

ÚLTIMAS REFORMAS FISCALES PARA COMBATIR EL FRAUDE INMOBILIARIO

Santos DE GANDARILLAS MARTOS

SUMARIO: I. Introducción.–II. El artículo 108 de la LMV: A. Introducción. B. Actual redacción del artículo 108. 1. Finalidad de la reforma. 2. Compatibilidad con el Derecho Comunitario. C. Adquisiciones de valores en el mercado primario y secundario. Artículo 108.2.a). D. Ampliación y constitución de sociedades: artículo 108.2.b). E. Adquisición de acciones para su amortización. F. Conceptos a considerar: 1. Transmisión y adquisición de valores. 2. Bienes inmuebles incluidos. 3. Valoración del activo. 4. Dominio directo e indirecto. 5. Aumento del control. 6. Base imponible. excepción a la aplicación de la medida antielusiva.–III. Cierre registral: A. Concepto. B. Supuestos de cierre registral. C. Modificaciones introducidas por la Ley de Prevención del fraude fiscal. D. Información y documentación complementaria al negocio jurídico en el otorgamiento de escrituras: medios de pago y NIF. 1. Control de los medios de pago. 2. Medidas en torno al NIF y a la identificación de los intervinientes. E. Índice único informatizado.–IV. Comprobación de valores.–V. Modificaciones catastrales: A. Suelo de naturaleza urbana. B. Aportación de la referencia catastral.–VI. LIRNR y fraude inmobiliario. A. Ganancias patrimoniales inmobiliarias obtenidas por residentes en paraísos fiscales. B. Garantía real sobre los inmuebles afectos al pago del IRNR.

I. INTRODUCCIÓN

Anadie se le escapa la importancia y trascendencia económica que el sector inmobiliario ha tenido en los últimos tiempos en la economía española, sector que abarca no sólo la construcción, como popularmente se puede identificar, sino todo un conjunto de actividades de promoción y explotación de los inmuebles en las que intervienen diversos agentes, y que se desarrolla en distintas fases. En sentido amplio, forman parte del sector inmobiliario las siguientes actividades: toda la actuación urbanizadora, la promoción inmobiliaria de terrenos y edificaciones, servicios relativos a la propiedad inmobiliaria, alquiler de viviendas, locales e inmuebles rústicos, y construcción. Además, hay que añadir los servicios prestados por determinados profesionales, como arquitectos, agentes de la propiedad, así como las actividades desarrolladas por los particulares que inviertan en bienes inmuebles o los arrienden.

Tampoco nos resultan desconocidos los excesos e irregularidades que el sector ha propiciado, circunstancias que han encendido la alarma de los distintos operadores políticos, económicos y jurídicos, con la aplicación de medidas de control y fiscalización del sector, que van del derecho civil, al mercantil, administrativo o penal. Son estas ramas del ordenamiento jurídico en las que, por la naturaleza de

las cosas, se ubican los mecanismos de control más eficaces para la depuración de las perniciosas prácticas que esta actividad mercantil haya podido generar.

Pero, ¿y desde el derecho tributario? ¿Es posible el establecimiento de medios y mecanismos de control en la lucha del, genéricamente llamado, fraude inmobiliario?

La actividad de fiscalización, que el Estado y el resto de entidades de derecho público pueden ejercitar a través del derecho financiero y tributario, como medios de control de las irregularidades e ilegalidades urbanísticas e inmobiliarias, no es ni si quiera comparable a la que pueden ejercer los poderes públicos con los instrumentos que brindan el resto de las disciplinas de nuestro ordenamiento jurídico. La razón de esta anunciada menor eficacia estriba, esencialmente, en la propia finalidad de cada disciplina.

Los medios jurídicos naturales y más eficaces para evitar los abusos, de los que tenemos noticia casi a diario cada vez que nos asomamos a un medio de comunicación, tienen su sede generalmente en el derecho administrativo, a través del control de la legalidad urbanística, y en los casos más extremos, en el Derecho penal.

Esto no significa que el Legislador fiscal y la Administración tributaria hayan permanecido al margen de esta lucha, como lo pone de manifiesto el actual Plan de Prevención del Fraude Fiscal en la se que dedica buena parte de su redacción a la lucha del fraude inmobiliario. Sin embargo, es cierto que se ha hecho con menor intensidad, y ello es de debido a la propia razón de ser de la actividad financiera del Estado. La finalidad y justificación de la actividad financiera se circunscribe a la obtención de los medios económicos destinados a los servicios públicos, estamos ante un derecho público interno que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda Pública del Estado y de las restantes entidades públicas territoriales e institucionales, regulando los procedimientos de percepción de los ingresos y la ordenación de los gastos y pagos destinados al cumplimiento de sus fines (1). Por tanto, no se trata del mecanismo ni más adecuado ni más idóneo para el control de las irregularidades inmobiliarias y urbanísticas.

Es más, incluso se da la paradoja de que determinados actos y negocios jurídicos irregulares e incluso ilícitos, puedan ser constitutivos del hecho imponible de determinados impuestos, tanto directos como indirectos, dando lugar al nacimiento de la obligación tributaria y consiguientemente a la deuda que formará parte de esa financiación perseguida tanto por el Estado como por el resto de las entidades territoriales de Derecho público, las Comunidades Autónomas y la Administración Local (2). Lo que le ha preocupado, tanto al Legislador fiscal, como a la Administración tributaria es que operaciones inmobiliarias, lícitas o ilícitas, permanezcan fuera de la efectiva tributación o tributen por importes inferiores a los que les hubiera correspondido. Por tanto, no podemos pretender, desde la aplicación del derecho financiero, que se establezca un eficaz control de la legalidad urbanística, ya que lo perseguido por la Administración tributaria, es que toda operación urba-

(1) SAINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, Facultad de Derecho Universidad Complutense, Madrid, 1982, p. 1.

(2) Esta afirmación nos llevaría a plantearnos desde el plano no solo legal sino ético, de que se puedan sufragar el gasto público a través de la recaudación impositiva, cuando el hecho imponible que dio lugar al nacimiento de la obligación tributaria tenía un contenido ilícito (...)

nística quede sujeta a la efectiva tributación, independientemente de que sea o no ajustada a la legalidad.

Por ello, cuando desde la elaboración del Plan de Prevención del Fraude Fiscal se habla de la lucha contra el fraude inmobiliario, significa que se van a adoptar las medidas legislativas oportunas para que ningún negocio jurídico, con independencia del filtro del resto de las disciplinas que componen nuestro ordenamiento jurídico, no tribute. Esta afirmación no nos debería llevar al simplismo de identificar Administración tributaria con simple actividad recaudadora, sólo que cada rama del ordenamiento jurídico establece los mecanismos de control en función de su objeto y finalidad. Precisamente esta concordancia causal es la que debe legitimar cada medida adoptada.

Iniciada en estos términos la exposición, sólo cabe preguntarnos qué papel le corresponde al derecho tributario en la prevención del fraude. Las últimas reformas ponen de manifiesto que el problema que aquí nos ocupa no ha resultado ajeno a la Hacienda Pública ni al Legislador fiscal. La prueba evidente de esta afirmación ha sido la elaboración por parte de la Administración tributaria del citado Plan de Prevención del Fraude Fiscal, en el que se han marcado las distintas líneas de actuación en la prevención del fraude inmobiliario. A partir de su página 91, se enuncian los sectores en los que se han detectado mayores bolsas de defraudación: identificando en los distintos pasos de la actuación urbanística, la construcción, la promoción, la venta y el arrendamiento entre particulares, esencialmente.

El Plan de Prevención del Fraude Fiscal ha culminado, en parte, en la Ley 36/2006, de 28 de noviembre, de Prevención del Fraude Fiscal, cuyas novedades y modificaciones del régimen anterior vamos a analizar, en lo relativo al fraude inmobiliario.

