

# **CONSECUENCIAS FISCALES DEL PROYECTO: EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS**



## **1. LA MODALIDAD DE OPERACIONES SOCIETARIAS DE ITP Y AJD Y LA SOCIEDAD CIVIL**

Quizás por deformación profesional, en lo primero que pensé al leer los artículos 14 y 15 del Anteproyecto de Ley de Derecho Civil Foral de la Comunidad Autónoma del País Vasco fue

en la tributación de la constitución, aumento y disminución del capital y disolución de las sociedades civiles en ellos reguladas. A efectos fiscales lo importante para mí no era que las sociedades citadas tuviesen su origen en cofradías, hermandades o mutualidades, ni que su objeto fuera civil o mercantil, ni que ejercieran o no actividades empresariales, ni que tuvieran limitada o no su responsabilidad, ni tan siquiera que tuviesen personalidad jurídica, sino su naturaleza, y por definición, que se tratase de sociedades.

Pues bien, es la modalidad de Operaciones Societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados –normativa común para los tres territorios históricos de la Comunidad Autónoma por virtud del artículo 30 del Concierto Económico– la que establece como hecho imponible la constitución, aumento y disminución de capital, fusión, escisión y disolución de sociedades, no distinguiendo entre estas si son civiles o mercantiles, o si persiguen o no fines lucrativos.

En este sentido la constitución de una sociedad civil, como sociedad que es, deberá tributar al tipo del 1% por Operaciones Societarias. A mayor abundamiento, la propia normativa, al objeto de evitar que la adopción de una u otra forma jurídica, pueda dar lugar a la elusión del impuesto viene a establecer que se equiparán a sociedades –aún no siéndolo– entre otras, las personas jurídicas no societarias que persigan fines lucrativos y las comunidades de bienes que realicen actividades empresariales. A sensu contrario, por tanto, debe entenderse, que ante una sociedad, no cabe la no sujeción por el hecho de no ejercer actividades empresariales o porque no persiga fines lucrativos.

El origen de esta regulación debemos buscarlo en el derecho comunitario europeo, concretamente en la Directiva 69/335/CEE del Consejo de 17 de julio de 1969 relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales. Esta directiva viene a establecer que los Estados Miembros pueden percibir un impuesto sobre las aportaciones de capital a las sociedades, añadiendo a continuación que se entenderá por sociedad de capital además de las definidas como tales en cada país, toda sociedad, asociación o persona moral que persiga fines lucrativos, que sus

socios puedan transmitir su participación y que tengan limitada su responsabilidad hasta el límite de su aportación. No obstante termina estableciendo una cláusula de cierre a continuación en la que viene a decir que a los efectos de la aplicación de la presente Directiva se asimilan a las sociedades de capital cualquier otra sociedad, asociación o persona moral que persiga fines lucrativos, salvo que el Estado Miembro en cuestión, disponga en su propia normativa lo contrario.

Aún a sabiendas de que la actual normativa de los Territorios Históricos no permite la no sujeción a este impuesto por tratarse de sociedades, persigan fines lucrativos o no, vamos a ver si para las sociedades civiles, tal y como se definen en el Anteproyecto y en el propio Código Civil, pudiera establecerse un cambio normativo que dentro del marco de la Directiva, diera lugar a la exención o no sujeción de las operaciones de constitución, ampliación o disminución de capital o disolución de estas sociedades.

Primeramente, y en cuanto a la responsabilidad de los socios, no hay lugar a dudas, como así lo dice expresamente el artículo 15.2 del Anteproyecto, que puede estar limitada, y tampoco en relación a la posibilidad que dispone cada socio de transmitir su cuota, si bien con las limitaciones que establezcan sus estatutos o que refiera, su legislación supletoria. Ahora bien, ¿debe entenderse que las sociedades civiles del Anteproyecto persiguen en todo caso fines lucrativos?

