lo mismo una concesión de dos años

(a partir de 1 año se aplica la capitalización), que de 15 (caso que nos ocupa), que de 50, 99 o más años.

<p>Artículo 17 1.-En la transmisión de créditos o derechos mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación se exigirá el Impuesto por iguales conceptos y tipos que las que se efectúen de los mismos bienes y derechos.</p>	<p>Artículo 17 1.-En la transmisión de créditos o derechos mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación se exigirá el Impuesto por iguales conceptos y tipos que las que se efectúen de los mismos bienes y derechos.</p> <p><b><u>Sin embargo, en el caso de inmuebles en construcción, la base imponible estará constituida por el valor real del bien en el momento de la transmisión del crédito o derecho, sin que pueda ser inferior al importe de la contraprestación satisfecha por la cesión.</u></b></p>
---	--

En una interpretación muy discutible de la norma, la Administración tributaria había entendido que la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de la cesión a un tercero por el comprador de un inmueble de los derechos del contrato privado de compraventa celebrado con el promotor, realizada antes de la finalización y consiguiente entrega de la construcción **estaba constituida por el valor real del inmueble cuyos derechos se transmiten.**

Así, en el supuesto de que un comprador de un inmueble en construcción cediera por 40.000 euros a un tercero los derechos del contrato privado de compraventa celebrado con el promotor, antes de la finalización y consiguiente entrega de la construcción de dicho inmueble, habiendo satisfecho hasta ese momento 25.000 euros de los 150.000 euros en que se fijó el precio del inmueble con el promotor, la Administración entendía que la base imponible era 150.000 euros. Posteriormente, el nuevo comprador estaría obligado a pagar el IVA correspondiente a la adquisición de la vivienda, y la base imponible sería 150.000 euros. En definitiva, se pagaría dos veces el 7% de 150.000; por la cesión del derecho privado –ITP- y por la entrega de la vivienda –IVA-.

<p>Artículo 45.I.B) 12. La transmisión de solares y la cesión de derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección oficial;</p> <p>las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos y contratos relacionados con viviendas de protección oficial en cuanto al gravamen sobre actos jurídicos documentados; la primer transmisión <b>inter vivos</b> del dominio de las viviendas de protección oficial, siempre que tenga lugar dentro de los seis años siguientes a la fecha de su calificación definitiva;</p> <p>los préstamos hipotecarios o no, solicitados para su construcción antes de la calificación definitiva;</p> <p>la constitución, ampliación de capital, fusión y escisión de sociedades cuando la sociedad resultante de estas operaciones tenga por exclusivo objeto la promoción o construcción de edificios en régimen de protección oficial.</p> <p>Para el reconocimiento del beneficio en relación con:</p> <p>la transmisión de los solares y la cesión del derecho de superficie</p> <p>bastará que se consigne en el documento el contrato se otorga con la finalidad de construir viviendas de protección oficial y quedará sin efecto si transcurriesen tres años a partir de dicho reconocimiento sin que obtenga la calificación provisional.</p>	<p>Artículo 45.I.B) 12.</p> <p>a) La transmisión de <b>terrenos y</b> solares y la cesión de derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección oficial. <b><u>Los préstamos hipotecarios solicitados para la adquisición de aquéllos, en cuanto al gravamen de actos jurídicos documentados.</u></b></p> <p>b) Las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos <u>o</u> contratos relacionados con <b><u>la construcción de edificios en régimen de</u></b> viviendas de protección oficial, siempre que se hubiera solicitado dicho régimen a la Administración competente en dicha materia.</p> <p>c) Las escrituras públicas otorgadas para formalizar la primera transmisión de viviendas de protección oficial, una vez obtenida la calificación definitiva.</p> <p>d) La constitución de préstamos hipotecarios para la adquisición exclusiva de viviendas de protección oficial y sus anejos inseparables, con el límite máximo del precio de la citada vivienda, y siempre que este último no exceda de los precios máximos establecidos para las referidas viviendas de protección oficial.</p> <p>e) La constitución, ampliación de capital, cuando tenga por exclusivo objeto la promoción o construcción de edificios en régimen de protección oficial.</p> <p>Para el reconocimiento <b><u>de las exenciones previstas en las letras: .....</u></b></p> <p><b><u>a) .....</u></b></p> <p><b><u>y b)</u></b></p> <p>bastará que se consigne en el documento que el contrato se otorga con la finalidad de construir viviendas de protección oficial y quedará sin efecto si transcurriesen tres años a partir de dicho reconocimiento sin que obtenga la calificación provisional .....</p>
---	---