Podemos anticipar que, tanto de la lectura del Plan como de la Ley 36/2006, la mejor arma con la que la Administración tributaria pretende combatir el fraude inmobiliario es con la información, de manera que le permita detectar los actos y negocios jurídicos inmobiliarios, y a partir de ahí desplegar su actividad de comprobación e investigación si fuera precisa. Concretamente se han modificado algunos artículos directamente vinculados con el fraude inmobiliario como el 108 de la Ley 24/88 del Mercado de Valores de 28 de julio, se refuerzan los supuestos del cierre registral, el Impuesto sobre la Renta de los No residentes, y la comprobación de valores; cuestiones sobre las que versará en contenido de esta ponencia.

II. EL ARTÍCULO 108 DE LA LEY DEL MERCADO DE VALORES

A) INTRODUCCIÓN

La redacción del artículo 108 de la Ley 24/88 del Mercado de Valores de 28 de julio, constituye uno de los más relevantes ejemplos de norma antielusión en materia inmobiliaria, cuyos antecedentes lo tenemos en el artículo 40 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre.

No podemos negar que en ocasiones y tras el aparente tráfico de valores mobiliarios, se esconde la verdadera finalidad comercial de las partes centrada en la efec-

tiva de transmisión de inmuebles. Ya sea mediante la aportación de estos bienes a la sociedad o con la utilizando la interposición de figuras societarias, se evita en ambos casos, la operación directa entre comprador y vendedor, y el correspondiente pago del ITP.

El desarrollo reglamentario del artículo 40, y en especial de la acumulación de las distintas adquisiciones de acciones de la misma sociedad, se llevó a cabo mediante Orden Ministerial de 14 de enero de 1978.

Tras la primera redacción llevada a cabo por la Ley 24/1988 del Mercado de Valores, se produjo una segunda por la disposición adicional 12.^a de la de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El primer párrafo del artículo 108 consagraba la exención en la transmisión de valores mobiliarios a los tributos de imposición indirecta, y en los dos números posteriores se incluían dos excepciones a la exención inicial.

Por lo tanto, en el apartado primero se configuraba y configura, la excepción a una exención, por ello la transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, estará exenta del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La transmisión de valores constituye el hecho imponible de ambos impuestos indirectos. Esto significa, como señalan Gil del Campo, Mellado Benavente y Molina Alguea (3), que estará en principio sujeta a ambos, si bien, no hay tributación porque acto seguido la ley declara su exención. Por tanto, las transmisiones de valores estarán sujetas y exentas de los impuestos IVA e ITPAJD, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Esa es la regla general: las transmisiones de acciones están exentas del IVA y de la modalidad de Transmisiones Patrimoniales onerosas del ITPAJD. Ello salvo que concurrieran las circunstancias de los dos apartados siguientes de la redacción original, puestas de manifiesto en reiteradas ocasiones por la Administración revisora (4):

1.º) Que el patrimonio de la sociedad sea eminentemente inmobiliario (más del 50% de su activo en inmuebles situados en territorio nacional, salvo que tenga por objeto social exclusivo actividades de construcción y promoción inmobiliaria, en cuyo caso se excluirá del cómputo los terrenos y solares).

2.º) Que, como consecuencia de la transmisión, el adquirente de los valores consiga el control de la sociedad. Este control puede ser tanto adquirido de forma directa o indirecta, siempre y cuando se supere el 50% del capital social.

B) ACTUAL REDACCIÓN DEL ARTÍCULO 108

El artículo 8 de la Ley de Prevención del Fraude Fiscal, ha dado la siguiente redacción al artículo 108 de la Ley 24/88 de 28 de julio del Mercado de Valores:

(3) EDD 2005/67753, TEAC; GIL DEL CAMPO, MELLADO BENAVENTE, MOLINA ALGUEA, *La nueva Ley de Prevención del Fraude Fiscal*, CISS, Valencia 2007, p. 179.

(4) Entre otras EDD 1999/70862, TEAC 2214/1998 de 27 mayo 1999; EDD 2004/256632, TEAC 3975/2003 de 28 julio 2004 y EDD 2005/67753, TEAC 2332/2004 de 16 febrero 2005.

1. La transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

2. Quedan exceptuadas de lo dispuesto en el apartado anterior *las transmisiones realizadas en el mercado secundario, así como las adquisiciones en los mercados primarios como consecuencia del ejercicio de los derechos de suscripción preferente y de conversión de obligaciones en acciones o mediante cualquier otra forma, de valores, y tributarán por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como transmisiones onerosas de bienes inmuebles, en los siguientes supuestos:*

a) Cuando los valores o participaciones transmitidos o adquiridos representen partes alícuotas del capital social o patrimonio de sociedades, fondos, asociaciones y otras entidades cuyo activo esté constituido al menos en un 50 por 100 por inmuebles situados en territorio español, o en cuyo activo se incluyan valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por 100 por inmuebles radicados en España, siempre que, como resultado de dicha transmisión o adquisición, el adquirente obtenga una posición tal que le permita ejercer el control sobre esas entidades o, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ellas.

A los efectos del cómputo del 50 por 100 del activo constituido por inmuebles, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

1.ª Para realizar el cómputo del activo, los valores netos contables de todos los bienes se sustituirán por sus respectivos valores reales determinados a la fecha en que tenga lugar la transmisión o adquisición.

2.ª No se tendrán en cuenta aquellos inmuebles, salvo los terrenos y solares, que formen parte del activo circulante de las entidades cuyo objeto social exclusivo consista en el desarrollo de actividades empresariales de construcción o promoción inmobiliaria.

3.ª El cómputo deberá realizarse en la fecha en que tenga lugar la transmisión o adquisición de los valores o participaciones, a cuyos efectos el sujeto pasivo estará obligado a formar un inventario del activo en dicha fecha y a facilitarlo a la Administración tributaria a requerimiento de ésta.

4.ª El activo total a computar se minorará en el importe de la financiación ajena con vencimiento igual o inferior a 12 meses, siempre que se hubiera obtenido en los 12 meses anteriores a la fecha en que se produzca la transmisión de los valores.

Tratándose de sociedades mercantiles, se entenderá obtenido dicho control cuando directa o indirectamente se alcance una participación en el capital social superior al 50 por 100. *A estos efectos se computarán también como participación del adquirente los valores de las demás entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades.*

En los casos de transmisión de valores a la propia sociedad tenedora de los inmuebles para su posterior amortización por ella, se entenderá a efectos fiscales que tiene lugar el hecho imponible definido en esta letra a). En este caso será suje-

to pasivo el accionista que, como consecuencia de dichas operaciones, obtenga el control de la sociedad, en los términos antes indicados.

b) Cuando los valores transmitidos hayan sido recibidos por las aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución o ampliación de sociedades, o la ampliación de su capital social, siempre que entre la fecha de aportación y la de transmisión no hubiera transcurrido un plazo de tres años.

3. En las transmisiones o adquisiciones de valores a las que se refiere el apartado 2 anterior se aplicará el tipo correspondiente a las transmisiones onerosas de bienes inmuebles, sobre el valor real de los referidos bienes calculado de acuerdo con las reglas contenidas en la normativa vigente del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. A tal fin se tomará como base imponible:

a) En los supuestos a los que se refiere la letra a) del apartado 2 anterior, la parte proporcional sobre el valor real de la totalidad de las partidas del activo que, a los efectos de la aplicación de esta norma, deban computarse como inmuebles, que corresponda al porcentaje total de participación que se pase a tener en el momento de la obtención del control o, una vez obtenido, onerosa o lucrativamente, dicho control, al porcentaje en el que aumente la cuota de participación.

Cuando los valores transmitidos representen partes alícuotas del capital social o patrimonio de entidades en cuyo activo se incluya una participación tal que permita ejercer el control en otras entidades, para determinar la base imponible sólo se tendrán en cuenta los inmuebles de aquellas cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por 100 por inmuebles.

b) En los supuestos a que se refiere la letra b) del apartado 2 anterior, la parte proporcional del valor real de los inmuebles que fueron aportados en su día correspondiente a las acciones o participaciones transmitidas.

4. Las excepciones reguladas en el apartado 2 de este artículo no serán aplicables a las transmisiones de valores admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, siempre que la transmisión se produzca con posterioridad al plazo de un año desde la admisión a negociación de dichos valores. A estos efectos, para el cómputo del plazo de un año no se tendrán en cuenta aquellos períodos en los que se haya suspendido la negociación de los valores.