La propia definición de sociedad civil que hace el artículo 1.665, define su necesario carácter lucrativo: «La sociedad es un contrato por el cual dos o más personas se obligan a poner en común dinero, bienes o industria con ánimo de partir las ganancias entre sí». Se presupone por tanto, que la unión de dos o más personas que no persigan fines lucrativos –que no tenga intención de partir las ganancias entre sí–, nunca podrá dar lugar a una «sociedad» en su sentido civil, estaremos ante otro tipo de agrupaciones, como una asociación, por ejemplo.

En este último caso si será determinante establecer si estas agrupaciones persiguen fines lucrativos para poder determinar su

sujeción a la modalidad de operaciones societarias de ITP y AJD, al tratarse de una persona jurídica no societaria. Caso parecido sería el de las Comunidades de Bienes, para las que se exige el ejercicio de actividades empresariales (para que el gravamen por Operaciones Societarias se produzca es necesario el acuerdo de los comuneros para dedicar los bienes poseídos en común a una actividad empresarial, por ejemplo los propietarios de inmueble que deciden arrendarlo contando con un local dedicado exclusivamente a la gestión del mismo y una persona laboral contratada a jornada completa).

En este mismo sentido, y siempre que existieran «fines lucrativos», la obligación de tributación por Operaciones Societarias podría extenderse a la constitución o disolución de cofradías, hermandades o mutualidades a las que hace referencia el artículo 14.1 del Anteproyecto. Otra cuestión sería la dificultad para determinar la base imponible cuando solo haya aportaciones de bienes o derechos difícilmente cuantificables, tales como el trabajo de los propios socios.

Caso aparte pudiera ser el que establece el artículo 14.3 del Anteproyecto, si la sociedad civil en cuestión adoptase la forma, por ejemplo, de cooperativa, en cuyo caso, aún estando sujeta a operaciones societarias, podría estar exenta en virtud de los beneficios fiscales reconocidos en su normativa tributaria especial. (Bizkaia, Norma Foral 9/97 de 14 de octubre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas, por remisión del artículo 43.B.12 de la Norma de ITP y AJD: estarán exentas por los actos de constitución, ampliación de capital o fusión y escisión).

## **2. DERECHO DE ADQUISICIÓN PREFERENTE Y DERECHO DE SACA**

### **2.1. Valor mínimo atribuible fiscalmente y fianza**

El artículo 77 del Anteproyecto, cuando se refiere al derecho de adquisición preferente de bienes troncales a título oneroso, viene a decir que el tronquero que pretenda adquirir depositará en concepto de fianza el diez por ciento del valor mínimo atribuible fiscalmente al inmueble.

Automáticamente asociamos esta definición a la transmisión de bienes de naturaleza urbana a los que sean de aplicación las normas técnicas para la determinación del valor mínimo atribuible que recoge el artículo 44 de la Norma Foral 3/89 de 21 de marzo de ITP y AJD, y el 93 del Reglamento aprobado por Decreto Foral 106/2001 de 5 de junio, ambos del Territorio Histórico de Bizkaia.

En el caso de los municipios alaveses de Llodio y Aramaio, el Decreto Foral 71/2004, de 14 de diciembre, se refiere indistintamente a los bienes de naturaleza urbana y rústica, y en él se nos habla de valor mínimo computable: Las fincas rústicas se valoraran de acuerdo con la norma del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, y las construcciones destinadas a vivienda y las de carácter industrial su valor catastral, según especifica su artículo 7.

Sin embargo, por lo que se refiere al Territorio Histórico de Bizkaia, en no pocas ocasiones, este precepto va a ser difícil aplicación, cuando no imposible, si nos ceñimos estrictamente a este concepto de valor mínimo, y ello por una razón de peso.

El Decreto Foral 188/2006 de, 28 de noviembre, por el que se aprueban las Normas Técnicas para la determinación del Valor Mínimo Atribuible de los bienes inmuebles de naturaleza urbana vienen referidas a los usos de vivienda, garaje, trastero, oficina e industria y comercio. Teniendo en cuenta que el artículo 74 del Anteproyecto especifica además que el derecho de adquisición preferente de los bienes troncales no tendrá lugar cuando se trate de fincas radicantes en suelo urbano, o que deba ser urbanizado, y que la mayoría los bienes troncales estarán en suelo rústico, nos encontraremos con que el valor mínimo atribuible sólo se va a poder obtener por las construcciones radicadas en el suelo rústico, no cabiendo en la práctica para el resto –a pesar de lo que diga el artículo 87 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del TH de Bizkaia– la solicitud de una valoración con carácter previo. Así en el supuesto común de que el derecho de adquisición preferente se pretenda ejercitar sobre un caserío como una unidad de explotación, se podrá obtener a priori, antes de depositar la fianza, el valor mínimo atribuible del caserío y de las

construcciones en él enclavadas, pero no de las heredades o pertenecidos del mismo.

