

TRIBUTARIO*

1 · LEGISLACIÓN

[España]

Normativa

Ley 25/2006, de 17 de julio, por la que se modifica el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales y del sistema portuario y se aprueban medidas tributarias para la financiación sanitaria y para el sector del transporte por carretera (BOE de 18 de julio de 2006)

Seguidamente se describen algunas de las novedades más significativas introducidas por esta norma:

Se modifica el apartado 2 del artículo 32 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) a fin de ampliar el ámbito de aplicación de la deducción para evitar la doble imposición internacional sobre dividendos. En su redacción vigente, la deducción alcanza a los impuestos pagados por las filiales de hasta tercer nivel. Con la modificación introducida se extiende la posibilidad de aplicar la deducción a los impuestos que hubieran soportado todas las filiales de cualquier nivel, siempre que cada relación entre filiales reúna las condiciones de participación mínima del 5% y mantenimiento de la misma durante un período de un año, anterior o posterior a la distribución de beneficios.

Se modifican determinados preceptos incluidos en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS al objeto de trasponer todos aquellos aspectos de la Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, que se han visto modificados a raíz de la entrada en vigor de la Directiva 2005/19/CE del Consejo, de 17 de febrero.

(i) Respecto de las escisiones parciales (concepto éste que la Directiva 2005/19/CE recoge por primera vez a nivel comunitario), se introduce la exigencia de que tanto los elementos patrimoniales que mantiene bajo su titularidad la entidad escindida transmitente como los que son objeto de transmisión a la entidad adquirente constituyan una o varias ramas de actividad.

(ii) Se prevé igualmente la extensión del régimen de neutralidad fiscal a las operaciones de adquisición de paquetes adicionales de acciones mediante operaciones de canje de valores, una vez que la entidad adquirente ya dispone de la mayoría de los derechos de voto de la compañía cuyas acciones se adquieren.

(iii) Se trasponen determinadas disposiciones relativas al tratamiento del traslado del domicilio social de una Sociedad Anónima Europea (SE) y de una Sociedad Cooperativa Europea (SCE) desde un Estado miembro a otro, basadas en el diferimiento de la tributación de las rentas que pudieran imputarse a la entidad por la diferencia entre el valor de mercado de sus activos y su valor contable, a condición de que dichos activos permanezcan afectos a un establecimiento permanente situado en el Estado miembro de origen.

(iv) Se determina el modo en que habrá de operar el régimen de diferimiento fiscal en los casos en que los socios de las entidades que celebran las operaciones recogidas en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS tengan la consideración de entidades en régimen fiscal de atribución de rentas. En estos supuestos, las rentas que pudieran derivarse de dichas transmisiones se atribuirían a los socios, herederos, comuneros o partícipes de las entidades involucradas, quienes estarían así sujetos a gravamen. Pues bien, siguiendo las nuevas normas comunitarias, los mencionados socios, herederos, comuneros o partícipes podrán beneficiarse igualmente del régimen de diferimiento fiscal.

* Esta sección de Derecho Tributario ha sido coordinada por Jesús López-Tello y Víctor Manuel Martín Samaniego del Departamento de Derecho Tributario de Uría Menéndez (Madrid).

Convenios para evitar la Doble Imposición

—*Convenio entre el Reino de España y la República de Croacia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, hecho en Zagreb el 19 de mayo de 2005 (BOE de 23 de mayo de 2006)*

—*Convenio entre el Reino de España y la República Árabe de Egipto para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio (BOE de 11 de julio de 2006)*

—*Convenio entre España y Malta para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta (BOE de 7 de septiembre de 2006)*

Normas Internacionales de Contabilidad

—*Reglamento 1329/2006 de 8 de septiembre de 2006, por el que se modifica el anexo del Reglamento 1725/2003 por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento 1606/2002 en lo relativo a las interpretaciones (CINIIF) 8 «Ámbito de aplicación de la NIIF 2» sobre pagos basados en acciones y 9 «Nueva evaluación de los derivados implícitos» del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (DOUE L 247, de 9 de septiembre de 2006)*

Otros

—*Resolución 1/2006, de 15 de junio, por la que se determinan los supuestos en que se debe restringir la aplicación de la deducción por actividades de exportación para que deje de producir las distorsiones en el funcionamiento del mercado común detectados por la Comisión Europea (BOE de 24 de junio de 2006)*

La DGT establece que la deducción por actividades de exportación no será aplicable en relación con los actos o negocios jurídicos relativos al establecimiento y la explotación de una red de distribución cuya fecha de adopción o celebración sea posterior al día 21 de marzo de 2006 (fecha en la que la Comisión Europea adoptó la Decisión C (2006) 444, en el asunto Ayuda de Estado número E 22/2004-España, en virtud de la cual ha considerado que la citada deducción, prevista en el artículo 37 del TRLIS, tiene la consideración de ayuda de Estado no compatible con el mercado común).

—*Orden EHA/1674/2006, de 24 de mayo, por la que se establece un procedimiento especial de acreditación de la residencia de ciertos accionistas o partícipes no residentes, en el supuesto de contratos de comercialización transfronteriza de acciones o participaciones de IIC españolas mediante cuentas globales suscritos con entidades intermediarias residentes en el extranjero, y se regulan las obligaciones de suministro de información de estas entidades a la administración tributaria española (BOE de 1 de junio de 2006)*

[Portugal]**Obrigatoriedade e Requisitos da Emissão de Facturas**

Ofício-Circulado n.º 30091/2006, de 5 de Abril - Direcção de Serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado

O Ofício-Circulado referido transcreve o despacho n.º 435/2006, de 30 de Março de 2006, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais sobre os artigos 35.º e 39.º do Código do IVA, que determina o seguinte:

- (i) Nas prestações de serviços cujos destinatários sejam sujeitos passivos do IVA, as facturas devem, no momento da sua emissão, conter a identificação do destinatário, bem como o respectivo número de identificação fiscal. O conteúdo das facturas processadas em computador deve provider integralmente de programas de facturação.
- (ii) Nas prestações de serviços cujos destinatários sejam particulares, a identificação do destinatário dos serviços deverá ser aposta na factura, não sendo exigível a indicação do respectivo número de identificação fiscal.
- (iii) Não obstante o disposto no número anterior, no caso de prestações de serviços massificadas correspondentes por regra, a consumos próprios de particulares e carac-

terizadas pela sua uniformidade e frequência, podem aceitar-se como válidas as facturas que, cumprindo os restantes requisitos legais, não contenham a identificação do destinatário.