<p>La exención se entenderá concedida con carácter provisional y condicionada al cumplimiento de los requisitos que en cada caso exijan las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas.</p>	<p><b><u>o cuatro años si se trata de terrenos.</u></b></p> <p>La exención se entenderá concedida con carácter provisional y condicionada al cumplimiento de los requisitos que en cada caso exijan las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas.</p> <p><b><u>En el supuesto de las letras a) y b) de este apartado, el cómputo del plazo de prescripción previsto en el artículo 67 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, comenzará a contarse una vez transcurrido el plazo de tres o cuatro años de la exención provisional.</u></b></p> <p><b><u>Las exenciones previstas en este número se aplicarán también a aquellas que, con protección pública, dimanen de la legislación propia de las Comunidades Autónomas, siempre que los parámetros de superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes no excedan de los establecidos en la norma estatal para las viviendas de protección oficial.</u></b></p>
--	--

Según la Exposición de Motivos se clarifican los supuestos de exención aplicables relativos a las viviendas de protección oficial. Se adecúa la vigente regulación de la exención de las viviendas de protección oficial (VPO) a la situación actual, mediante la agrupación de su normativa dispersa y cierre de algunas posibilidades de fraude. Se reúnen en un solo precepto todos los requisitos para gozar de las exenciones en este impuesto. De esta forma se incluye, como norma de vigencia indefinida, lo establecido en la disposición transitoria duodécima de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

<p>Artículo 46.3</p> <p>Cuando el valor declarado por los interesados fuese superior al resultante de la comprobación, aquél tendrá la consideración de base imponible.</p>	<p>Artículo 46.3</p> <p>Cuando el valor declarado por los interesados fuese superior al resultante de la comprobación, aquél tendrá la consideración de base imponible.</p> <p><b><u>Si el valor resultante de la comprobación o el valor declarado resultase inferior al precio o contraprestación pactadas, se tomará esta última magnitud como base imponible.</u></b></p>
---	---

Esta nueva regla de cuantificación del valor de los bienes y derechos en el procedimiento de comprobación de valores, **considera valor real, al menos, al precio o contraprestación de la operación de que se trate, puesto que, como se dice alcanza como mínimo tal valor para las partes.**

<p>Artículo 50</p> <p>2.-A los efectos de 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. 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.</p>	<p>Artículo 50</p> <p>2.- A los efectos de 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. 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.</p> <p><b><u>La fecha del documento privado que prevalezca a efectos de prescripción, conforme a lo dispuesto en este apartado, determinará el régimen jurídico aplicable a la liquidación que proceda por el acto o contrato incorporado al mismo.</u></b></p>
<p>Artículo 54</p> <p>1.- Ningún documento que contenga actos o contratos sujetos a este impuesto se admitirá ni surtirá efecto en Oficina o Registro Público sin que se justifique el pago, exención o no sujeción a aquél, salvo lo previsto en la legislación hipotecaria.</p> <p>Los Juzgados y Tribunales remitirán a los órganos competentes para la liquidación del Impuesto copia autorizada de los documentos que admitan en los que no consta la nota de haber sido presentados a liquidación.</p>	<p>Artículo 54</p> <p>1.- Ningún documento que contenga actos o contratos sujetos a este impuesto se admitirá ni surtirá efecto en Oficina o Registro Público sin que se justifique el pago .....</p> <p><b><u>de la deuda tributaria a favor de la Administración Tributaria competente para exigirlo, conste declarada la exención por la misma, o, cuando menos la presentación en ella del referido documento. De las incidencias que se produzca se dará cuenta inmediata a la Administración interesada.</u></b></p> <p>Los Juzgados y Tribunales remitirán a los órganos competentes para la liquidación del Impuesto copia autorizada de los documentos que admitan en los que no consta la nota de haber sido presentados a liquidación <b><u>en dicha Administración.</u></b></p>