No obstante, cuando la transmisión de valores se realice en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición, no será necesario el cumplimiento del plazo previsto en el párrafo anterior (5).

Podemos observar que se mantiene la exención a la efectiva tributación por el ITP y el IVA en la transmisión de valores y participaciones, y fiel a la configuración original se regulan a continuación varios supuestos en que se incluyen las excepciones que se amplían respecto la redacción anterior. Desde el punto estructural los dos apartados iniciales, con la nueva redacción, se amplían a cuatro.

En términos generales, que posteriormente analizaremos con mayor detenimiento, a mi juicio, podemos distinguir tres supuesto de efectiva tributación y uno de excepción a los supuestos de gravamen:

(5) La parte en cursiva es la afectada o introducida *ex novo* por la modificación.

a) El 108.2.a): transmisiones en el mercado primario o secundario de acciones, cuando la adquisición directa de títulos suponga una participación de más del 50% del capital social en la sociedad inmobiliaria, o cuando se adquieran valores de otra entidad cuyo activo esté integrado por valores que permitan el control de la patrimonial participada; y en ambos casos cuando la adquisición suponga un aumento del control del dominio que ya se tenía.

b) El 108.2.a) en su último párrafo: la adquisición de acciones por la propia sociedad para su posterior amortización, en cuyo caso la condición de sujeto pasivo recae sobre el socio que ejerza el control de la entidad.

c) El 108.2.b): la transmisión de valores a la entidad en concepto de aportaciones no dinerarias, ampliación de capital o ampliación de sociedades.

d) El 108.4 regula la excepción a los anteriores supuestos de tributación efectiva regulados por el precepto.

A continuación, dentro de la estructura del artículo, podemos distinguir los siguientes criterios que completan su aplicación:

a) Criterios de valoración del activo, en las cuatro reglas del 108.2.a).

b) Criterios para determinar los supuestos de adquisición de control directo o indirecto en el penúltimo párrafo del 108.2.a).

c) Criterios de valoración contable en el 108.3.

d) Criterios para determinar el cálculo de la base imponible en las letras *a)* y *b)* del artículo 108.3.

1. Finalidad de la reforma

Hablar a estas alturas de la finalidad del artículo 108, resulta una obviedad puesto que la finalidad antielusoria es por todos conocida: se pretende evitar que, tras una aparente transmisión de acciones o participaciones de una entidad, la finalidad causal de las partes sea la transmisión del dominio sobre un inmueble o inmuebles, que constituyan el activo de la persona jurídica. Estamos ante concreta creación de una norma antielusión, un supuesto de fraude de ley que podría generalmente ser combatido con la correcta calificación negocial en la aplicación de la norma vía artículo 24.2 de la Ley General Tributaria de 1963 o el 15 de la vigente Ley 58/2003.

Lo que llama poderosamente la atención, es que la Ley 36/2006 de Prevención del Fraude Fiscal, que ha modificado la redacción del precepto, no dedica ni una sola línea de su exposición de motivos a justificar el por qué del cambio de redacción. Sorprende que un precepto legal tan controvertido, al límite de la compatibilidad con el Derecho comunitario, susceptible de alterar, como veremos, el régimen ordinario del IVA, no sea merecedor de una explicación por el Legislador, por escueta que resulte.

Si queremos buscar sentido y alcance a algunos de los puntos oscuros que tiene la reforma en aras de una correcta hermenéutica, no tenemos más remedio que acudir a los antecedentes legislativos, a la jurisprudencia y comentarios doctrinales.

La vigente redacción continúa sustancialmente el régimen jurídico anterior. Si bien ha se ha ganado algo en cuanto a la técnica jurídica, por ejemplo respecto de

la regulación de la base imponible, por contra ha incrementado la complejidad del precepto y la dificultad de fijar con precisión en algunos supuestos su alcance aplicativo.

La finalidad esencial de la reforma ha sido evitar la elusión en determinadas operaciones societarias, que al amparo de la redacción anterior quedaban al margen de tributación, cuando la única intención de las partes era la efectiva transmisión inmobiliaria. Sin embargo, la excesiva objetivación en la tipificación del precepto, obviando la finalidad antielusiva que lo caracteriza, nos puede conducir a absurdas situaciones en las que se aplique la tributación por ITP a negocios jurídicos en los que la incorporación del patrimonio inmobiliario es sólo una consecuencia, no el fin ni objetivo final de la operación societaria.

2. Compatibilidad con el Derecho Comunitario

La finalidad antielusoria de la norma ha planteado un primer problema de compatibilidad con el Derecho Comunitario, y concretamente con la Directiva 77/388/CEE, que exime de tributación la transmisión de acciones de una entidad para que ello no suponga una limitación a la adquisición, absorción y fusión societaria.

Sobre esta cuestión poco pacífica, se ha pronunciado la Administración revisora. Así el TEAC en algunas ocasiones (6), ha reconocido expresamente la relevancia de esta exención comunitaria. Sin embargo, bajo la sospecha de cierta contradicción, ha terminado por considerar (7) que «el gravamen sobre la transmisión de acciones contradice la Directiva 77/388/CEE. En tal sentido, no puede decirse que la Directiva citada, al ocuparse de las exenciones lo haya hecho con la precisión que el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea pide para la aplicación directa de las Directiva y lo que resulta evidente es que el desarrollo en el derecho español de la Directiva y en el respeto que la misma merece, para evitar fraudes y abusos, permite el gravamen sobre la transmisión de acciones en ciertos supuestos como el que ahora nos ocupa. En este sentido el artículo 13.B.5 de la Directiva citada declara exentas las operaciones relativas a acciones, pero a continuación excluye, haciendo una remisión al artículo 5.3, aquellas operaciones sobre acciones cuya posesión asegure, de derecho o de hecho, la atribución de la propiedad o del disfrute de bienes inmuebles».

No obstante, línea argumental del órgano de revisión no ha sido uniforme, sosteniendo en otra ocasión (8), que el solo hecho de que el objetivo del negocio jurídico celebrado fuera transmitir un negocio en funcionamiento no era obstáculo para mantener la aplicación del artículo 108, pues la norma no atiende a la finalidad de la operación, de igual manera que con independencia del ánimo antielusorio, la norma se aplica de forma automática cuando se incurre en el supuesto tipo, «sin que ello suponga vulnerar el derecho a la presunción de inocencia o el derecho a la defensa, al no tratarse de una norma sancionadora». Es quizás este automatismo u objetividad en la aplicación del precepto, uno de sus aspectos más criticables.

(6) Por todas ellas, EDD 2006/88899, TEAC 3777/2004 de 1 marzo 2006.

(7) EDD 2005/67753, TEAC 2332/2004 de 16 febrero 2005 y EDJ 2004/87499, STSJ Cataluña Sala de lo Contencioso-Administrativo de 28 mayo 2004.

(8) 2332/2004 de 16 febrero 2005.

C) ADQUISICIONES DE VALORES EN EL MERCADO PRIMARIO Y SECUNDARIO: ARTÍCULO 108.2.a)

En el apartado 2 del artículo 108 se considera excepción a la exención del apartado 1, las transmisiones de valores realizadas tanto en el mercado secundario como primario que conlleve el control de entidades que cuyo activo, directa o indirectamente este constituido por inmuebles.

Cabe tanto a través de las adquisiciones secundarias como primaria de títulos. Por lo que se refiere a las adquisiciones primarias de títulos, junto al derecho de suscripción preferente y la conversión de obligaciones en acciones, el legislador ha querido abarcar todas las posibilidades al referirse a «cualquier otra forma». Con esta redacción se da cabida a situaciones excluidas de la redacción anterior como la adquisición de valores a través de operaciones de fusión por absorción o de ampliaciones de capital a las que el contribuyente acude aportando acciones de otra entidad cuyo activo está constituido mayoritariamente por bienes inmuebles (9).

Vemos que las operaciones mercantiles que den lugar a la posición de dominio pueden ser varias, sin embargo la consecuencia jurídica es única: adquirir posición de dominio, como lo es la consecuencia en la tributación: estas adquisiciones estarán sujetas al ITP y AJD en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales onerosas.

