

**BLOQUE VI. TEMA 15.****EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS:**

EL HECHO IMPONIBLE.

EL SUJETO PASIVO.

LA BASE IMPONIBLE.

LA DEUDA TRIBUTARIA.

**EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES:**

EL HECHO IMPONIBLE.

EL SUJETO PASIVO.

LA BASE IMPONIBLE.

LA DEUDA TRIBUTARIA.

**I. EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS:****A) REGULACIÓN Y ÁMBITO TERRITORIAL**

Se regula mediante el Texto Refundido aprobado por el **Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre**. Su desarrollo reglamentario se encuentra en el **Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo**.

El Impuesto se compone de tres figuras impositivas diferentes, teniendo cada una de ellas un hecho imponible diferente :

- a. Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO),
- b. Operaciones Societarias (OS) y
- c. Actos Jurídicos Documentados (AJD).

Es un impuesto cedido a las CCAA de acuerdo con la Ley 22/2009.

**B) ÁMBITO TERRITORIAL**

instituto ARQUITECTURA

En cuanto al **ámbito territorial de aplicación** el art.6 distingue entre las tres modalidades:

- a. se exige por las **Transmisiones Patrimoniales Onerosas** de bienes y derechos situados, o que pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en España.
- b. en el caso de **Operaciones Societarias** grava las realizadas por:
  - o entidades que tengan en España la sede de dirección efectiva,
  - o Entidades que tengan en España su domicilio social, siempre que la sede de dirección efectiva no se encuentre situada en un Estado de la UE, o estándolo dicho estado no grave la operación societaria con un impuesto similar,
- c. En el caso de **AJD**, se gravan los documentos que se formalicen en España y los que habiéndose formalizado en el extranjero surtan efecto en España.



## II. HECHO IMPONIBLE.

### A) TPO

**a) En el caso de TPO, art 7 TRLITP, son transmisiones patrimoniales sujetas:**

- a. las transmisiones onerosas por actos **inter vivos** de toda clase de bienes o derechos que integren el patrimonio de personas físicas o jurídicas.  
  
Quedan, por lo tanto, **excluidas de TPO las operaciones realizadas por empresarios o profesionales** en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, **operaciones que están sujetas a IVA**, con determinadas reglas especiales para las **segundas entregas de edificaciones, que sí están sujetas a TPO.**
- b. la constitución y ampliación de derechos reales,
- c. la constitución de préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas salvo las que tengan por objeto inmuebles en puertos y aeropuertos.
- d. También, por asimilación, los expedientes de dominio, las adjudicaciones en pago de deudas, y las actas de notoriedad.

**b) Exenciones:** se recogen en el **art 45 TRLITP:**

**1.-Subjetivas:** están exentas las TPO en las que sea sujeto pasivo cualquier Administración Pública Territorial y por sus OOAA, así como por la Cruz Roja. No están exentas las EPE, ni las Sociedades Públicas.

**2.-Objetivas,** entre otras:

- a. Las transmisiones de valores
- b. Transmisiones y Adjudicaciones de terrenos en Juntas de compensación
- c. Transmisiones y Adjudicaciones de bienes en disoluciones de sociedad conyugal, salvo excesos de adjudicación, que sí tributan por TPO.
- d. Transmisiones de vehículos usados por empresarios revendedores de vehículos.

### B) OS

**a) En el caso de OS** Se consideran operaciones societarias sujetas:

1. La constitución de sociedades el aumento y disminución de su capital, y la disolución de sociedades,
2. Las aportaciones que efectúen los socios que no supongan un aumento del capital social,
3. El traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando no estuviesen situadas en otro estado miembro de la UE.

**b) Exenciones:** Están exentos todos los conceptos excepto las reducciones de capital, las adjudicaciones a socios, y las disoluciones de sociedades, que se mantienen sujetos y no exentos.



### C) AJD

a) Finalmente, están sujetas en la modalidad de AJD:

- a. los **documentos notariales**, con exclusión de las copias simples
- b. determinados **documentos mercantiles**, como las letras de cambio
- c. determinados **documentos administrativos**, como la rehabilitación y transmisión de títulos nobiliarios y grandezas de España, único concepto no cedido a las CCAA y las anotaciones preventivas en los registros públicos.