	<p><b><u>La justificación del pago o, en su caso, de la presentación del referido documento se hará mediante la aportación en cualquier soporte original acreditativo del mismo o de copia de dicho original.</u></b></p>
--	---

El artículo 54 del proyecto de Ley **modifica el requisito para inscribir los documentos que sean objeto de este impuesto, concretando que deben ser presentados en la Administración tributaria competente**, sin cuya constatación no podrán ser inscritos en el Registro correspondiente. Según la sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de marzo de 2000, “tal precepto en la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, de Cesión de los Tributos, se concreta en el artículo 19 y especialmente en sus apartados 1 y 4, más concretamente. Este último determina **la prohibición a la Administración del Estado o de las Comunidades Autónomas de admitir ningún tipo de documento que les sea presentado a fin distinto del de su liquidación y que contenga hechos imposables sujetos a tributos que otra Administración deba exigir, sin que se acredite el pago de la deuda tributaria liquidada, conste declarada la exención por la oficina competente o cuando menos, la presentación en ella, del referido documento.** El incumplimiento de tal obligación por la Comunidad Autónoma de Madrid, determina que el interesado no deba ser perjudicado por dicho incumplimiento, pues es la Administración la que sirve al administrado y no al revés. De ahí que acreditado por el recurrente el pago, previa presentación de la oportuna autoliquidación en una Comunidad Autónoma incompetente para recibirlo y, en tanto no se ha acreditado mala fe, en el administrado, éste debe quedar exonerado de toda obligación frente a la Administración que resulta competente”.

<p>Artículo 56</p> <p>4.- El presentador del documento tendrá, por el solo hecho de la presentación, el carácter de mandatario de los obligados al pago del impuesto y todas las notificaciones que se le hagan en relación con el documento que haya presentado, así como las diligencias que suscriba, tendrán el mismo valor y producirán iguales efectos que si se hubieran entendido con los propios interesados.</p>	<p>Artículo 56</p> <p>4.- <b><u>La competencia para la aplicación del Impuesto y el ejercicio de la potestad sancionadora corresponderá a la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma o del Estado a la que se atribuya su rendimiento de acuerdo con los puntos de conexión aplicables según las normas reguladoras de la cesión de impuestos a las Comunidades Autónomas.</u></b></p>
--	---

Este viejo artículo 56 fue declarado inconstitucional y nulo por la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 113/2006, de 5 de abril (BOE de 9 de mayo de 2006).

Este nuevo artículo establece que **la competencia para la aplicación del impuesto y el ejercicio de la potestad sancionadora**, corresponde a la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma o del Estado a la que se atribuya su rendimiento de acuerdo con los puntos de conexión aplicables según las normas reguladoras de cesión de impuestos.

### **3.- Las modificaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, modalidad de Operaciones Societarias**

Como se ha indicado en la introducción de la ponencia, el ITP y AJD se ha modificado por la necesidad de adaptar nuestra legislación a la Directiva 7/2008/CE del Consejo de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, la cual ha entrado en vigor el pasado 12 de marzo.

La Directiva 2008/7/CE incide sustancialmente en las disposiciones legales de Derecho interno español que regulan el llamado impuesto sobre aportaciones de capital, que constituye una modalidad del Impuesto sobre TP y AJD, regulado en el Título II “Operaciones Societarias”.

En la Directiva se establece qué operaciones tendrán la consideración de “aportación de capital”, asimismo, desaparecen los hechos imposables referentes al traslado de un Estado miembro a otro Estado miembro de la sede de la dirección efectiva de una entidad.

No obstante, se establece que un Estado miembro podrá someter a impuesto sobre las aportaciones de capital de aquellas sociedades cuya sede de dirección efectiva esté situada en dicho Estado miembro en el momento de realizar la aportación de capital, o estando su sede de dirección efectiva en un tercer país, tenga en el Estado miembro su domicilio social, también se grava las aportaciones de capital o de inmovilizado si la compañía tiene su sede o domicilio social en un tercer país.