Relativamente a este último ponto, o Ministério das Finanças veio, através de um comunicado, esclarecer que, nos casos em que seja legalmente exigível a emissão de facturas, são válidas as facturas ou documentos equivalentes que não contenham a identificação do destinatário dos serviços, desde que:

- se reportem a prestações de serviços;
- os destinatários não sejam outros sujeitos passivos de imposto, ou seja, que destinem os serviços adquiridos ao exercício de uma actividade comercial, industrial ou profissional e pretendam exercer o direito à dedução do IVA liquidado na factura;
- essas prestações de serviços sejam massificadas e correspondentes a consumos próprios de particulares (ou seja, emitidas em circunstâncias em que a obtenção da identificação dos destinatários dos serviços pode não ser viável, designadamente por estes não fornecerem estes dados).

Benefícios Fiscais em Regime Contratual - Região Autónoma da Madeira

Decreto Legislativo Regional n.º17/2006/M (DR 99 série I-A, de 23-05-2006)

Foi publicado o Decreto Legislativo Regional n.º 17/2006/M, que altera o Decreto Legislativo Regional n.º 18/99/M, de 28 de Junho, que adapta à especificidade regional os benefícios fiscais em regime contratual previstos no artigo 39.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

A alteração ao regime previsto no Decreto Legislativo Regional n.º 18/99/M funda-se na necessidade de se proceder à fixação de um valor de investimento relevante inferior ao regime contratual previsto, concedendo-se um crédito base em percentagem superior como forma de incentivo complementar à localização de unidades económicas nos parques empresariais. Assim, foram estabelecidas majorações relevantes tendo em conta o número de postos de trabalho criados, como forma de incentivo à política de contratação e criação de emprego, reconhecendo-se a importância do emprego na fixação das populações e conseqüente melhoria da qualidade de vida.

Este diploma procede igualmente à criação de incentivos fiscais, com carácter excepcional e temporário, à localização das empresas nos parques empresariais da Região Autónoma da Madeira, pretendendo-se que o investimento público seja rentabilizado em prol do fortalecimento do tecido empresarial e do desenvolvimento de alguns dos concelhos onde se localizam os parques empresariais.

Reforma do Código das Sociedades Comerciais - Alteração ao Código do Imposto do Selo

Decreto-Lei n.º 125-A/2006 (DR 124 série I-A, 2.º Suplemento, de 30-06-2006)

Foi publicado o Decreto-Lei n.º 125-A/2006 que altera o Código do Imposto do Selo («CIS») de forma a adaptar este diploma às alterações promovidas pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, que veio promover uma profunda reforma no Código das Sociedades Comerciais e legislação comercial conexas.

Aquele diploma veio tornar facultativa a generalidade das escrituras públicas relativas aos actos societários, pelo que, através das alterações introduzidas, passa-se a considerar que, nos casos em que os referidos actos revistam a forma de documento particular, são sujeitos passivos daquele imposto os conservadores e os oficiais dos registos, assim se assegurando e facilitando o processo de tratamento da receita.

Para tal foi aditada uma nova alínea ao art. 2.º do CIS de forma a considerar sujeitos passivos de imposto os conservadores e oficiais dos registos, em exclusivo, nos casos em que os actos referidos na verba n.º 26 da Tabela Geral do Imposto do Selo (constituição e transformação de sociedades, aumento do capital social, aumento do activo e transferência da sede) não revistam a forma de escritura pública.

Estas alterações entraram em vigor no dia 1 de Julho de 2006, produzindo todavia efeitos desde o dia 30 de Junho.

Contrato-Promesa de Compra e Venda de Bem Imóvel

Despacho da Subdirectora-Geral da Direcção Geral dos Impostos, de 10 de Julho de 2006 - Processo n.º 220/05

Segundo o entendimento recentemente divulgado pela Administração Fiscal, através do referido despacho, para efeitos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis («IMI»), e em matéria de incidência subjectiva/pessoal, o sujeito passivo do imposto é o proprietário do imóvel, ou usufrutuário, em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo disser respeito, presumindo-se como tal:

- (i) quem figure ou deva figurar na matriz naquela data; ou
- (ii) na falta de inscrição na matriz, quem, em tal data, tenha a posse do prédio.

De acordo com este despacho, e nos termos da lei, a data relevante para efeitos de incidência pessoal e objectiva, em sede de IMI, é a data da celebração da escritura pública, do contrato definitivo e não do contrato promessa, ainda que por este tenha sido operada a transmissão do bem imóvel.

Cabe ainda salientar que o facto tributário, em sede de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis («IMTO»), é a transmissão de bens imobiliários a título oneroso (artigos 1.º e 2.º do Código do IMT), diferente do facto tributário para efeitos de IMI (a propriedade), ainda que ambos os impostos tenham em comum a situação subjacente - o prédio. Com efeito, o conceito de transmissão acolhido no IMT distingue-se do conceito de transmissão acolhido no IMI, uma vez que aquele se traduz na irrelevância do título translativo.

Assim, no caso de celebração de um contrato de promessa de compra e venda com tradição do imóvel, em sede de IMT, tal transmissão é fiscalmente relevante sempre que o promitente adquirente se comporte como um verdadeiro proprietário ainda que não o seja formalmente. De facto, à luz do preceituado na alínea a) do n.º 2 do artigo 2.º do Código do IMT, estão sujeitas a IMT as promessas de aquisição ou alienação de bens imóveis, logo que verificada a tradição para o promitente adquirente.

Tal não se verifica em sede de IMI, uma vez que o conceito de transmissão fiscal coincide com o conceito de transmissão civil, o que significa que a celebração de um contrato de promessa de compra e venda não releva para efeitos fiscais no âmbito do Código IMI, e que, consequentemente, não releva para efeitos de alteração/actualização dos elementos matriciais, continuando a ser sujeito passivo do imóvel o promitente vendedor.

Deste modo, o promitente-comprador não terá que apresentar a declaração Modelo 1 do IMI, a não ser no momento em que celebre o contrato definitivo de compra e venda.