### D) DEVENGO

En cuanto al **devengo** del impuesto, éste se produce:

- a) En las **transmisiones patrimoniales**, el día en que se realice el acto o contrato gravado.
- b) En las **operaciones societarias y actos jurídicos documentados**, el día en que se **formalice** el acto sujeto a gravamen.

## III. EL SUJETO PASIVO.

### A) En TPO

Serán sujetos pasivos a título de contribuyente:

- a. en las transmisiones onerosas **el adquirente**,
- b. en la constitución de **préstamos el prestatario**,
- c. en la constitución de **arrendamientos el arrendatario**,
- d. en la constitución de **pensiones el pensionista**,
- e. en la constitución de **concesiones el concesionario**,
- f. en la constitución de fianzas el acreedor afianzado,
- g. en las actas de notoriedad y expedientes de dominio y certificaciones a que se refiere el art.206 de la Ley Hipotecaria la persona que las promueva.
- h. en la constitución de derechos reales el beneficiado,

### B) En OS

Tienen la consideración de sujetos pasivos:

- a. **Las sociedades** en constitución, aumento de capital y traslado de la sede y aportaciones de los socios que no supongan un aumento del capital social.
- b. **Los socios, copropietarios, comuneros o partícipes** en los supuestos de disolución y reducción de capital.



### C) En AJD

#### Son Sujetos Pasivos:

- a. **En Documentos Notariales** el adquirente y en su defecto la persona que inste el documento notarial o aquellos en cuyo interés se expida.
- b. **En Documentos Mercantiles** el que expida el documento, o el primer tenedor en España si son letras de cambio expedidas en el extranjero.
- c. **En Documentos Administrativos**, los beneficiarios de los títulos nobiliarios, y en el caso de las anotaciones preventivas quienes las soliciten.

## IV. LA BASE IMPONIBLE.

### A) En TPO art 10 TRLITP

La BI está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituye o cede.

Siendo deducibles únicamente las cargas que disminuyan el valor real de los bienes **pero no las deudas** aunque estén garantizadas por esos bienes.

A esta regla general, la Ley acompaña una serie de normas particulares:

- a) El valor del **usufructo temporal** será proporcional al valor total de los bienes, en razón del 2% por cada período de un año, sin exceder del 70%
- b) En los **usufructos vitalicios** se estimará que el valor es igual al 70% del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de 20 años, minorando, a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1% menos por cada año más con el límite mínimo del 10% del valor total.
- c) El valor de la **nuda propiedad** se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes.
- d) El valor de los derechos reales de **uso y habitación** será el que resulte de aplicar al 75% del valor de los bienes sobre los que fueron impuestos.
- e) Las **hipotecas, prendas y anticresis** se valorarán en el importe de la obligación o capital garantizado.

instituto ARQUITECTURA

### B) En OS art.25

- a) En la constitución y aumento de capital de sociedades la base es el nominal más las primas de emisión exigidas.
- b) En los traslados de la sede o del domicilio social el haber líquido de la sociedad (diferencia entre el activo y el pasivo exigible).
- c) Y en las disminuciones de capital o disolución, el valor real de lo entregado a los socios sin deducción de gastos y deudas.

### C) EN AJD:

- a) **En documentos Notariales sólo hay base imponible cuando haya cuota variable**, es decir, en el caso de que los documentos notariales tengan por **objeto directo cantidad o cosa valuable** inscribible, siendo en este caso la base imponible el valor declarado.
- b) **En Documentos Mercantiles** la **base imponible** se establecen una serie de reglas contenidas en el art.36 del Texto Refundido:
  1. en las letras y documentos que realicen funciones de giro, la cantidad girada.
  2. en activos financieros con rendimiento implícito el importe del capital comprometido a reembolsar por la entidad emisora.



#### **D) COMPROBACIÓN DE VALORES**

Para finalizar este epígrafe, hay que señalar que de acuerdo con el Art 46 del TRLITP, la Administración puede, en todo caso, comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado, por los medios de comprobación del art 57 LGT y con el procedimiento previsto en los arts 134 y 135 LGT.

Los interesados pueden promover la tasación pericial contradictoria, lo que determina la **suspensión del ingreso** de las liquidaciones. El procedimiento de estas tasaciones se contiene en el art.121 del Reglamento del ITP.