Con esta nueva regulación comunitaria se obliga a modificar el contenido de los preceptos de la Ley del ITP y AJD, en lo referente a la modalidad de operaciones

societarias, e igualmente, la no sujeción de las denominadas operaciones de reestructuración a dicha modalidad del impuesto, asimismo también se modifican los preceptos referentes, a sujetos pasivos, responsables subsidiarios, etc. Asimismo, se suprimen los supuestos de exención relativos a las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores (ahora se los denomina reestructuración) que deben convertirse en supuestos de no sujeción, aunque podrían quedar sometidas a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, documentos notariales, aplicable a las operaciones de reestructuración y a los traslados de la sede de dirección efectiva o domicilio de entidades de un Estado miembro a otro.

<b>TEXTO EN VIGOR</b>	<b>PROYECTO DE LEY</b>
<p>Artículo 19.</p> <p>1.- Son operaciones Societarias sujetas:</p> <p>1º.- La constitución, aumento y disminución de capital, fusión, escisión y disolución de sociedades.</p> <p>2º.- Las aportaciones que efectúen los socios para reponer pérdidas sociales.</p> <p>3º.- El traslado a España de la sede de dirección efectiva del domicilio social de una sociedad, cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Comunidad Económica Europea, o en éstos la entidad no hubiese sido gravada por un impuesto similar al regulado en el presente Título.</p> <p>2.- No estará sujeto:</p> <p>La ampliación de capital que se realice con cargo a la reserva constituida exclusivamente por prima de emisión de acciones.</p>	<p>Artículo 19.</p> <p>1.- Son operaciones Societarias sujetas:</p> <p>1º.- La constitución de sociedades, aumento y disminución de capital, y disolución de sociedades.</p> <p>2º.- Las aportaciones que efectúen los socios <b><u>que no supongan un aumento del capital social.</u></b></p> <p>3º.- El traslado a España de la sede de dirección efectiva del domicilio social de una sociedad, cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.</p> <p>2.- <b><u>No estarán sujetas:</u></b></p> <p><b><u>1º.- Las operaciones de reestructuración.</u></b></p> <p><b><u>2º.- Los traslados de la sede de la dirección efectiva o del domicilio social de sociedades de un Estado miembro de la Unión Europea a otro.</u></b></p> <p><b><u>3º.- La modificación de la escritura de constitución o de los estatutos de una sociedad y, en particular, el cambio del objeto social, la transformación o la prórroga del plazo de duración de una sociedad.</u></b></p> <p>4º.- La ampliación de capital que se realice con cargo a la reserva constituida exclusivamente por prima de emisión de acciones.</p>

Según la Exposición de Motivos, el Consejo de la Unión Europea aprobó recientemente la Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, que ha entrado en vigor el día 12 de marzo de este año, Directiva que sustituye a la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales Directiva que queda derogada con efectos a partir del día 1 de enero de 2009 (...).

Esta nueva regulación comunitaria obliga a modificar el contenido de los preceptos del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que definen los hechos imponible de la modalidad de operaciones societarias de este tributo. Igualmente, la no sujeción de las llamadas operaciones de reestructuración a dicha modalidad del impuesto obliga también a modificar los preceptos referentes, respectivamente, al sujeto pasivo, responsables subsidiarios y base imponible de operaciones societarias, a fin de excluir a aquéllas.

<p>Artículo 20. Las entidades que realicen, a través de sucursales o establecimientos permanentes, operaciones de su tráfico en territorio español y cuyo domicilio social y sede de dirección efectiva se encuentren en países no pertenecientes a la Comunidad Económica Europea, o encontrándose en éstos no estuviesen sometidas a un gravamen análogo al que es objeto el presente Título, vendrán obligadas a tributar por los mismos conceptos y en las mismas condiciones que las españolas, por la parte de capital que destinen a dichas operaciones.</p>	<p>Artículo 20. 1.- Las entidades que realicen, a través de sucursales o establecimientos permanentes, operaciones de su tráfico en territorio español y cuyo domicilio social y sede de dirección efectiva se encuentren <b><u>en países no pertenecientes a la Unión Europea</u></b>, o encontrándose en éstos no estuviesen sometidas a un gravamen análogo al que es objeto el presente Título, vendrán obligadas a tributar por los mismos conceptos y en las mismas condiciones que las españolas, por la parte de capital que destinen a dichas operaciones.</p> <p><b><u>2.- Las entidades cuyo domicilio social y sede de dirección efectiva se encuentren en un Estado miembro de la Unión Europea distinto de España no estarán sujetas a la modalidad de operaciones societarias cuando realicen, a través de sucursales o establecimientos permanentes, operaciones de su tráfico en territorio español. Tampoco estarán sujetas a dicho gravamen por tales operaciones las entidades cuya sede de dirección efectiva se encuentre en países no pertenecientes a la Unión Europea si su domicilio social está situado</u></b></p>
---	--