2 · JURISPRUDENCIA**Ley General Tributaria. Inspección. Plazo máximo de actuaciones**

Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 4 de abril de 2006

El TS estima sustancialmente el recurso de casación en interés de la Ley interpuesto por el Abogado del Estado contra la sentencia del TSJ de Valencia de 10 de mayo de 2004 y declara que a los procedimientos de inspección tributaria iniciados antes de la entrada en vigor de la Ley 1/1998 de derechos y garantías de los contribuyentes, no les es aplicable el plazo máximo de duración de 12 meses, establecido en el artículo 29-1, párrafo primero, de aquella Ley, aunque pudiera transcurrir tal espacio de tiempo con posterioridad a la entrada en vigor de la misma Ley sin que hubiesen concluido las actuaciones.

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados / Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Presentador

Sentencias del Tribunal Constitucional 113/2006 y 111/2006, de 5 de abril de 2006

El TC declara inconstitucional y nulo el apartado 2 del artículo 59 del Real Decreto Legislativo 3050/1980, en la redacción dada por la Ley 29/1991; el apartado 3 del artículo 56 del Real Decreto Legislativo 1/1993 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del ITP y AJD, en su redacción originaria; el apartado 4 del artículo 56 del mismo Real Decreto Legislativo 1/1993; en la redacción dada por la Ley 21/2001; así como el apartado 2 del artículo 36 de la Ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD).

De conformidad con los preceptos citados, el presentador del documento tendrá, por el sólo 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.

Según el Tribunal, esta regulación persigue una finalidad constitucionalmente legítima, como es la de alcanzar una mayor eficiencia en la gestión tributaria, para lo que pretende regular la validez y eficacia de los actos de comunicación practicados por la Administración, pero estima que debe analizarse si la medida concretamente adoptada por la norma para cumplir con dicho fin es «necesaria, razonable y proporcionada».

En este sentido, en la medida en que los preceptos legales mencionados prevén que la notificación de los actos de gestión del ITP y AJD se efectúe directamente a personas distintas del propio sujeto pasivo o su representante, admiten que dichas personas sean terceros que no guarden la debida relación de proximidad geográfica con el interesado y, en fin, no ofrecen a este último la posibilidad de probar que no se le trasladó el contenido de dichos actos a tiempo de poder reaccionar en defensa de sus derechos e intereses, establecen un obstáculo desproporcionado al acceso a la jurisdicción y, por tanto, lesionan el artículo 24.1 CE, razón por la cual se declaran inconstitucionales y nulos.

Ley General Tributaria. Anulación de liquidación tributaria. Prescripción

Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 19 de abril de 2006

Declara como doctrina legal que la anulación de una liquidación tributaria por causa de anulabilidad no deja sin efecto la interrupción del plazo de prescripción producida anteriormente como consecuencia de las actuaciones realizadas ante los Tribunales Económicos Administrativos, manteniéndose dicha interrupción con plenitud de efectos.

Delito fiscal. Elemento subjetivo del tipo

Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, de 20 de junio de 2006

Véase el comentario a esta sentencia en la sección de Derecho Procesal Penal (apartado II de Jurisprudencia)

3 · CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Impuesto sobre Sociedades. Régimen del Capítulo VIII del Título VII del TRLIS. Cesión global de activos y pasivos por parte de una SRL

Consulta de 8 de marzo de 2006 (V0422-06)

La DGT reitera la doctrina expuesta en su consulta de 23 de septiembre de 2005 (V1876-05) respecto de la calificación de una operación de cesión global de activos y pasivos realizada por una SRL como una auténtica liquidación de la sociedad, y ello como consecuencia de la inclusión del precepto que regula dicha operación (artículo 117 de la Ley de SRL) en la Sección Segunda («Liquidación») del Capítulo X («De la disolución y liquidación») de la citada Ley de SRL.

La presente consulta, sin embargo, matiza la afirmación inicial vertida por el Centro Directivo al concluir que la aplicación del régimen fiscal especial del Capítulo VIII del Título VII del TRLIS estará supeditada a que la operación se califique mercantilmente como una disolución sin liquidación de la SRL la calificación mercantil de disolución sin liquidación de la entidad en cuestión, o bien de simple liquidación de dicha entidad.

Impuesto sobre Sociedades. Régimen del Capítulo VIII del Título VII del TRLIS. Fusión inversa

Consulta de 8 de marzo de 2006 (V0403-06)

La DGT admite la posibilidad de que una operación en virtud de la cual una entidad B, participada al 100% por otra entidad A, absorberá a esta última, entregando a los socios de A acciones propias recibidas como consecuencia de la operación de fusión (i.e., conocida como fusión inversa), pueda beneficiarse del régimen especial previsto para las operaciones de fusión, escisión, aportaciones de rama y canje de valores (en idéntico sentido, vid. Consulta de 19 de mayo de 2006, n.º V0965-06).

**Impuesto sobre Sociedades.
Régimen del Capítulo VIII del Título VII del TRLIS.
Canje de valores con entidad holding luxemburguesa**

Consulta de 8 de marzo de 2006 (V0409-06)

La entidad consultante posee el 100% del capital de A, el 76,79% del capital de B, y el 33,3% del capital de C, sociedades todas ellas operativas. A su vez, B posee el 33,3% del capital de C.

Con el objeto de incrementar su presencia en Luxemburgo y posicionar su grupo en el centro del mercado internacional de cara a una mejor negociación de proyectos futuros y desarrollo de operaciones en otros mercados europeos de pedidos de materias primas que se distribuyen en España, la consultante pretende aportar a una sociedad holding residente en Luxemburgo la totalidad de las participaciones que posee en las entidades A, B y C.

Se consulta si la operación descrita puede acogerse al régimen fiscal especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS.

La DGT señala que la aportación de las participaciones en las entidades A y B tendrá la consideración de operación de canje de valores, circunstancia que no concurrirá respecto a la aportación de las participaciones en la entidad C, puesto que la sociedad holding luxemburguesa beneficiaria de la aportación no alcanzará la mayoría de los derechos de voto en la entidad C, computando dichos derechos exclusivamente por su condición de socio.