La tributación por ITP es compatible con sujeción la del 1% de Operaciones Societaria, cuando la adquisición de títulos tenga lugar como consecuencia de la realización de una operación societaria, ya que se trata de hechos imposables distintos. En consecuencia si por ejemplo la posición de dominio se consiguiera mediante la adquisición de acciones en una ampliación de capital, por un lado estaría sujeta la ampliación de capital al 1% del gravamen del ITPyAJD en la modalidad de Operaciones Societarias, y por otro la pago del ITPyAJD en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales, por la adquisición de las acciones.

La materialización a través de la que se configura este supuesto de hecho en la aplicación del ITP a su vez se desdobra en los siguientes:

a) El primero consiste en la adquisición o transmisión de acciones o participaciones de entidades cuyo activo directamente este constituido en su mayoría por bienes inmuebles radicados en España. Se trata de un supuesto de control de dominio directo.

b) El segundo, se grava la adquisición acciones o participaciones que permitan al adquirente una posición de dominio sobre una entidad cuya activo este constituido en su mayoría por bienes inmuebles radicados en territorio español. Estamos ante un supuesto de control de dominio indirecto. La diferencia con la redacción anterior, radica en que el presupuesto de hecho de la tributación no tiene que estar constituido por el acto de adquisición directa, a la que puede sumársele la indirecta que ya se poseía. En la actualidad la tributación se producirá en los supuestos de adquisiciones de participaciones indirectas a las que se les suman las indirectas que ya se tenían.

(9) GIL DEL CAMPO y otros, *ob. cit.* Se remiten a sendas resoluciones de la DGT de 7 de julio de 2000 y 20 de febrero de 1998.

c) El tercero, con la nueva redacción se grava las adquisiciones que supongan proporcionales aumentos de participación en posiciones de dominio ya consolidadas. De esta manera, como veremos más adelante, se impiden maniobras de fácil elusión del pago del tributo que la anterior redacción sí permitía.

Para el análisis de estos tres supuestos específicos de tributación por ITP, es preciso que se complete la exposición con otros conceptos jurídicos incluidos a la redacción del artículo 108 (algunos con expresa regulación) que resultan comunes al resto de los supuestos de tributación, que para respetar su sistemática se analizarán conjuntamente. Me estoy refiriendo a los conceptos de «valores», el de activo, sus elementos estructurales y valoración, la base imponible, participación directa e indirecta, y el control o dominio societario.

D) AMPLIACIÓN Y CONSTITUCIÓN DE SOCIEDADES: ARTÍCULO 108.2.b)

En el apartado 2.b) del artículo 108, se contempla otro supuesto de excepción a la exención del número 1. Se trata de la adquisición de valores, cuando han sido recibidos por las aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución o ampliación de sociedades, o la ampliación de su capital social, siempre que entre la fecha de aportación y la de transmisión no hubiera transcurrido un plazo de tres años. Con ello, se pretende incluir todas dentro del ámbito del hecho imponible de la norma las aportaciones no dinerarias al capital social de una entidad cuando consistan en inmuebles.

La redacción actual se ha mantenido sustancialmente igual. Se ha incluido otro supuesto en el hecho imponible: la ampliación de sociedades, con la que se pretende, en palabras de Pozuelo Antoni (10), no dejar fuera operaciones mercantiles y societarias que puedan suponer incremento del valor del patrimonio inmobiliario, sin aumento de las participaciones o acciones en que esté representado el capital social. Sin embargo, considero que se el Legislador introduce un elemento de confusión, al referirse a una figura de dudoso contorno y clara indeterminación. Desconozco exactamente que ha querido decir con la expresión «ampliación de sociedades» y como se vincula con la aportación y transmisión de los títulos, que no olvidemos constituye el presupuesto de hecho determinante de la realización del hecho imponible de la norma antielusoria inmobiliaria. Es perfectamente imaginable, dentro de la atipicidad de los contratos mercantiles, que una sociedad incremente su activo mediante la incorporación de inmuebles y entregue a cambio acciones que, por ejemplo, tenía en autocartera. Identificar esta operación con una «ampliación de sociedades» como dice la reforma, sólo genera inseguridad jurídica al precepto y problemas en su interpretación, sobre todo cuando no se ha molestado el Legislador, ni en la exposición de motivos de la Ley ni en los trabajos preparatorios, en clarificar que ha pretendido con la inclusión de una figura, que si bien puede tener sentido económico, carece de los perfiles técnicos y jurídicos desde la óptica del derecho mercantil.

(10) POZUELO ANTONI, Francisco de Asís, «Modificación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores por la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF núm. 286, enero 2007, p. 43.

La otra modificación se refiere al incremento del tiempo que el adquirente debe tener los valores en su patrimonio para que no se devengue el hecho imponible. Se ha pasado del un año a los tres introducidos por la reforma.

El mayor problema que se plantea con los límites temporales, además de su arbitrariedad inicial en la fijación, ya que desconocemos por qué el Legislador ha preferido tres sobre uno, y no dos o cinco, lo tenemos en la posible inclusión por las partes en los negocios traslativos de términos y condiciones, y en la dificultad que en ocasiones entraña el distinguir (11) las resolutorias de las suspensivas.

E) ADQUISICIÓN DE ACCIONES PARA SU AMORTIZACIÓN

En el último párrafo del artículo 108.2.a) se ha introducido como novedad y sujeta a tributación: la transmisión de valores a la propia sociedad tenedora de los inmuebles para su posterior amortización por ella, en la que se entenderá, a efectos fiscales, que tiene lugar el hecho imponible definido en esta letra a). En este caso, será sujeto pasivo el accionista que, como consecuencia de dichas operaciones, obtenga el control de la sociedad, en los términos antes indicados.

Lo que se pretende evitar es que una sociedad con dos socios y cuyo activo esté constituido esencialmente por bienes inmuebles, dentro de los límites de autocartera, mediante la adquisición de acciones, convierta al socio que permanezca como titular, en dueño indirecto del patrimonio inmobiliario. Lo que considera el Legislador que se ha producido es un intercambio entre los socios de dinero por pleno dominio del inmueble, a través de la interposición societaria.

La redacción de la norma no parece las más adecuada. El hecho imponible debería producirse, no por el hecho de la transmisión, sino por la posterior amortización de los títulos, ya que técnicamente sólo a través de la disminución del capital se pueden alterar los grados de dominio de los socios de manera que uno de ellos obtenga el control de la sociedad, y en consecuencia, del activo inmobiliario.

La medida no deja de ser discutible, no sólo desde el principio de la capacidad económica del sujeto pasivo, como denuncia Ruiz Zapatero (12), sino desde la el

(11) Sobre todo cuando los propios interesados tienen intención de generar la duda, precisamente con la intención de evitar la aplicación de la norma impositiva, como se puso de manifiesto en la resolución EDD 1999/71285, TEAC 57/1999 de 16 diciembre 1999 «(...) a pesar de esa supuesta condición suspensiva, el contrato produjo uno de sus efectos fundamentales, como fue el del pago íntegro del precio convenido, estipulándose expresamente que, caso de no lograrse la inscripción en el Registro Mercantil del aumento de capital en el plazo marcado, la parte vendedora «reintegraría a la compradora el importe íntegro del precio fijado en esta escritura, incrementado en los intereses anuales del 13 por ciento», lo cual está plenamente en la línea de lo que el Código Civil preceptúa resolutorias de las obligaciones de dar. La realidad es más importante que las palabras, de modo, que, pese a la calificación dada por las partes, resulta evidente que la condición pactada es claramente una condición resolutoria, lo cual está en consonancia con la intención de los contratantes de realizar la compraventa antes del 15 de enero de 1990. Como se deduce claramente del contrato de promesa de venta firmado el 26 de octubre de 1989, en el que se llega, incluso, a decir que «No obstante la formalización a posteriori del presente contrato, la firma de este documento, supone el inicio de la colaboración y de la participación de (...) las actividades de (...) La consecuencia que se desprende de todo lo expuesto es que el contrato de compraventa quedó perfeccionado el 4 de diciembre de 1989, por lo que resulta evidente que se cumple el requisito temporal establecido en el artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores.».