### **V. LA DEUDA TRIBUTARIA.**

#### **A) En el caso de TPO,**

Para la determinación de la cuota tributaria se deberá aplicar a la Base Imponible los tipos fijados por cada CCAA. En defecto de esta regulación se establecen los siguientes tipos:

- a. el **6%** para transmisión de inmuebles, y constitución de derechos reales sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía.
- b. el **4%** para los bienes muebles y semovientes, salvo los derechos reales de garantía.
- c. **y del 1%** para la constitución de derechos reales de garantía, préstamos, fianzas, pensiones, cesión de otra cualquier naturaleza.
- d. En el **arrendamiento de fincas urbanas** se aplica una escala progresiva contenida en el art.12 TR. Como tipo subsidiario se señala el **del 4%**.
- e. En las transmisiones de acciones que den el control de una sociedad cuyo activo sea **más del 50% inmuebles** situados en territorio español, las transmisiones de las mismas no estará exenta y debe tributar por TPO al tipo de los inmuebles.
- f. Se establecen **reglas especiales, para concesiones administrativas**, transmisiones de bienes y derechos con **cláusula de retro**, constitución de los **censos, etc**

**B) En OS** El tipo de gravamen que es del 1% aplicable sobre la base liquidable.

#### **C) EN AJD**

- a. **Los documentos notariales:** tributarán del siguiente modo:
  - o **Por la cuota fija**, las **matrices y las copias de escrituras 0,30€/pliego o 0,15€/folio**, a elección del fedatario.
  - o **Por la cuota Variable:**  
Las **primeras copias y actas notariales**, cuanto tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en Registros y no estén sujetos al ISD o a OS o TPO, al tipo de gravamen aprobado por la CCAA; en su defecto, el **0,50%**.
- b. **Los documentos mercantiles:** como letras de cambio tributan por la **escala progresiva del art.37 TR**,
- c. **Los documentos administrativos**, en **rehabilitación y transmisión de grandezas y títulos nobiliarios**, la **cuota** está en función de la escala prevista en el **art 43 TR**, y las **anotaciones preventivas** al tipo de gravamen, del **0,50%**.

Finalmente, existe una bonificación en la cuota del 50 % para determinados hechos imposables realizados en Ceuta y Melilla.



## VI. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES:

### A) NORMATIVA VIGENTE.

Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD, y Reglamento aprobado por RD 1629/1991, de 8 de noviembre.

Se completa con las normas que hayan aprobado las CCAA previstas en la normativa de cesión de tributos.

### B) NATURALEZA Y ÁMBITO TERRITORIAL.

**Art. 1 LISD** El ISD es un Impuesto de naturaleza **directa y subjetiva**, que grava los **incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo** por Personas Físicas.

**En cuanto al Ámbito Territorial, el Art. 2 ISD señala que el ISD se exigirá en todo el territorio español**, sin perjuicio de los regímenes de Concierto y Convenio Económico en el País Vasco y Navarra, respectivamente, y de lo dispuesto en los Tratados o Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

### C) IMPUESTO CEDIDO

El rendimiento del ISD se encuentra **cedido a las CCAA**, que además disponen de **competencias normativas en el mismo**

Se cede a las CCAA **el rendimiento del ISD producido en su territorio**, según los siguientes **puntos de conexión**:

- a. En el caso adquisiciones *mortis causa* y las cantidades percibidas por seguros de vida, la sucesión tributará en **el territorio donde el causante tenga su residencia habitual.**
- b. En **donaciones de bienes inmuebles**, **la donación tributará en la CA donde radique el bien.**
- c. En **donaciones de los demás bienes y derechos**, **donde el donatario tenga su residencia habitual.**

## VII EL HECHO IMPONIBLE.

### A) HECHO IMPONIBLE

**Art. 3 LISD**, "Constituye el **hecho imponible**:

- a) La adquisición de bienes y derechos "*mortis causa*" por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.
- b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "*inter vivos*".
- c) La percepción de cantidades por **beneficiarios de seguros de vida**, cuando el contratante sea distinto del beneficiario, salvo los supuestos del **art. 17.2 a) LIRPF**.

**B) SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN.** : En ningún caso un mismo incremento de patrimonio podrá quedar gravado por el ISD y por el IRPF. (6.4 LIRPF).