En este sentido, termina señalando de manera sorprendente la DGT, debe tenerse en cuenta que por medio de la operación de canje de valores descrita la sociedad consultante pasará de tener participaciones directas en sociedades residentes en territorio español a tener el 100% de participación de la holding luxemburguesa, manteniendo pues la titularidad de aquellas participaciones si bien de forma indirecta, así como que a las rentas derivadas de la participación en dicha entidad luxemburguesa no les será de aplicación el artículo 21 del TRLIS, por cuanto ninguno de los beneficios obtenidos por dicha entidad procederá de entidades no residentes, de manera que cuando dicha entidad transmita alguna de las participaciones en las sociedades residentes A y B, la sociedad consultante está indirectamente transmitiendo esas mismas participaciones y, por tanto, la renta que se generó con ocasión del canje de valores imputable a esas participaciones que fue objeto de diferimiento como consecuencia de la aplicación del régimen especial establecido en el capítulo VIII del título VII del TRLIS, deberá integrarse en la base imponible de la consultante en el periodo impositivo en que tiene lugar dicha transmisión, incrementando el importe de esa renta el valor de la participación en la entidad holding luxemburguesa.

**Impuesto sobre Sociedades.
Artículo 21.
Impuesto idéntico o análogo al IS**

Consulta de 21 de marzo de 2006 (0009-06)

Respecto de la interpretación del requisito relativo a la existencia de un «impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al IS» previsto en el antiguo artículo 20bis de la Ley del IS en vigor en el ejercicio 2001, la DGT manifiesta que la aplicación de la exención requiere que la sociedad no residente soporte de forma efectiva un gravamen que haya tenido por finalidad la imposición de la renta obtenida por dicha sociedad, siquiera sea parcialmente, sin que sea impedimento el hecho de que en algún periodo de tenencia de la participación dicha sociedad hubiese obtenido pérdidas, excepto que dicho gravamen sea más aparente que real como puede ser el caso en que la sociedad hubiese disfrutado de algún régimen especial durante el periodo de tenencia de las participaciones, como vacaciones fiscales, que hubiese determinado la no tributación real sobre el beneficio de haberse obtenido y así fuese acreditado por la Administración tributaria.

**Impuesto sobre Sociedades.
Régimen del Capítulo VIII del Título VII del TRLIS.
Escisión inversa**

Consulta de 23 de marzo de 2006 (V0476-06)

La entidad consultante posee una participación significativa en dos sociedades, A y B. Se pretende realizar una operación de escisión total de la consultante, siendo beneficiarias las sociedades A y B (que de esta forma recibirían sus propias acciones), pasando finalmente a manos de los socios de la consultante las acciones de las entidades A y B en proporción a sus respectivas participaciones (i.e., escisión inversa).

Respecto de la operación descrita, la DGT admite que cumpliría, en principio, las condiciones establecidas en el TRLIS para ser considerada como una operación de escisión total del capítulo VIII del título VII, siempre que el supuesto de hecho al que se refiere la consulta se realice en

el ámbito mercantil al amparo de lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 del artículo 252 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, y no tenga la consideración de liquidación con devolución de aportaciones a los socios.

Impuesto sobre Sociedades. Régimen del Capítulo VIII del Título VII del TRLIS. Fusión. Motivos económicos válidos

Consulta de 23 de marzo de 2006 (V0474-06)

La entidad consultante X, participada inicialmente por una entidad española (A), formuló a finales de 2004 una oferta pública de adquisición de acciones (OPA) concertada con otra entidad española (B) sobre una sociedad cotizada en Bolsa (C), de la que B ya poseía un 34,58%. Con posterioridad a la OPA, B adquirió el 50% de X. En el acuerdo incorporado en el folleto de emisión estaba establecido que si el porcentaje de participación alcanzado en la OPA junto con la participación de B era superior al 75%, la consultante se financiaría con fondos propios y ajenos. Para ello, se obtuvo inicialmente un préstamo puente que diera mayor flexibilidad a la financiación a medio/largo plazo.

En dicha financiación a medio/largo plazo se está negociando la obtención de una financiación sindicada, sin recurso a los socios ni vinculada con los mismos. Para la obtención de esta financiación se considera necesaria la fusión entre la consultante, la entidad C y una entidad D íntegramente participada por C, mediante la absorción de las dos últimas por la primera. D se dedica a prestar servicios de almacenaje a diferentes unidades operativas de C.

Con esta operación se conseguiría asegurar la liquidez necesaria para el pago del préstamo, concentrar la financiación en la entidad operativa, de tal manera que se establezca una razonable estructura de financiación, con mejores condiciones económicas, mejorando el tipo de interés aplicable a la financiación, optimizar financiera y económicamente el uso de la tesorería para el pago de la deuda, coordinar y gestionar óptimamente la financiación de las actividades del grupo y asegurar la estabilidad financiera. Por otro lado, se integrarían en la misma entidad todos los activos que posee D que actualmente están siendo utilizados en la propia actividad de C y todos sus empleados y se procedería a la transmisión de aquellos activos innecesarios. La posibilidad de realizar esta fusión era incierta en el momento en que se efectuó el lanzamiento de la OPA, entre otras razones, por desconocer el porcentaje de accionistas que acudiría a la OPA y por el efecto que pudiera tener la fusión en cuanto a las concesiones administrativas españolas y extranjeras titularidad de la entidad C o a cualquier otro contrato que pudiera tener suscrito la entidad en España o en el extranjero.

La DGT considera los motivos descritos como económicamente válidos a los efectos de aplicar el régimen especial del Capítulo VIII del Título VII del TRLIS.

Impuesto sobre Sociedades. Reserva para Inversiones en Canarias (RIC). Rentas derivadas de la participación en otras entidades

Consulta de 21 de abril de 2006 (V0785-06)

La DGT puntualiza que los beneficios que permiten dotar la RIC deben proceder de la realización de actividades económicas efectuadas por el sujeto pasivo, de modo que las actividades de mera tenencia de patrimonio, tanto material como financiero y, en este último caso, tanto si se trata de la gestión de títulos valores con finalidad puramente inversora como si el fin perseguido es el control de las entidades participadas, quedan excluidas del ámbito de la RIC. Estas actividades no suponen la colocación de un bien o servicio en el mercado, por lo que no pueden calificarse como actividad económica en los términos ya expuestos.

En consecuencia, no sirven para dotar la RIC aquellas rentas obtenidas por una entidad domiciliada en Canarias en la medida de que éstas procedan de la participación en los resultados de entidades, residentes o no en Canarias, dado que dichos beneficios no se entienden derivados de una actividad económica directamente realizada por la entidad que percibe los mismos.