(12) RUIZ ZAPATERO, *ob. cit.*

propio respeto de la personalidad jurídica de las entidades, ya que en definitiva le están imputando el patrimonio y su titularidad, no a la sociedad sino al socio.

F) CONCEPTOS A CONSIDERAR

1. Transmisión y adquisición de valores

El concepto de valor, como ha reconocido la propia Ley del Mercado de Valores, resulta difícil de definir. Desde el punto de vista bursátil abarca a derechos de contenido patrimonial, negociables (representados mediante anotaciones en cuenta o títulos) y organizados en emisiones, siendo ejemplo de ellos las acciones, obligaciones, deuda pública, etc. Se trata, por tanto, de todo derecho de naturaleza negociable que haga parte de una emisión, cuando tenga por objeto o efecto la captación de recursos del público.

La amplitud o la extensión que el término puede abarcar desde el punto de vista bursátil, exige cierta precisión cuando de la aplicación de los tributos se trata. De conformidad con lo establecido en la Resolución de la Dirección General de Tributos de 2 de octubre de 2003, debe entenderse por valores los títulos de participación social que atribuyan a su titular la condición de socio de sociedades mercantiles, incluyendo acciones de sociedades anónimas o participaciones en sociedades limitadas, así como otros títulos cuya consideración de valor haya sido expresamente señalado, como el caso de las participaciones en los fondos de inversión. La duda podría surgir respecto de las sociedades de responsabilidad limitada, ya que la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada en su artículo 5.2 expresamente establece que las participaciones sociales no tendrán el carácter de valores, sin embargo no es menos cierto que la disposición adicional cuarta dispone que el régimen de tributación de la transmisión de las participaciones sociales será el establecido para la transmisión de valores en el artículo 108 Ley 24/1988 de 28 julio, del Mercado de Valores. Por ello, también las participaciones en sociedades limitadas entran tanto de dentro de la exención de núm. 1 del artículo 108, como en la excepción a la exención del núm. 2 de la nueva regulación.

2. Bienes inmuebles incluidos

El activo de la sociedad cuyas acciones o participaciones se adquieren o sobre la que se pueda ejercer el control, tiene que estar constituido al menos en un 50% por bienes inmuebles radicados en España.

Respecto a que deben ser considerado bienes inmuebles a los efectos del cálculo del 50% del activo, la regla 2.^a del artículo 108.2.a) contempla la exclusión de los terrenos y solares que formen parte del activo circulante de las entidades cuyo objeto social exclusivo consista, en el desarrollo de actividades empresariales de construcción o promoción inmobiliaria.

Lo primero que podemos preguntarnos es si el concepto de inmuebles al que se refiere la norma es el contemplado en el artículo 334 del CC, precepto legal de enorme amplitud y donde podemos distinguir entre los inmuebles por naturaleza,

los inmuebles por destino, concesiones administrativas sobre obras públicas y servidumbres y demás derechos reales sobre bienes inmuebles. El TEAC (13) en varias resoluciones ha llegado a la conclusión, que el concepto de inmueble al que debe quedar circunscrita la aplicación del artículo 108, son los inmuebles por naturaleza, realizando una interpretación integradora entre el CC y el art. 6.3 de la Ley del IVA.

Deben quedar fuera los inmuebles, a excepción de los terrenos y solares, que formen parte del activo circulante de las entidades cuyo objeto social sea en exclusividad el desarrollo de actividades empresariales de construcción o promoción inmobiliaria. Lo que se pretendió desde sus orígenes (otra cosa es que se haya conseguido) con esta limitación, fue dar un tratamiento favorable a empresas constructoras y promotoras, al excluirse del cómputo del activo los inmuebles ya construidos y destinados a la venta, por tratarse de la actividad objeto de la entidad (14). Este motivo hizo pensar en la posibilidad de ampliar la exclusión a otro tipo de entidades cuyo patrimonio estaba esencialmente constituido por inmuebles, como las hoteleras o instalaciones deportivas, en la que por la objetividad de la medida se podría llegar a gravar no la transmisión de inmuebles sino la efectiva transmisión de empresas en funcionamiento, lo que supondría una clara restricción a la adquisición, fusión y absorción de empresa, y por ello contraria al Derecho comunitario.

Precisamente este ha sido una de los aspectos mas criticados por la doctrina (15) ya que el mandato de referido precepto se estaba aplicando a bastantes supuestos para los que no había sido originariamente pensado, ya que si su finalidad era la de evitar que se beneficiasen de la exención en ITP las transmisiones sociales de participaciones de sociedades patrimoniales, cuyo activo está integrado

(13) EDD 2004/256643, TEAC 7054/2003 de 15 julio 2004. «(...) la calificación jurídica de las instalaciones para el uso del parque, tales como las piscinas, toboganes, bombas de impulsión y filtración del agua, equipos de cloración, equipos de aire acondicionado, toldos, líneas de alimentación de las distintas zonas, farolas etc., hay que hacerla conforme al artículo 334.5 del Código Civil, que contempla «las máquinas, vasos instrumentos o utensilios destinados por el propietario de la finca a la industria o explotación que se realice de un edificio o heredad, y que directamente concurren a satisfacer las necesidades de la explotación misma». Es decir, estamos en presencia de unos bienes inmuebles por destino, pero es destacable el hecho de que la norma tributaria, en el mencionado artículo 6.3 de la Ley del IVA antes transcrito, quiere dar a este tipo de bienes un tratamiento distinto e independiente del inmueble al que se hallan unidos, concediéndoles autonomía desde el punto de vista fiscal. Así pues, excluidos expresamente de su calificación de inmuebles a efectos del IVA, no deben computarse con aquel carácter dentro del activo de la sociedad, a efectos de determinar el porcentaje que conforme al artículo 108 de la Ley 24/1988, del Mercado de Valores, reconvierte una transmisión de acciones en una transmisión de inmuebles.

Sexto.- Esta concepción de los inmuebles por destino y la exclusión que para algunas de estas instalaciones hace la Ley del IVA, ha sido considerada por este Tribunal Central en sus resoluciones de 24 de octubre de 1996 y 23 de julio de 1998, en las que si bien la cuestión controvertida que se ventilaba era la posibilidad de considerar que este tipo de bienes podían considerarse enajenados de forma independiente al predio al que estaban unidos y por ende, no les afectaba la exención prevista en el Impuesto para la transmisión de inmuebles, el razonamiento seguido y la conclusión alcanzada es perfectamente válida para el caso que nos ocupa.

(14) POZUELO ANTONI, Francisco de Asís, «Modificación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores por la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal», Revista de Contabilidad y Tributación. CEF núm. 286, enero 2007, pag.49.

(15) CHECA GONZÁLEZ, *ob. cit.*, p. 213, quien a su vez se remite a GUEZURAGA UGALDE y CALVO VÉRGEZ.

de forma mayoritaria por inmuebles porque ello supone la transmisión del propio inmueble, en la práctica no era infrecuente, que el contenido de dicho artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores se aplicase a cualquier transmisión de participaciones sociales de entidades cuyo activo estaba mayoritariamente integrado por inmuebles, aunque se tratase de sociedades plenamente operativas, y aunque tales inmuebles, afectos a la actividad, no pudiesen disociarse de la concreta y específica actividad económica desarrollada por la entidad.

Este fue un de los motivos que llevó incluso a la Administración revisora a realizar una interpretación finalista del precepto (16). Por ello, en ocasiones atendió al objeto social y a la actividad de la empresa para considerar, que no procedía la aplicación del art. 108 en cuanto la transmisión o adquisición de acciones o participaciones no obedecía a la voluntad o finalidad de adquirir un activo inmobiliario, sino una empresa en funcionamiento.

Lamentablemente el legislador no se ha hecho eco ni de la crítica de la doctrina ni de esta línea interpretativa del TEAC en la reforma del artículo 108, que si concretando su aplicación de excepción, por el concurso de simples criterios objetivos o porcentuales. No obstante, podemos afirmar que, al no introducido modificación alguna debemos recordar que sobre este extremo, podría reputarse plenamente válida la interpretación a la que llegó el TEAC.