	<b><u>en un Estado miembro de la Unión Europea distinto de España.</u></b>
<p>Artículo 21.</p> <p>A los efectos del gravamen sobre operaciones societarias tendrán la consideración de operaciones de fusión y escisión las definidas en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 2º de la Ley 29/1991, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas.</p>	<p>Artículo 21.</p> <p>A los efectos del gravamen sobre operaciones societarias tendrán la consideración de operaciones <b><u>de reestructuración las operaciones de fusión, escisión, aportaciones de activos y canje de valores definitivas en el artículo 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y en el artículo 94 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.</u></b></p>
<p>Artículo 23.</p> <p>Estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario:</p> <p>a) En la constitución, aumento de capital, fusión, escisión, traslado de sede de dirección efectiva o domicilio social y aportaciones de los socios para reponer pérdidas, la sociedad.</p> <p>b) En la disolución de sociedades y reducción de capital social, los socios, copropietarios, comuneros o partícipes por los bienes y derechos recibidos.</p>	<p>Artículo 23.</p> <p>Estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario:</p> <p>a) En la constitución <b><u>de sociedades,</u></b> aumento de capital, fusión, escisión, traslado de sede de dirección efectiva o domicilio social <b><u>y aportaciones de los socios que no supongan un aumento de capital social, la sociedad</u></b></p> <p>b) En la disolución de sociedades y reducción de capital social, los socios, copropietarios, comuneros o partícipes por los bienes y derechos recibidos.</p>
<p>Artículo 24.</p> <p>Serán subsidiariamente responsables del pago del impuesto en la constitución, aumento y reducción del capital social, fusión, escisión, aportaciones de los socios para reponer pérdidas, disolución y traslado de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de sociedades, los promotores, administradores, o liquidadores de las mismas que hayan intervenido en el acto jurídico sujeto al impuesto, siempre que se hubieran hecho cargo del capital aportado o hubiesen entregado los bienes.</p>	<p>Artículo 24.</p> <p>Serán subsidiariamente responsables del pago del impuesto en la constitución <b><u>de sociedades,</u></b> aumento y reducción del capital social, <b><u>aportaciones de los socios que no supongan un aumento del capital social,</u></b> disolución y traslado de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de sociedades, los promotores, administradores, o liquidadores de las mismas que hayan intervenido en el acto jurídico sujeto al impuesto, siempre que se hubieran hecho cargo del capital aportado o hubiesen entregado los bienes.</p>

<p>Artículo 25.</p> <p>2.- Cuando se trate de operaciones realizadas por sociedades distintas de las anteriores y en las aportaciones de los socios para reponer pérdidas sociales, la base imponible se fijará en el valor neto de la aportación, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos aportados minorados por las cargas y gastos que fueren deducibles y por el valor de las deudas que queden a cargo de la sociedad con motivo de la aportación.</p> <p>4.- En la escisión y fusión de sociedades, la base imponible se fijará atendiendo a la cifra de capital social del nuevo ente creado o al aumento de capital de la sociedad absorbente, con adición, en su caso, de las primas de emisión.</p> <p>5.- En la disminución de capital y en la disolución, la base imponible coincidirá con el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas.</p>	<p>Artículo 25.</p> <p>2.- Cuando se trate de operaciones realizadas por sociedades distintas de las anteriores y en las <b><u>aportaciones de los socios que no supongan un aumento</u></b>, la base imponible se fijará en el valor neto de la aportación, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos aportados minorados por las cargas y gastos que fueren deducibles y por el valor de las deudas que queden a cargo de la sociedad con motivo de la aportación.</p> <p>4.- <i>El artículo 25.4 de la legislación anterior se ha suprimido.</i></p> <p>4.- En la disminución de capital y en la disolución, la base imponible coincidirá con el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas.</p>
---	--

<p>Artículo 45.I.B) 10.</p> <p>Las operaciones societarias a que se refiere el artículo 21 anterior, a las que le sea aplicable el régimen especial establecido en el Título Primero de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas.</p>	<p>Artículo 45.I.B) 10.</p> <p><b><u>Las operaciones societarias a que se refieren los apartados 1º, 2º y 3º del artículo 19.2 y el artículo 20.2 anteriores, en su caso, en cuanto al gravamen por las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas o de actos jurídicos documentados.</u></b></p>
---	--

La desaparición del ámbito de la sujeción de la modalidad de operaciones societarias, hace lógica la modificación del anterior precepto, que reduce el ámbito de la exención a las otras dos modalidades impositivas incardinadas en este tributo.