Impuesto sobre Sociedades. Dedución por reinversión de beneficios extraordinarios

Consulta de 5 de mayo de 2006 (V0851-06)

La entidad consultante va a enajenar un inmueble, adquirido en 1999, perteneciente al inmovilizado material, y tiene intención de materializar parte de la reinversión del importe obtenido como consecuencia de dicha transmisión en la adquisición de valores representativos de la participación en el capital de una sociedad de inversión de capital variable (SICAV), que le otorguen una participación no inferior al 5% sobre su capital social.

Se consulta sobre la aptitud de dicha reinversión a efectos de aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios prevista en el artículo 42 del TRLIS.

Señala la DGT, en primer lugar, que es la naturaleza de los activos en los que necesariamente ha de invertir una SICAV lo que ha de servir para considerar válida o no la adquisición de participaciones en el capital de una SICAV como materialización de la reinversión.

Del análisis de tales activos se desprende que únicamente las participaciones en el capital de otras sociedades pueden cumplir los requisitos legales para considerar materializada la reinversión, caso de realizarse la reinversión de forma directa, no siendo válidos los demás activos de la SICAV a estos efectos, por lo que la simple mediación de estas sociedades entre el inversor y los activos adquiridos no debería permitir considerar cumplido en todo caso el requisito de reinversión.

En este sentido, a efectos de evitar que se otorgara un tratamiento fiscal distinto según que la reinversión se realice directamente en determinados elementos patrimoniales, o que se realizara en esos mismos elementos a través de una SICAV, considera la DGT que el cumplimiento del requisito de la reinversión debe centrarse en el análisis de los activos en los que invierte la SICAV su patrimonio. Así, por ejemplo, dado que la adquisición directa de instrumentos de deuda no se consideraría como materialización de la reinversión, a esta misma conclusión debería llegarse en la adquisición de participaciones en el capital de una SICAV en la que todo su activo estuviese invertido en esos mismos instrumentos financieros.

Por tanto, de acuerdo con el principio de neutralidad, en la medida en que el inversor está invirtiendo de forma indirecta en los instrumentos financieros que integran el activo de una SICAV, el cumplimiento del requisito de reinversión estará condicionado a que los mismos estén comprendidos entre los que el artículo 42.3 del TRLIS considera como válidos a los efectos de la materialización de la reinversión.

En consecuencia, en estos casos, se considerará materializada la reinversión en la parte del precio de adquisición de la participación en el capital de una SICAV que proporcionalmente sea imputable a las participaciones que esta última pueda tener en el capital de otras sociedades, siempre que el porcentaje de participación indirecto que el socio de la SICAV tenga en el capital de esas sociedades operativas sea al menos del 5%, al objeto de dar el mismo régimen fiscal a la inversión directa que a la indirecta por mediación de una SICAV.

En idéntico sentido se pronuncian las consultas n.º V0852-06, V0855-06, V0856-06, también de 5 de mayo de 2006.

Impuesto sobre Sociedades. Artículo 21. Cómputo del período de antigüedad de la participación del 5%

Consulta de 11 de mayo de 2006 (V0926-06)

Se consulta sobre la aplicación de la exención para evitar la doble imposición económica internacional prevista en el artículo 21 del TRLIS a una sociedad que posee un porcentaje de participación en el capital de otra entidad de un 12,96%, si bien sólo el 5,96% se ha poseído durante el año anterior al día en que se transmitiría la participación.

A este respecto, considera la DGT que la entidad consultante, una vez que ha mantenido durante un año un porcentaje de participación, directa o indirecta, de, al menos, el 5% del capital de la entidad no residente, podrá disfrutar de la exención de la totalidad de la renta que obtenga como consecuencia de la transmisión de toda su participación, incluso por aquella parte de la renta respecto de la que no haya transcurrido el citado lapso temporal de un año de mantenimiento de la participación, entendiéndose por tanto cumplido el requisito del año de antigüedad exigido por el mencionado precepto.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Bonus. Reducción del 40%

Consulta de 22 de marzo de 2006 (V0465-06)

Con fecha 25 de septiembre de 2000, la entidad consultante acordó establecer un bono equivalente al 30% del salario bruto anual que se percibiría por todos y cada uno de los trabajadores que se encontrasen en plantilla en el momento en que se produjese una hipotética venta de la sociedad.

En mayo de 2004 se procedió a la venta de todas las acciones del capital social de la entidad por parte de los antiguos propietarios de la compañía a otra sociedad mercantil, no satisfaciendo el referido bono a los trabajadores, quienes demandaron a la entidad ante el Juzgado de lo Social por incumplimiento del compromiso adquirido en el pago del bono.

Con fecha 15 de marzo de 2005 el Juzgado dictó sentencia a favor de los trabajadores, condenando a la compañía a abonarles el bono del 30% del salario bruto anual de cada uno de ellos.

Entiende la DGT que el bono objeto de consulta no está vinculado a la existencia de un período de generación superior a dos años, ya que se trata de un derecho económico nuevo (surge por la venta de la empresa) y no de un derecho que se hubiera ido generando durante el tiempo en que cada uno de los trabajadores ha prestado sus servicios a la empresa, por lo que no procede respecto al mismo la aplicación de la reducción del 40%.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Suspensión del contrato de trabajo. Reducción del 40% sobre las cantidades recibidas

Consulta de 22 de marzo de 2006 (V0467-06)

Las cantidades percibidas como consecuencia de la suspensión de la relación laboral pactada de mutuo acuerdo no se han ido consolidando durante la vida de la relación laboral, sino que nacen ex-novo a raíz del acuerdo suscrito entre las partes para llevar a cabo dicha suspensión, por lo que no pueden beneficiarse de la reducción del 40%.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Fondos de inversión cotizados constituidos en otro Estado Miembro de la UE. Retenciones e ingresos a cuenta

Consulta de 12 de abril de 2006 (V0713-06)

La sucursal en España de una entidad financiera francesa está considerando la posibilidad de comercializar en España determinadas instituciones de inversión colectiva (IIC) constituidas en otros Estados Miembros de la UE y amparadas en la Directiva 85/611/CEE, de 20 de diciembre, sobre organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios.