Por último decir que los inmuebles sobre los que se tenga un poder directo o indirecto deben radicar en España.

3. Valoración del activo

La valoración del activo plantea varios problemas, entre otros: el de la fecha, el de forma en que se tiene que realizar la valoración y el del contenido de los elementos del activo.

En cuanto a la fecha, la nueva redacción del precepto ha supuesto una mejora técnica en cuanto precisa el artículo 108, en la regla 3.^a del apartado 2.a), que el momento en que tiene que hacerse la valoración del activo, debe coincidir con la adquisición o transmisión de los títulos. Como advierte Pozuelo Antoni (17), la redacción es mucho más coherente con devengo del impuesto y la determinación de la base imponible. Con la redacción anterior, la duda surgía con la posibilidad de efectuar la valoración con arreglo al último balance cerrado o aprobado, lo que en la práctica podía suponer una alteración respecto del valor de los títulos al momento de su efectiva transmisión. Pese a la distorsión que podía provocar sobre valoración, esta línea interpretativa fue la seguida por la Administración revisora (18).

(16) EDD 2004/256643, TEAC 7054/2003 de 15 julio 2004, «(...) resulta muy relevante el objeto de la explotación misma; pues al tratarse de un parque (...), irremediamente su activo ha de sustentarse principalmente en inmuebles, e instalaciones que unidas a los anteriores, sirvan para el ocio al que está destinada la explotación, sin que del balance de la sociedad se infiera un volumen de terrenos y edificaciones que hagan sospechar que bajo la apariencia de una transmisión de valores se esconde una transmisión inmobiliaria que es, en definitiva, lo que persigue el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores (...).».

(17) *Ob. cit.*, p. 48.

(18) EDD 2001/88361, TEAC 28/2001 de 19 diciembre 2001.

Por lo que se refiere a la forma de la valoración, también la nueva redacción del artículo 108, en la regla 1.^a del apartado 2.a), introduce una precisión que la redacción anterior no contemplaba. El que debe ser tenido en cuenta es el valor real de los inmuebles y no el contable, criterio que pese a la falta de concreción de la redacción anterior del artículo 108 ya había sido precisado por algún Tribunal Superior de Justicia y por el propio TEAC (19), de otro modo se facilitarí­a una venta efectiva de inmuebles, por un importe inferior al real de mercado, cuando los mismos constasen en el balance a valores muy inferiores.

El establecer como valor de los activos el real tiene los siguientes inconvenientes:

a) Al sustituir los valores netos contables de todos los bienes por sus respectivos valores reales, parece evidente que, salvo contadas excepciones, los únicos valores de un balance que pueden acumular plusvalías tácitas son los inmuebles, con lo que, de esta sustitución, sólo cabe esperar un aumento en su peso específico dentro del balance respecto del resto de los activos.

b) Hay un elemento en todo este cálculo que puede llegar a distorsionar el real y efectivo valor del activo de una empresa, puesto que hay un elemento del que se prescinde: el fondo de comercio. El fondo de comercio significa la diferencia entre el valor sintético de la empresa, considerada como un todo en funcionamiento, y su valor analítico, es decir, considerando elemento por elemento. Su inclusión en el balance sólo puede realizarse cuando haya sido producido a través de una adquisición onerosa. Por tanto, no aparece en balance cuando se ha generado por la propia actividad de la empresa pero tiene un valor innegable si la empresa va bien, pese a lo cual no interviene en el cómputo (20).

La Ley también prevé como novedad la exclusión en la valoración del activo en la regla 4.^a, el importe de la financiación ajena con vencimiento igual o inferior a 12 meses, siempre que se hubiera obtenido en los 12 meses anteriores a la fecha en que se produzca la transmisión de los valores. La exclusión tiene la finalidad de evitar que alteraciones voluntarias del activo, en el momento anterior a la transmisión, reduzcan el porcentaje de los inmuebles y así evitar la aplicación del artículo 108. Esto se conseguía fácilmente solicitando un préstamo justo antes de la transacción, de manera que figurase en el activo una cantidad que redujera la proporción de inmuebles por debajo del 50%. Con la devolución del préstamo, inmediatamente después de la transacción, se había evitado la tributación por ITP.

No obstante, desconocemos por qué el límite temporal se ha fijado en «vencimiento igual o inferior a 12 meses». Sorprendentemente, ni tan siquiera se exige que el préstamo se reembolse a más largo plazo, sólo se fija el del vencimiento, con lo que bastaría con concertar un préstamo a vencimiento más lejano, aunque se reembolse al día siguiente de la enajenación de los títulos para eludir formalmente la previsión.

Por último, la regla 3.^a introduce la obligación formal del adquirente de la posición de dominio por la adquisición de acciones o participaciones que está obligado

(19) Entre otras las sentencias EDJ 2004/87499, STSJ Cataluña Sala de lo Contencioso-Administrativo de 28 mayo 2004 y EDJ 2006/27738, STSJ Cantabria Sala de lo Contencioso-Administrativo de 3 marzo 2006 y EDD 2001/88040, TEAC 2834/2000 de 9 mayo 2001.

(20) RUBÉN CANDELA, comentarios realizados durante su exposición en las jornadas celebradas por el CGPJ y la AEDEAF en Valencia en junio de 2007.

a confeccionar un inventario del activo de la sociedad y facilitarlo a la Administración a su requerimiento. En principio, parece que lo razonable hubiera sido exigir el cumplimiento de esta obligación de carácter formal a la sociedad y no al sujeto pasivo, y ello independientemente de la posición de dominio que el adquirente y sujeto pasivo pudieran tener a raíz de la transmisión de las acciones. Supone, en definitiva, confusión entre las partes intervinientes y el ámbito competencial de cada una de ellas. Quién puede y debe hacer el inventario es la entidad, y ello con independencia de la composición de su accionariado.

4. Dominio directo e indirecto

Lo primero que debemos puntualizar es que debe entenderse por control de una sociedad.

No resulta complicado cuando se trata de control por dominio directo, así podemos sostener que el control de una sociedad lo tiene quien sea titular de la mayoría de las acciones, si esta mayoría se corresponde con los derechos de voto, por ello bastará el 51% de capital social para poder hablar de control de la entidad, lo que no significa que la totalidad de la sociedad pertenezca a quien la controla, sino proporcionalmente al resto de los accionistas o partícipes.

La situación puede complicarse cuanto más complicadas resulten las relaciones societarias, por lo que, además del simple dominio directo, es habitual en las relaciones mercantiles la existencia de supuestos de dominio indirecto, recíproco, triangular, circular, en los que las posiciones de control efectivo de unas entidades sobre otras pueden variar sustancialmente en función de los distintos porcentajes de participación.

Resulta indispensable a la hora de comprobar la realización del hecho imponible del artículo 108, a que se supuestos de control se refiere el precepto, y como tienen que configurarse los distintos grados de control y dominio entre sociedades matriz, participada y tenedora del patrimonio inmobiliario para exigir la efectiva tributación por ITP en la adquisición de acciones.

La nueva redacción define como antes que debe entenderse por control, sin embargo añade el párrafo cuarto que: «Tratándose de sociedades mercantiles, se entenderá obtenido dicho control cuando directa o indirectamente se alcance una participación en el capital social superior al 50 por 100. *A estos efectos se computarán también como participación del adquirente los valores de las demás entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades.*». La referencia a las participaciones de entidades del mismo grupo constituye una novedad que impedirá la fácil elusión que hasta ahora permitía la redacción del precepto. La simple adquisición de valores realizada por una sociedad interpuesta en porcentajes inferiores al 50%, podían atribuir el dominio a la matriz, sin que por ello se incurriera en el hecho imponible del precepto. Con la nueva redacción estas planificaciones resultarán ineficaces de cara a evitar la tributación por ITP.