### C) DEVENGO.

#### 1.- Devengo. art. 24 LISD

El devengo se produce:

- En las adquisiciones por *mortis causa* y en los seguros de vida, el día del fallecimiento del causante.
- En las adquisiciones lucrativas "*inter vivos*", en la fecha en que se celebre el acto o contrato, sin necesidad de que se produzca la aceptación que perfecciona la adquisición.



- En el supuesto de adquisiciones derivadas de seguros de vida en el día en el que la cantidad a percibir sea exigible por el beneficiario.

## VIII EL SUJETO PASIVO.

**Art. 5 LISD** estarán obligados al pago del impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas:

- En las adquisiciones "mortis causa", los causahabientes. No existe solidaridad entre los coherederos (cada uno puede pagar y extinguir su deuda tributaria por separado)
- En donaciones y demás transmisiones lucrativas "intervivos", el donatario o favorecido por ellas.
- En los seguros sobre la vida, los beneficiarios.

## IX LA BASE IMPONIBLE.

### A) REGLA GENERAL

La **Base Imponible** vendrá dada por el incremento patrimonial derivado de la transmisión lucrativa que integra el hecho imponible.

**Art. 9 LISD**, constituye la base imponible del impuesto:

- **En las sucesiones "mortis causa" y en las donaciones**, el valor real de los bienes que percibe cada causahabiente y donatario, minorado por las cargas y deudas que sean deducibles, y
- **En los seguros sobre la vida**, el importe percibido por el beneficiario.

La base imponible se determina de forma diferente para cada uno de los hechos imponibles.

### B) DETERMINACIÓN DE LA BI EN LAS ADQUISICIONES "MORTIS CAUSA".

En adquisiciones "mortis causa" deben establecerse los bienes, derechos y obligaciones que integran el **caudal relicto**, su valor neto y adjudicar la participación que corresponde a cada heredero o legatario.

#### 1. DETERMINACIÓN DEL VALOR BRUTO DEL CAUDAL HEREDITARIO.

Es el **valor real de los bienes y derechos** del causante en el momento de su fallecimiento. Los interesados deberán consignar en la declaración **el valor real** que atribuyen a cada uno de los bienes y derechos incluidos en el incremento de patrimonio gravado. Este valor prevalecerá sobre el comprobado si fuese superior (**Art. 18.2**)

**Art. 11 LISD** establece unas **presunciones "iuris tantum", de adición de bienes**; determinados bienes y derechos se incorporarán a la masa hereditaria, con el fin de impedir operaciones previas al fallecimiento que puedan minorar la progresividad del impuesto:

- Los **bienes de cualquier tipo que hubiesen pertenecido al causante hasta un año antes** de su fallecimiento, salvo prueba fehaciente de que fueron transmitidos por aquel.
- Los **bienes y derechos adquiridos a título oneroso en los tres años anteriores a su fallecimiento**, en usufructo por el causante y en nuda propiedad por un heredero o legatario,
- Los **bienes y derechos transmitidos por el causante durante los 4 años anteriores a su fallecimiento**, reservándose el usufructo de los mismos o sobre cualquier otro bien del adquirente,

**Igualmente se adicionará (Art 15 LISD) El ajuar doméstico**, enseres personales del causante, que se valorará en el **3% del caudal relicto** salvo que los interesados asignen un valor superior o prueben su valor inferior o su inexistencia.



## **2. DETERMINACIÓN DEL VALOR NETO DEL CAUDAL HEREDITARIO, DEDUCCIÓN DEL PASIVO DE LA HERENCIA.**

Una vez integrado y estimado el valor real de todos los bienes y derechos que forman el patrimonio del causante, **se deducirán:**

**1.- Cargas deducibles:** Art. 12, "Del valor real de los bienes **únicamente serán deducibles** las cargas o gravámenes establecidos sobre los mismos y disminuyan realmente su capital o valor, (censos, pensiones).

La ley establece una serie de **precauciones** para evitar la minoración del caudal con deudas ficticias. Para ello:

1) Exige su **justificación**,

**2) No son deducibles** las deudas en favor de herederos o cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de aquéllos, aunque renuncien a la herencia.