Dichas instituciones pertenecen a la categoría de los denominados «exchange trade fund» o fondos de inversión cotizados, siendo su característica más significativa la de encontrarse sus participaciones admitidas a negociación en un mercado organizado.

En el caso de comercialización en España por la consultante de los fondos de inversión descritos anteriormente, se plantea su tratamiento a efectos del IRPF en lo relativo a retenciones a cuenta y aplicación del régimen de diferimiento previstos en la normativa de dicho impuesto para las acciones y participaciones de IICs.

Concluye la DGT que en la medida en que un fondo de inversión constituido en un Estado miembro de la UE, que no sea territorio calificado como paraíso fiscal, y adaptado a la Directiva 85/611/CEE, sea objeto de comercialización en España, mediante la negociación en la bolsa española de sus participaciones, sobre la base del cumplimiento de las condiciones requeridas en el artículo 49 del Reglamento de la Ley 35/2003 (relativa a los denominados «fondos de inversión cotizados») y con las especialidades que determine la CNMV derivadas de la aplicación de dicha Directiva, le resultarán de aplicación las previsiones contenidas en el artículo 73.3.j) (que exime de retención o ingreso a cuenta las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión o reembolso de las participaciones en los citados fondos) y disposición adicional cuarta del Reglamento del IRPF (a tenor de la cual el régimen de diferimiento recogido en el artículo 95.1.a) de la Ley del IRPF no resulta de aplicación a la transmisión o reembolso o, en su caso, la adquisición o suscripción, de participaciones en fondos de inversión cotizados).

Dicho tratamiento, puntualiza la DGT, se asienta precisamente en la forma de comercialización de las participaciones del fondo en España mediante negociación en el mercado bursátil español, sin que sea suficiente el hecho de que sus participaciones sean objeto de negociación en mercados de otros países.

**IRPF. Exención por
reversión en
vivienda habitual
situada en el
extranjero**

Consultas de 24 y 29 de mayo (V0977-06, V1006-06 y V1012-06)

La DGT reitera su doctrina en virtud de la cual resulta posible considerar exenta (por aplicación de lo previsto en el artículo 39 del TRLIRPF) la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de la vivienda habitual por reversión en una nueva vivienda habitual ubicada en un país distinto de España al que va a trasladar su residencia el consultante (asumiendo a estos efectos que la aplicación de esta exención sólo opera respecto a los contribuyentes por este impuesto, lo que exige que la ganancia patrimonial puesta de manifiesto por la transmisión de la vivienda habitual deba de obtenerse, para resultar amparada por la exención, en un periodo impositivo en que se tenga la condición de contribuyente por el IRPF).

**Impuesto sobre la
Renta de las
Personas Físicas.
Consideración de la
promoción
inmobiliaria como
actividad económica**

Consulta de 20 de junio de 2006 (V1190-06)

La consultante se constituyó en julio de 2002, siendo su objeto social la compraventa, arrendamiento y explotación de toda clase de bienes inmuebles, la promoción y construcción de edificios y equipamientos y la ejecución de obras de cualquier clase en bienes inmuebles. Sus socios son dos personas físicas y dos personas jurídicas. No cuenta con ningún local para el desarrollo de sus operaciones. Desde noviembre de 2003 se encuentra dada de alta en el epígrafe 833.1 de la Sección Primera del IAE «Promoción de terrenos».

La única actividad realizada hasta ahora ha sido la adquisición de terrenos contabilizadas como existencias aunque nunca ha desarrollado promoción inmobiliaria alguna. La cuenta de existencias, en la que figuran los terrenos adquiridos, representa más del 50% de su activo total. En 2005 ha vendido varios terrenos adquiridos el 21 de mayo de 2003.

Se consulta si debe tributar como sociedad patrimonial en 2005 y cuál es el tipo de gravamen aplicable a la renta obtenida por la venta de los terrenos.

La DGT puntualiza en primer lugar que la promoción inmobiliaria constituye, en todo caso, una actividad económica, al existir una ordenación por cuenta propia de medios productivos. En relación con esta actividad no han de cumplirse los requisitos del apartado 2 del artículo 25 del TRLIRPF, que se refiere a las actividades de arrendamiento y compraventa de inmuebles, distintas de la actividad de promoción inmobiliaria.

Por otra parte, dado que parece que los terrenos vendidos por la consultante lo han sido en el mismo estado en que se adquirieron, cabe entender que la actividad efectuada en relación con ellos no ha sido la de promoción, sino la de compraventa de terrenos. Al no estar presentes los medios indicados en el artículo 25.2 del TRLIRPF no tendría la consideración de actividad económica y concurriría la primera de las circunstancias reseñadas para que la entidad tributara en el régimen especial de las sociedades patrimoniales.

Señala finalmente la DGT que, no obstante lo anterior, la conclusión expuesta podría verse alterada si concurrieran otras circunstancias no descritas en el escrito de la consulta. Así, si con anterioridad la consultante hubiera desarrollado otras operaciones de promoción o bien las realizara con posterioridad sería evidente que llevaría a cabo con continuidad una actividad de promoción inmobiliaria. De la misma forma, otra circunstancia relevante sería la posible vinculación con las personas o entidades a las que, en su caso, se transmitiese el terreno para su posterior promoción, dado que ello sería un indicio de la existencia de actividad económica considerando conjuntamente los sujetos vinculados, en donde la consultante sería un mero instrumento para desarrollar tal actividad y cuya intervención tendría como finalidad buscar una ventaja fiscal al margen de otro efecto económico relevante.

**Impuesto sobre la
Renta de las
Personas Físicas.
Juntas de
compensación
fiduciaria.
Consideración de
actividad económica**

Consulta de 29 de junio de 2006 (V1247-06)

El consultante, que no desarrolla actividad económica alguna, es propietario de varias fincas rústicas, urbanizables y urbanas, habiendo pasado a formar parte de una junta de compensación de carácter fiduciario para la urbanización de las mismas. Las fincas resultantes del proceso de urbanización serán enajenadas.

Se consulta entre otras cuestiones sobre (i) la tributación en el IRPF de la operación de enajenación total o parcial de las parcelas, y (ii) si se puede considerar al consultante promotor inmobiliario.