## **2.2. Base imponible a efectos de TPO en el derecho de adquisición preferente y saca foral**

El artículo 17. Ter de la Norma Foral 3/89 de 21 de marzo de ITP y AJD, viene a decir que cuando se haga uso del derecho de adquisición preferente en las enajenaciones de bienes troncales, se tomará como valor de transmisión, cuando medie la tasación de peritos, el precio que resulte de dicha tasación; de igual manera cuando se haga uso del derecho de saca, que ejercitándose mediante juicio declarativo ordinario, conllevará la fijación del precio de forma contradictoria.

Pues bien, el artículo 78 del Anteproyecto, en relación al derecho de adquisición preferente establece que el Notario convocará a las partes para que designen de común acuerdo el perito que ha de valorar la finca. Para el caso de desacuerdo, se designan tres peritos, uno por cada parte y un tercero por insaculación ante Notario. El resultado de estas valoraciones va a conformar la base imponible de TPO sobre la que luego girará el tipo de gravamen.

No obstante, se podrá anotar como valor declarado en el modelo 600 de impreso del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, el valor mínimo atribuible, girando sobre éste, y no sobre el precio de transmisión, el tipo de gravamen, en el supuesto que recoge el apartado 2 del artículo 78: «No será precisa tasación, si el transmitente y el tronquero preferente, elegido o designado acuerdan el precio formalizando simultáneamente la escritura pública».

En los supuestos del derecho de adquisición preferente con intervención de peritos, el Anteproyecto, o la Norma Foral de ITP y AJD necesitaría de una mayor concreción para los casos de desacuerdo. Según el dictado del apartado 1 del artículo 78 del Anteproyecto, cada parte designará un perito, y el notario otro más, con lo que nos encontraremos con tres peritos. Además, no se explicita claramente si los peritos deben elaborar un único informe,

o por el contrario, serían tres, ni, siendo este último caso, cual de las tres tendría preferencia («El precio que señalen los peritos será vinculante para las partes»). Creo que por economía y simplicidad, la valoración en caso de desacuerdo en el nombramiento de un único profesional, que no profesionales, debería hacerse, como dice el artículo 78, al referirse al tercer perito «por insaculación ante Notario, entre cuatro designados por él por sorteo entre peritos autorizados para valorar las fincas según su naturaleza, en vía judicial», de esta forma, en el caso de que se entienda según el texto del Anteproyecto, que los tres peritos tienen que alcanzar un único precio, ahorraríamos costes y evitaríamos las discrepancias que pudieran surgir entre ellos, y lo mismo ocurriría en el supuesto de entenderse que debieran elaborar tres informes independientes.

### **3. DISOLUCIÓN DEL RÉGIMEN DE COMUNICACIÓN FORAL Y EXCESOS DE ADJUDICACIÓN**

Se da un exceso de adjudicación en la disolución del régimen de comunicación foral, cuando el cónyuge, heredero o legatario, percibe más de lo que por su cuota de participación en la disuelta sociedad le pertenecía. Estos excesos de adjudicación pueden tener lugar por superar el importe que les correspondiese en virtud disposición testamentaria, por ejercicio del poder testatorio o por disposición legal. El caso más habitual podría darse cuando habiendo fallecido uno de los miembros de un matrimonio sujeto al régimen económico de comunicación foral, dejando descendientes comunes y teniendo como único bien por ejemplo, un caserío adquirido por ambos a título oneroso, se le adjudica éste al cónyuge superviviente compensando a los descendientes su participación en la herencia en metálico; o también en los supuestos de liquidación por disolución del vínculo matrimonial en casos de separación o divorcio, en los que la vivienda habitual, único bien del matrimonio, se atribuye a uno de ellos compensando en metálico al otro.