5. Aumento del control

No sólo constituye el hecho imponible de la tributación la adquisición de acciones que otorguen al adquirente una posición de dominio directo o indirecto en un

activo inmobiliario, sino el aumento en el porcentaje de la cuota de participación. Esta previsión es nueva «(...) siempre que, como resultado de dicha transmisión o adquisición, el adquirente obtenga una posición tal que le permita ejercer el control sobre esas entidades o, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ellas», dice el precepto.

Bajo el amparo del régimen anterior podía ocurrir que, mientras porcentajes de adquisición iguales o inferiores al 50% no tributaban por no devengarse el impuesto, cuando se adquiría una posterior participación del un 1%, sí se producía el hecho imponible. Se podría sostener que la base imponible sobre la que se debía aplicar el tipo era ese 1%, con lo que, si acto seguido se «aumentaba el control» mediante la adquisición del 100%, la falta de previsión legal y una interpretación literal de la norma, impediría exigir nueva tributación sobre este incremento.

Esto llevó a la Administración a integrar en la base imponible el 100% del valor de los inmuebles, independiente del grado de participación que el sujeto pasivo tuviera una vez superado el 50%, lo que iba directamente en contra de su capacidad contributiva en la medida que se le suponía propietario al 100% de un patrimonio inmobiliario que sólo le pertenecía en porcentaje inferior. Esta interpretación de la Administración fue corregida por los tribunales, confirmando el Tribunal Supremo (21) la limitación de gravar el porcentaje de valor que representaba la adquisición, justificando esta interpretación en la Orden Ministerial de 14 de enero de 1978, dictada en desarrollo del artículo 40 de la Ley 50/77, antecedente del artículo 108 de la LMV.

6. Base imponible

Establece el 108.3 que «(...) se tomará como base imponible:

a) En los supuestos a los que se refiere la letra *a)* del apartado 2 anterior, la parte proporcional sobre el valor real de la totalidad de las partidas del activo que, a los efectos de la aplicación de esta norma, deban computarse como inmuebles, que corresponda al porcentaje total de participación que se pase a tener en el momento de la obtención del control o, una vez obtenido, onerosa o lucrativamente, dicho control, al porcentaje en el que aumente la cuota de participación.

Cuando los valores transmitidos representen partes alícuotas del capital social o patrimonio de entidades en cuyo activo se incluya una participación tal que permita ejercer el control en otras entidades, para determinar la base imponible sólo se tendrán en cuenta los inmuebles de aquellas cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por 100 por inmuebles.

b) En los supuestos a que se refiere la letra *b)* del apartado 2 anterior, la parte proporcional del valor real de los inmuebles que fueron aportados en su día correspondiente a las acciones o participaciones transmitidas».

Como hemos anticipado en el apartado anterior, el Legislador consagra el criterio de la proporcionalidad, de tal manera que la base imponible estará constituida sólo por la parte que se corresponda con el valor real de los inmuebles de la sociedad cuyas acciones o participaciones se adquieran. Si sólo se adquieran el 60% de las acciones de una sociedad cuyo activo está constituido al 100% con inmuebles,

(21) EDJ 2004/63770, STS Sala 3.ª de 30 abril 2004.

la base imponible estará constituida por el 60% del valor de aquellos. Con ello, la nueva redacción se aleja de las interpretaciones que llevó a cabo el en TEAC (22) en diferentes resoluciones en las que se incluía el 100% de los bienes inmuebles, independientemente del porcentaje que sobre ellos supusiera la adquisición de acciones.

Lo que no resuelve la actual redacción, es el problema de transitoriedad en los aumentos de control por adquisiciones que se produzcan en la actualidad, cuando procedan de transmisiones con atribución de dominio por encima del 50% y por debajo del 100% anteriores, y que hubieran tributado en el pasado sobre la base del 10% del valor de los inmuebles.

G) EXCEPCIÓN A LA APLICACIÓN DE LA MEDIDA ANTIELUSIVA

En el núm. 4 del artículo 108 se regula, una excepción a los supuestos de tributación a los que nos hemos referido, por lo que a la postre se va a aplicar la exención al IVA y a ITP a la que se refiere el párrafo primero del artículo que estamos examinando. No habrá tributación efectiva por el IPT en las transmisiones de valores admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, siempre que la transmisión se produzca con posterioridad al plazo de un año desde la admisión a negociación de dichos valores; cuando la transmisión de valores se realice en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición, no será necesario el cumplimiento de ese plazo. Para el cómputo del plazo del año no se tendrán en cuenta aquellos periodos en los que se haya suspendido la negociación de los valores.

Lo que ha pretendido el Legislador es mantener la exención en las transmisiones que se realicen en los mercados organizados, sin duda por la imperatividad del Derecho comunitario y su sexta Directiva. Cualquier operación de planificación fiscal pensada para enmascarar una transmisión inmobiliaria y evitar el pago de transmisiones patrimoniales que inspira la razón de ser del artículo 108, resulta mucho más difícil de controlar cuando se trata de entidades cotizadas. Quizás ello justifique el tratamiento desigual que la norma reserva a las entidades cotizadas y no cotizadas, permitiendo la aplicación de la exención a las primeras. No obstante, algún autor (23) ha considerado que esta diferencia de trato resulta contraria al principio de igualdad y que la discriminación carece de justificación.

III. CIERRE REGISTRAL

A) CONCEPTO

Por cierre registral nos referimos a la limitación del acceso que pueden sufrir determinados negocios jurídicos documentados a las oficinas y registros públicos,

(22) EDD 1999/70862, TEAC 2214/1998 de 27 mayo 1999.

(23) RUIZ ZAPATERO, *ob. cit.*

como consecuencia del impago de tributos, o a su carencia de eficacia o efectos jurídicos frente a terceros.

La definición engloba dos aspectos: no sólo la imposibilidad de registro en las oficinas públicas correspondientes, sino incluso la privación de eficacia a los efectos de acreditación del contenido del acto o negocio jurídico causal documentado.

Esta técnica de bloqueo e imposibilidad legal de inscripción no es nueva y se encuentra reflejada en distintas normas fiscales, se ve reforzada y ampliada por la vigente Ley 36/2006 con el objeto principal de controlar el fraude inmobiliario, sin embargo el Legislador fiscal ha utilizado esta técnica para compeler al interesado al pago de determinados tributos con desigual resultado y eficacia según los casos.

El fundamento del cierre registral opera como estímulo al sujeto pasivo del pago de los diversos impuestos que gravan la realización del acto o negocio jurídico, de manera que, de no satisfacerse, se le priva de la protección registral. El problema radica en que esta sanción encubierta, no sólo podría encontrar como perjudicado al sujeto pasivo directo realizador del hecho imponible y obligado al pago del Impuesto, sino a terceros ajenos a la relación jurídica tributaria, y por consiguiente, ajenos al incumplimiento.

Algún sector doctrinal ha criticado fuertemente en términos generales la razón de ser del cierre registral. Para García Novoa (24) no puede tener peor acogida, constituye una institución obsoleta, cuya supresión debería ser valorada. Supone privar a ciertas relaciones jurídico-reales del beneficio de la publicidad registral, al servicio de la protección de la apariencia de la titularidad real. Se menoscaba así el derecho a acceder a una de las expresiones más claras de la protección del tráfico jurídico, parte esencial del orden público económico, como es la inatacabilidad de la situación de los adquirentes.

Considera el autor que esta limitación del derecho a aprovechar los beneficios que la publicidad registral pone al servicio de la seguridad del tráfico jurídico, podría justificarse para evitar la evasión y el fraude, en sus orígenes, teniendo en cuenta el modo de gestionar los tributos que imperaba cuando surgió históricamente el cierre registral. Tenía como fin prioritario incentivar al particular a presentar la declaración. En aquellas etapas históricas era lógico que se estimulase la presentación de la declaración porque de esta presentación dependía el inicio del procedimiento de gestión y la cuantificación, siquiera provisional, del tributo. Con la generalización de las autoliquidaciones, y la consagración en la propia norma codificadora de las liquidaciones provisionales de oficio, no parece que se justifique la subsistencia del cierre registral. En un procedimiento de gestión, que se inicia mediante la presentación de autoliquidaciones, que ya suponen una primera cuantificación del tributo y que, incluso, permiten su ejecución por la vía de apremio si no van acompañadas de ingreso, resulta desproporcionado establecer el cierre registral, siendo suficiente la nota marginal de afección que se prevé en el artículo 122 del Reglamento del ITPAJD, a efectos de derivar la acción de cobro.