Señala la DGT que en el caso de las juntas de compensación fiduciaria —donde la Junta se limitará a realizar a favor de sus miembros las tareas de urbanización, siendo aquellos los auténticos promotores, y en la que los costes de dicha urbanización serán imputados por la Junta a sus miembros en la proporción que les corresponda a través de las oportunas derramas— el consultante no adquiere el carácter de empresario a efectos del IRPF por el mero hecho de haberse visto obligado a costear las obras de urbanización de las parcelas, pues se limita a llevar a cabo su financiación, sin realizar la ordenación por cuenta propia de los medios de producción. Ahora bien, cabría apreciar la existencia de la citada ordenación si con anterioridad a las actuaciones mencionadas el consultante desarrollaba actividades de promoción, o si con posterioridad a la adquisición de los terrenos la condición de urbanizador hubiera recaído sobre él.

Por tanto, en la medida en que el consultante no cumpla los requisitos a que se refiere el artículo 25.1 del TRLIRPF, sin que tampoco concurren las circunstancias a que se refiere el apartado 2 del mismo artículo (que cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a la gestión de la actividad y que tenga, al menos, para dicha actividad, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa), las rentas derivadas de la venta de las fincas no tendrán la consideración de rendimientos de la actividad económica. En este supuesto, la transmisión de los referidos solares supondrá la existencia de una ganancia o pérdida patrimonial, al producir una variación en el valor del patrimonio del consultante puesta de manifiesto con ocasión de una alteración en la composición de dicho patrimonio (artículo 31 del TRLIRPF).

IRPF. Ganancia patrimonial. Valor de transmisión parcialmente determinado

Consulta de 30 de junio de 2006 (V1312-06)

La DGT reitera su doctrina respecto de la determinación del valor de transmisión en aquellos casos en los que se transmite un bien en el cual el precio se descompone en dos partes: una fija, cobrada al contado, y otra variable, que depende de la evolución de determinados ratios (en el caso de la consulta, el EBITDA medio de los ejercicios 2005 y 2006, y siempre que dicha magnitud supere la cifra de 1.369.665 euros; cumpliéndose esta condición la retribución variable a percibir será del 50 % del EBITDA.)

En estos supuestos, el consultante deberá realizar una estimación de cuál considera que vaya a ser el precio definitivo y total de transmisión, de modo que presentará, de acuerdo con esa estimación, su declaración por el impuesto del ejercicio 2005. Si en los ejercicios siguientes la cuantía que recibe del comprador, correspondiente a la parte indeterminada del precio de la venta, difiere de la estimación anual previamente realizada, se deberá practicar la regularización correspondiente.

Adicionalmente, dado que nos encontramos ante un caso de operación con precio aplazado, en la medida en que el precio se recibe parcialmente mediante pagos sucesivos, transcurriendo más de un año desde la transmisión hasta el pago del último plazo, el consultante podrá acogerse al método de imputación temporal descrito en el artículo 14.2 d) del TRLIRPF, imputando las rentas obtenidas a medida que se realicen los correspondientes cobros.

IVA. Transmisión de la totalidad de activos de una actividad empresarial. No sujeción

Consulta de 5 de mayo de 2006 (V0858-06)

Se plantea el caso de una sociedad que transmite la totalidad de los activos afectos a su actividad empresarial, salvo el material y programa informático, cesando en la misma.

Se consulta sobre la aplicación del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1.º de la Ley del IVA.

Responde la DGT (reiterando la doctrina expuesta en las consultas n.º V2448-05, V2449-05 y V0269-06) que no cabe exigir la transmisión de la totalidad del patrimonio para que la operación quede al margen de su sujeción al tributo, sino que basta la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa que sea capaz de desarrollar una actividad económica autónoma. En la medida en que los activos, y pasivos en su caso, que se incluyen en un conjunto patrimonial puedan ser considerados como una rama de actividad en el sentido que se ha descrito, ha de considerarse que su transmisión tiene por objeto una uni-

versalidad parcial de bienes y, por tanto, no se encuentra sujeta al IVA, aunque algún elemento patrimonial particular afecto a la actividad no se transmita.

En el caso de la operación descrita en la consulta, de transmisión de todo el activo del negocio a excepción del material y programas informáticos, por cese de la actividad, estará no sujeta al IVA siempre que los elementos patrimoniales transmitidos constituyan un establecimiento mercantil o una parte autónoma de una empresa que sea capaz de desarrollar una explotación económica propia e independiente, aunque algún elemento concreto o determinado no se transmita. A estos efectos el que la sociedad adquirente emprenda o no posteriormente una nueva actividad empresarial no afecta al tratamiento de la transmisión objeto de consulta.

IVA. Concepto de «destinatario de las operaciones»

Consultas de 6 y 16 de junio de 2006 (V1051-06 y V1168-06)

Se debe considerar destinatario de las operaciones aquél para quien el empresario o profesional realiza la entrega de bienes o prestación de servicios gravada por el Impuesto y que ocupa la posición de acreedor en la obligación (relación jurídica) en la que el referido empresario o profesional es deudor y de la que la citada entrega o servicio constituye la prestación.

Al respecto, cabe recordar que, según el concepto generalmente admitido por la doctrina, por obligación debe entenderse el vínculo jurídico que liga a dos (o más) personas, en virtud del cual una de ellas (deudor) queda sujeta a realizar una prestación (un cierto comportamiento) a favor de la otra (acreedor), correspondiendo a este último el correspondiente poder (derecho de crédito) para pretender tal prestación.

Asimismo, cuando no resulte con claridad de los contratos suscritos, se considerará que las operaciones gravadas se realizan para quienes, con arreglo a derecho, están obligados frente al sujeto pasivo a efectuar el pago de la contraprestación de las mismas (Resolución de 23 de diciembre de 1986 publicada en el BOE de 31 de enero de 1987).

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores

Consulta de 1 de marzo de 2006 (V0350-06)

La entidad consultante es la sociedad dominante de un grupo fiscal que tributa por el régimen especial de consolidación fiscal. Su socio único es una entidad con residencia social y fiscal en Alemania S1.

El activo de la entidad consultante está compuesto fundamentalmente por las participaciones en sus sociedades dependientes. Algunas de estas sociedades dependientes tienen más de la mitad de su activo integrado por inmuebles afectos a actividades económicas en el sentido de lo dispuesto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

S1 se plantea transmitir, mediante una aportación no dineraria, a otra sociedad S2, de nueva creación, con residencia social y fiscal en Alemania, el 100% de la participación que posee en la entidad consultante.