<p>Artículo 45.I.B) 20.</p> <p>1.- 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, así como las aportaciones no dinerarias a dichas entidades, quedarán exentas en la</p>	<p>Artículo 45.I.B) 20.</p> <p>1.- <b><u>Las operaciones de constitución y aumento de capital de las sociedades de inversión de capital variable</u></b> reguladas en la Ley de Instituciones de Inversión Colectiva, así como las aportaciones no dinerarias a dichas entidades, quedarán exentas en la</p>
--	--

<p>modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.</p>	<p>modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.</p> <p><b><u>4.- Los fondos de titulación hipotecaria y los fondos de titulación de activos financieros estarán exentos de todas las operaciones sujetas a la modalidad de operaciones societarias.</u></b></p>
--	--

Según la Exposición de Motivos, aunque fuera lógico entender que estaban exentos de la modalidad de operaciones societarias, se considera más acorde con el principio de seguridad jurídica, establecer en una norma de rango legal y con efectos retroactivos la exención total de estos fondos de la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se incluye una **Disposición Transitoria** que regula los efectos de la exención en la modalidad de operaciones societarias de los fondos de titulación. La exención de la modalidad de operaciones societarias de todas las operaciones que realicen los fondos de titulación hipotecaria y los fondos de titulación de activos financieros, establecida en el artículo 45.I.B).20 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, resultará aplicable a cualesquiera que hayan realizado desde su constitución, incluida ésta.

## **5.- La supresión del Impuesto sobre el Patrimonio**

Según la **Exposición de Motivos** en el actual contexto, resulta necesario suprimir el gravamen derivado de este impuesto mediante la fórmula más idónea para asegurar su eliminación efectiva e inmediata. Dicha eliminación del gravamen se produce tanto para la obligación real como para la obligación personal de contribuir.

En consecuencia, el precepto que modifica determinados artículos de la Ley 19/1991, al igual que la derogación que afecta a otras disposiciones de dicha Ley, tiene por objeto eliminar el gravamen por este impuesto, sin necesidad de modificar al mismo tiempo 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, puesto que cualquier

modificación de esta Ley debe ser objeto de un examen conjunto en el marco del proceso de reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas.

**Conviene recordar que** el artículo 39 de la Ley 21/2001 establece que las CCAA podrán asumir competencias normativas sobre deducciones y bonificaciones de la cuota. Ahora bien, éstas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas. **En consecuencia, las comunidades autónomas no podrían aprobar ninguna medida que ni elimine ni modifique la bonificación por el Estado.**

Texto vigente	Proyecto
<p data-bbox="225 846 368 875">Artículo 33.</p> <p data-bbox="225 913 746 943">Bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla.</p> <p data-bbox="225 1149 778 1413">1.- Si entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible figurase alguno situado o que debiera ejercitarse o cumplirse en Ceuta y Melilla y sus dependencias, se bonificará en el 75 por 100 la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los mencionados bienes o derechos.</p> <p data-bbox="225 1420 778 1615">La anterior bonificación no será de aplicación a los no residentes en dichas Ciudades, salvo por lo que se refiera a valores representativos del capital social en las citadas Ciudades o cuando se trate de establecimientos permanentes situados en las mismas.</p> <p data-bbox="225 1621 778 1989">2.- La Comunidad Autónoma, de acuerdo con 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, podrá establecer deducciones en este impuesto, que resultarán compatibles con las establecidas por el Estado sin que puedan suponer su modificación, aplicándose con posterioridad a las estatales.</p>	<p data-bbox="802 846 946 875">Artículo 33.</p> <p data-bbox="802 913 1286 943">Bonificación general de la cuota íntegra.</p> <p data-bbox="802 981 1359 1115"><b><u>Sobre la cuota íntegra del impuesto se aplicará una bonificación del 100 por ciento a los sujetos pasivos por obligación personal o real de contribuir.</u></b></p>