**2.-Deudas deducibles (art. 13):** Las deudas del causante son transmisibles al heredero, por ejemplo, hipotecarias, salvo que acepte la herencia a beneficio de inventario.

**3.-Gastos deducibles (art. 14):**

- a. Los que se ocasionen en el litigio, en interés de todos los herederos, cuando la testamentaria **adquiera carácter litigioso**
- b. Los gastos de **última enfermedad, entierro y funeral del causante**, debidamente justificados.

## **C) DETERMINACIÓN DE LA BI DE LAS TRANSMISIONES LUCRATIVAS "INTER VIVOS".**

**Art 17 LISD** La BI, está constituida por el valor real de los bienes y derechos adquiridos **menos las cargas y deudas deducibles**, con los mismos requisitos que para las adquisiciones "mortis causa".

Las **deudas**, para ser deducibles:

- 1) deben estar garantizadas con derecho real que recaiga sobre el bien donado, y
- 2) el donatario **debe asumir fehacientemente** la obligación de pagar la deuda garantizada.

## **D) DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN EL SEGURO.**

La base vendrá constituida por las cantidades percibidas por el beneficiario.

## **E) LA COMPROBACIÓN DE VALORES.**

**Al igual que en ITP-AJD, (Art. 18 LISD)**, la Administración podrá comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el art. 57 de la LGT.

## **F) REDUCCIONES DE LA BASE IMPONIBLE: LA BASE LIQUIDABLE.**

La base liquidable opera por reducción de la imponible. Respecto a la aplicación de las **reducciones** se practicarán en primer lugar, las del Estado y a continuación, las creadas por la CCAA.

### **1.- Reducciones en Donaciones aprobadas por el Estado:**

**Reducción del 95%** del valor de adquisición en el caso de **donación de una empresa individual** o de participaciones en entidades del donante, con determinadas condiciones.





**2.- Reducciones en Adquisiciones mortis causa y seguros de vida** sin perjuicio de las que puedan crear las CCAA, son:

- a) **Mínimo Exento** en función del parentesco entre causante y adquirente estructurada en cuatro grupos.
- b) **Reducción del 100%** con un límite de 9.195,49€ por los beneficiarios de **contratos de seguros sobre la vida** para descendientes, cónyuge o ascendientes.
- c) **Reducción del 95% del valor del patrimonio empresarial** por parte de cónyuges o descendientes condicionada a su mantenimiento durante 10 años.
- d) **Reducción del 95% del valor** de los bienes comprendidos en el **art. 4 LIP integrados en el PHE**, con los mismos requisitos de permanencia anteriormente señalados..
- e) **Reducción del 95% del valor de la vivienda habitual** con el límite de **122.606,47 €** en adquisiciones mortis causa por el cónyuge, descendientes o pariente colateral mayor de 65 años que hubiera convivido durante los 2 años anteriores al fallecimiento. Condicionada al mantenimiento de la misma durante 10 años.

## LA DEUDA TRIBUTARIA.

Para finalizar, las operaciones de que consta la determinación e la Cuota Tributaria son las siguientes:

**1. CUOTA INTEGRAL. Art. 21 LISD** Se obtendrá, aplicando a la base liquidable la escala aprobada por la CCAA. En su defecto, la base liquidable será gravada a los tipos progresivos aprobados por el **art. 21.2** del ISD, que oscilan entre el 7,65 y el 34%.

**2.- CUOTA TRIBUTARIA Art. 22 ISD** Se obtiene aplicando a la cuota íntegra el coeficiente multiplicador en función **del patrimonio preexistente**, y el **grupo de parentesco** con el transmitente, que haya sido aprobado por la CCAA. En su defecto, el coeficiente aplicable será el dispuesto en el **art 22 LISD** (desde el 1,0 hasta el 2,4).

**3.- DEUDA TRIBUTARIA Art. 23 LISD:** La única **deducción de la cuota** que establece la ley es la **deducción para evitar la doble imposición internacional.**

**4.- Se establece una bonificación en la cuota del 50 % en adquisiciones lucrativas para residentes en Ceuta y Melilla,** bonificación que **asciende al 99%** para los causahabientes comprendidos en los grupos I y II.

**5.- Se minorará por último en las deducciones y bonificaciones que hubiesen aprobado las CCAA.**