Se consulta si la operación quedaría gravada por la modalidad de Operaciones Societarias (OS) o por la de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO).

En primer lugar, señala la DGT que la operación en virtud de la cual S1 transmitirá a S2 la participación íntegra de la que es titular en la entidad holding española se subsume en el supuesto de hecho establecido en el artículo 87 del TRLIS, relativo al «canje de valores», al tratarse este último de un régimen más específico que el correspondiente a las aportaciones no dinerarias.

Aun con todo, nos encontramos con una operación que no determinará la puesta de manifiesto de rentas susceptibles de gravamen en territorio español en los sujetos intervinientes en la operación (i.e., aquéllas derivadas de las plusvalías asociadas a la transmisión de la participación), todo ello sin perjuicio de que las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de dicha transmisión sí puedan someterse a tributación en Alemania, salvo que proceda la aplicación del régimen fiscal especial de la Directiva 90/434/CEE. Corresponderá en todo caso a la Administración Tributaria alemana la determinación de la aplicación del régimen fiscal especial

al canje de valores objeto de consulta, siempre que se cumplan los requisitos exigidos en el ordenamiento jurídico alemán, sin que ello tenga ningún efecto fiscal en territorio español. Por tanto, en la realización de la operación planteada no se podrá optar por la aplicación del régimen especial establecido en el capítulo VIII del título VII del TRLIS.

Referente a si podría entenderse aplicable lo dispuesto en el artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores y, por tanto, si S2 tendría que tributar por el ITP y AJD, en su modalidad de TPO, por la adquisición de la participación, el artículo 108 de la LMV no resulta aplicable a las operaciones sujetas a la modalidad de OS, salvo —como señala el citado artículo 108— que se trate de operaciones societarias de aumento de capital en las que las acciones representativas del aumento fuesen suscritas como consecuencia del ejercicio de los derechos de suscripción preferente o de la conversión de obligaciones en acciones, circunstancia que no ocurre en la consulta planteada. Por tanto, tratándose de una operación societaria no entraría en el ámbito del artículo 108 de la LMV para ser sometida a tributación por el concepto de transmisión de bienes inmuebles, todo ello con independencia de que la operación societaria quede fuera del ámbito de aplicación del Impuesto español.

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Actos Jurídicos Documentados. Documentos mercantiles. «Pagarés de cuenta corriente»

Consulta de 22 de marzo de 2006 (V0470-06)

Los llamados pagarés de cuenta corriente (modalidad de pagarés creada en el año 1987 por el extinto Consejo Superior Bancario con la finalidad de sustituir a los cheques postdatados) están sujetos a la modalidad de AJD, documentos mercantiles, en las mismas condiciones y casos que el resto de pagarés cambiarios emitidos con arreglo a lo dispuesto en los artículos 94 y siguientes de la Ley Cambiaria y del Cheque (i.e., al tratarse de un documento que realiza función de giro, salvo que el pagaré en cuestión se emita con la cláusula «no a la orden»), por no existir especialidad alguna para ellos en cuanto a su tributación en el ITP y AJD.

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Actos Jurídicos Documentados. Hipoteca condicionada. Devengo

Consulta de 16 de junio de 2006 (V1145-06)

La sociedad consultante está estudiando comercializar una modalidad de garantía hipotecaria que denomina «hipoteca condicionada». En su constitución ante Notario, el banco prestamista concede un préstamo de un principal determinado al prestatario, garantizado con hipoteca. La especialidad de esta operación radica en que las partes limitan la responsabilidad de las fincas hipotecadas a un importe notablemente inferior al principal concedido. En el mismo acto, las partes acuerdan que, adicionalmente a la responsabilidad pactada inicialmente sobre las fincas hipotecadas, se incremente la responsabilidad hipotecaria hasta alcanzar el importe del principal del préstamo concedido en caso de que se cumplan determinadas circunstancias convenidas entre ambas. Tales circunstancias, que actúan como condiciones suspensivas, pueden consistir en que el prestatario, dentro del plazo pactado, no justifique la obtención de unas rentas determinadas por alquiler, no mantenga cierto ratio de cobertura de interés durante la vigencia del préstamo o que el capital del préstamo pendiente de amortizar sea superior a un determinado porcentaje del valor de la finca hipotecada, entre otras.

Para que consten frente a terceros tanto el posible cumplimiento de las condiciones que, en su caso, pacten las partes, como el aumento de la responsabilidad hipotecaria, se establece que el prestamista remitirá los justificantes oportunos (que las partes especifican en la misma escritura de préstamo hipotecario) al Registro de la Propiedad competente y que quedarán anotados en el Registro de la Propiedad como nota marginal.

Se consulta si en el supuesto planteado el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (AJD) se devengaría (i) en el momento en que se conceda la garantía hipotecaria sobre su importe inicial, y (ii) sobre las sucesivas ampliaciones de responsabilidad, en su caso, en el momento en que se cumplan las condiciones suspensivas que implican dicho aumento.

La DGT señala a este respecto lo siguiente:

- (i) En la modalidad de AJD, documentos notariales, del ITP, el devengo se produce en todo caso el día en que se formalice el documento sujeto a gravamen, con independencia de

que el acto o contrato que se documente esté sometido a condición, término, fideicomiso o cualquier otra limitación que suspenda temporalmente su eficacia, pues el hecho imponible es el propio documento, cuya formalización supone su nacimiento en el mundo jurídico (artículo 49.1.b) del TRLITPAJD).

(ii) En la citada modalidad, el hecho imponible, aunque puede estar gravado con dos cuotas (cuota fija y cuota gradual o variable), es único y su realización producirá un devengo también único, devengo que conllevará la exigencia de la cuota fija en todo caso y de la cuota gradual sólo si se cumplen los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD.

(iii) La suspensión del devengo del ITP regulada en el apartado 2 del artículo 49 del TRLITP sólo resulta aplicable en la modalidad de TPO, pues dicho apartado se refiere a la adquisición de bienes, especificando que se entenderá siempre realizada el día en que desaparezcan las limitaciones de su efectividad, circunstancia que no puede aplicarse a la modalidad de AJD, documentos notariales (ni a las otras modalidades del impuesto), pues el documento comienza a desplegar efectos desde su formalización.