<b>Artículo 6.-</b> Representantes de los sujetos pasivos no residentes en España.	Derogado.
--	-----------

<p><b>Artículo 36.- Autoliquidación</b></p> <p><b>Uno.-</b> Los sujetos pasivos están obligados a presentar declaración, a practicar autoliquidación y, en su caso, a ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma y plazos que se determinen por el Ministro de Economía y Hacienda.</p> <p><b>Dos.-</b> El pago de la deuda tributaria podrá realizarse mediante entrega de bienes integrantes del patrimonio histórico español que estén inscritos en el inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.</p>	Derogado.
--	-----------

<p><b>Artículo 37.- Personas obligadas a presentar declaración.</b></p> <p>Están obligados a presentar declaración:</p> <p>a) Los sujetos pasivos sometidos al Impuesto por obligación personal, cuando su base imponible, determinada de acuerdo con las normas reguladoras del impuesto, resulte superior al mínimo exento que procediere, o cuando no dándose esta circunstancia el valor de sus bienes o derechos, determinado de acuerdo con las normas reguladoras del impuesto, resulte superior.</p>	Derogado.
--	-----------

La segunda medida, en relación con el IP, es la eliminación de la obligación de declarar. Según el artículo 46 de la Ley 21/2001, las Comunidades Autónomas se harán cargo, por delegación del Estado de la gestión del Impuesto sobre Patrimonio. La duda es si alguna CA pudiera imponer la obligación de declarar, aunque fuera sólo a efectos censales. El artículo 46.3 de la Ley 21/2001 dice que las declaraciones relativas al Impuesto sobre el Patrimonio se presentarán conjuntamente con las del Impuesto sobre

la Renta de las Personas Físicas. Se presume que la redacción de este párrafo cambiará en la ley que se apruebe por las Cortes Generales.

El artículo 47 de la Ley 21/2001 fija cuál es el alcance de la delegación de competencias en relación con la gestión y liquidación en relación, entre otros, con el Impuesto sobre el Patrimonio.

La aprobación de los modelos de declaración del Impuesto sobre el Patrimonio, no corresponde a las Comunidades Autónomas, sólo podrían adaptar, en su caso, aprobados por el Ministerio de Hacienda. Las CCAA no tienen competencia para establecer, aunque fuera a efectos censales, la presentación obligatoria del IP, en el ámbito de su comunidad.

Las mayores dudas surgen del artículo 6 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades que estable que los tributos que establezcan las CCAA no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por el Estado ¿Qué se entiende por gravados? ¿Se podría entender que al existir una bonificación del 100% el hecho imponible no está gravado por el Estado? Si la finalidad del artículo 6.2 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas consistiera en evitar “una doble imposición económica” alguna CA podría defender que al aprobarse por el Estado una bonificación del 100% no existiría tal doble imposición si alguna estableciera un Impuesto sobre el Patrimonio paralelo, sobre todo o alguno de los bienes y derechos de un contribuyente. Sin embargo el Tribunal Constitucional ha considerado que el límite del artículo 6.2 “no tiene por objeto impedir a las Comunidades Autónomas que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya grabadas por el Estado” [STC 186/1993 (RTC 1993, 186), F 4 c)], sino que **“lo que el artículo 6.2 prohíbe, en sus propios términos, es la duplicidad de hechos imposables estrictamente”** [STC 37/1987 (RTC 1987, 37), F. 14 y en términos similares STC 186 /1993 (RTC 1993, 186), F.4 c)]. Es decir, la prohibición de la doble imposición en él contenida atiende al presupuesto adoptado como hecho imponible y no a la realidad o materia imponible que le sirve de base.

En consecuencia de acuerdo con la interpretación del Tribunal Constitucional, mantenida hasta ahora, las comunidades autónomas no podrán aprobar otros Impuestos

sobre el Patrimonio, mientras siga en vigor la actual Ley 19/1991 de Impuesto sobre el Patrimonio, aunque se establezca una bonificación del 100%.