Las normas de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Sucesiones, en principio gravan estos excesos de adjudicación declarados: si existe contraprestación por el primer impuesto (es decir, si son a título oneroso), o si no existe tal contraprestación, por el segundo (es decir, a título lucrativo.) Sin embar-

go, cuando los excesos resulten por la adjudicación de un bien que sea indivisible o desmerezca por su indivisión (art. 1.062 del Código Civil), se trate de bienes troncales o del caserío y de sus pertenecidos, tanto el artículo 7.2.b de la Norma Foral 3/89, de 21 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, como el 27.3 de la Norma Foral 2/89, de 15 de febrero (Decreto Foral Normativo 3/93 de 22 de junio por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) declaran su no sujeción. En todo caso, estos excesos de adjudicación deben ser declarados, no surgir como consecuencia de la diferencia entre las valoraciones resultantes de la comprobación administrativa, salvo que esta diferencia sea superior en 50% a la declarada por el sujeto pasivo.

Ahora bien, para que no haya lugar a la tributación del exceso de adjudicación, además de traer su causa en la condición o características de bien, en la medida de lo posible debe guardarse la debida proporción en las adjudicaciones. Imaginemos que por título de herencia dos sobrinos heredan de su tío un patrimonio formado por un caserío y un piso, sitios ambos en tierra llana, y dinero metálico en valor superior al de los otros dos bienes, de los que el finado había dispuesto por testamento que se adjudicasen por mitades e iguales partes, y que ambos deciden repartirse de la siguiente manera: el caserío y el metálico, a ambos por mitades, y el piso a uno solo de ellos, compensado al otro su importe en metálico. En este caso, aún a pesar de que el piso sito en tierra llana tuviera la condición de troncal e indivisible, podría haberse establecido una partición más proporcional atribuyendo al menos favorecido más importe del metálico del existente en la herencia. Este exceso de adjudicación, oneroso por tanto, tributaría al 6% por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Paradójicamente, y con la normativa de Bizkaia en la mano, no se daría tributación alguna si el este exceso hubiere derivado de la liquidación del régimen de comunicación foral, ya que por el dictado del artículo 43.B.3 de la Norma Foral se declaran exentos todos los excesos de adjudicación derivados de la disolución del matrimonio o de su régimen económico. Sin embargo la interpretación que de este precepto ha hecho el Tribunal Económico



Administrativo Foral de Bizkaia, en Resolución de 21 de enero de 2003, nos compele a respetar la necesaria proporcionalidad en las adjudicaciones si nuestra intención es la de que la operación no de lugar a tributación. Declaraba la citada Resolución que si bien era lógico adjudicar la vivienda a uno de los cónyuges por su carácter indivisible, la adjudicación al mismo de otros inmuebles perfectamente divisibles, da lugar a un exceso que podría haberse evitado, y por lo tanto no ha lugar a la no sujeción.

En este orden de cosas y de acuerdo con lo que regula el anteproyecto, los excesos en las adjudicaciones que se hagan a los cónyuges por la disolución del régimen de comunicación foral, siempre que se deriven de la atribución del caserío entendido como unidad o de bienes troncales, estarán exentas de la modalidad de Transmisiones Patrimoniales del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales o Actos Jurídicos Documentados. Y por aplicación del Código Civil en las adjudicaciones de los bienes que sean indivisibles, entre otras de carácter exclusivamente hereditarias reguladas en los artículos 821, 829 y 1.056 segundo.

Otra cosa totalmente diferente, serán los efectos que el exceso de adjudicación derivado de la disolución del régimen de comunicación foral pudiera llegar a tener en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que en estos casos se produce una alteración patrimonial que podría dar lugar a una ganancia, calculada por diferencia entre su valor al momento de la adjudicación y su valor de adquisición, que tributaría como renta del ahorro, al 18%. Pero este es otro tema que excede del contenido de mi exposición.

***Javier García Ros***