No olvidemos que la protección registral tiene su sentido y plena eficacia, no sólo por la protección que brinda al que figura como titular del derecho inscrito, sino al tercero adquirente de buena fe en los términos del artículo 34 de la Ley Hipotecaria de 8 de febrero de 1946.

(24) GARCÍA NOVOA, C. «El proyecto de la Ley de Prevención del Fraude Fiscal II», *Westlaw*, (BIB 2006/750).

B) SUPUESTOS DE CIERRE REGISTRAL

Los ejemplos que podemos encontrar a lo largo de la historia de nuestro derecho tributario son varios. En primer lugar, no debemos olvidar que desde sus inicios la Ley Hipotecaria de 8 de febrero de 1946 en sus artículos 254 y 255, ya vedaba el acceso al Registro de las escrituras cuando no se acreditara el pago de los impuestos relativos a los actos o negocios que se pretendieran inscribir, sin perjuicio de la extensión del asiento de presentación, pero sin llevar a cabo calificación alguna y con devolución del título a fin de satisfacer el pago del impuesto correspondiente.

También podemos recordar la limitación del artículo 47 del Real Decreto Legislativo 3050/1980 de 30 de diciembre, por el que se aprobaba el Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en relación con lo dispuesto en el artículo 42 de la Ley 32/1980 de 21 de junio que establecía que «ningún documento que contenga actos o contratos sujetos a este impuesto se admitirá y surtirá efecto en Tribunal, Oficina o Registro Público sin que se justifique el pago, exención o no sujeción de aquél, salvo lo previsto en la legislación hipotecaria». Se trataba, quizás, de la expresión más radical del cierre registral, en cuanto no sólo afectaba a Oficinas y Registros públicos administrativos, sino incluso a la posibilidad de que se admitiera por los Juzgados y Tribunales con fines probatorios. Por este motivo, la redacción de este precepto dio lugar al planteamiento por el Magistrado-Juez de Primera Instancia de Valladolid de una cuestión de inconstitucionalidad.

El Tribunal Constitucional concluyó en su sentencia de 12 de julio de 1988 (25) que: «la limitación que el artículo 57.1 del Texto Refundido impone a la eficacia de los documentos ante los Tribunales es contraria al artículo 24.1 de la Constitución (...) las limitaciones derivadas del precepto cuestionado no guardan relación alguna con el objeto y la finalidad del proceso –se trata de un tributo cuyo hecho imponible es ajeno a la función jurisdiccional– e introducen una quiebra evidente entre el mundo sustantivo y el procesal, pues mientras no se niega validez al documento en el mundo de las relaciones sustantivas ajenas al proceso, se impide en la práctica el ejercicio de la correspondiente acción. Ello incide en el derecho a la protección judicial efectiva de los derechos e intereses lógicos, que obliga a una configuración del derecho a accionar ante los Tribunales que garantice una correspondencia entre el mundo de las relaciones sustantivas y el mundo procesal».

Esto determinó la expulsión del ordenamiento jurídico de la referencia a los Tribunales en cuanto a la exclusión de la eficacia de los documentos no liquidados, es decir, el pago de los Impuestos que graven los negocios jurídicos subyacentes no puede carecer de relevancia en la órbita del procedimiento jurisdiccional.

En la actualidad, el artículo 54.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993 de 24 de septiembre de 1993, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, establece que «Ningún documento que contenga actos o contratos sujetos a este impuesto se admitirá ni surtirá efecto en Oficina o Registro público sin que se justifique el

(25) EDJ 1988/457, STC Pleno de 12 julio 1988.

pago, exención o no sujeción a aquél, salvo lo previsto en la legislación hipotecaria. Los Juzgados y Tribunales remitirán a los órganos competentes para la liquidación del impuesto copia autorizada de los documentos que admitan en los que no conste la nota de haber sido presentados a liquidación».

La nueva redacción del precepto, siguiendo la doctrina constitucional, excluyó a los Tribunales de entre los órganos en los que quedaba limitada la eficacia de los actos o contratos sujetos al Impuesto sin que el pago estuviera justificado, pero no así del resto de las Oficinas o Registros públicos. Sin embargo, sigue imponiendo a los órganos jurisdiccionales la imposición de colaborar en el cobro del Impuesto de los documentos que se admitían en los distintos procesos y cerrando el acceso a los no liquidados.

Otro supuesto típico de cierre registral, lo constituye el artículo 33 de la Ley 29/1987 reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece que proscribire el acceso a los registros de aquellos documentos que contengan actos o contratos sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sin que conste su presentación ante los órganos competentes para su liquidación; precepto desarrollado reglamentariamente en los artículos 99 y 100 del Real Decreto 1629/1991.

C) MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA LEY DE PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL

El cierre registral es una medida que tiene cabida dentro de las establecidas por el legislador para combatir el fraude inmobiliario, si nos atemos a que la mayor parte de la eficacia opera en el entorno del Registro de la Propiedad y el acceso de la inscripción del dominio y demás derechos reales sobre bienes inmuebles, conforme a lo establecido en el artículo 2 de la Ley Hipotecaria de 8 de febrero de 1946 y 4 y siguientes del Reglamento Hipotecaria de 14 de febrero de 1947.

Por ello, la Ley de Prevención del Fraude Fiscal incluye entre sus modificaciones varias tendentes a reforzar este cierre cuando se trata de negocios y contratos inmobiliarios, extendiéndose a otros supuestos más allá del simple impago de los Impuestos a los que estaban sujetos, medida completada con una mejora e incremento de la información de la Administración tributaria en la realización de operaciones inmobiliarias. Todo ello ha supuesto la modificación de los artículos 21 y 254 de la Ley Hipotecaria y 17, 23 y 24 de la Ley del Notariado de 28 de mayo de 1862.

D) INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN COMPLEMENTARIA AL NEGOCIO JURÍDICO EN EL OTORGAMIENTO DE ESCRITURAS PÚBLICAS: MEDIOS DE PAGO Y NIF

1. Control de los medios de pago

La exposición de motivos de la Ley 36/2006 indica que «Otro de los grandes referentes de esta Ley es el fraude en el sector inmobiliario, en el que las novedades se dirigen a la obtención de información que permita un mejor seguimiento de

las transmisiones y del empleo efectivo que se haga de los bienes inmuebles. Para ello se establece la obligatoriedad de la consignación del Número de Identificación Fiscal (NIF) y de los medios de pago empleados en las escrituras notariales relativas a actos y contratos sobre bienes inmuebles. La efectividad de estas prescripciones queda garantizada al fijarse como requisito necesario para la inscripción en el Registro de la Propiedad de tales escrituras (...).

Por ello, en las escrituras públicas que se otorguen relativas a actos o contratos en los que se adquieran, declaren, constituyan, transmitan, graven, modifiquen o extingan el dominio y los demás derechos reales sobre bienes inmuebles o cualesquiera otros con trascendencia tributaria, los comparecientes deberán acreditar ante el notario su número de identificación fiscal y el de las personas o entidades en cuya representación actúen, dejando constancia de ello en la escritura.

Cuando la contraprestación consistiere en todo o en parte en dinero o signo que lo represente, se identificarán los medios de pago empleados por las partes. A tal fin, y sin perjuicio de su ulterior desarrollo reglamentario, deberá especificarse si el precio se recibió con anterioridad o en el momento del otorgamiento de la escritura, su cuantía, así como si se efectuó en metálico, cheque, bancario o no y, en su caso, nominativo o al portador, otro instrumento de giro o bien mediante transferencia bancaria.

También, deberá incorporar la declaración previa del movimiento de los medios de pago aportadas por los comparecientes, cuando proceda presentar ésta en los términos previstos en la legislación de prevención del blanqueo de capitales. Si no se aportase dicha declaración por el obligado a ello, el notario hará constar esta circunstancia en la escritura y lo comunicará al órgano correspondiente del Consejo General del Notariado.

Estas exigencias han sido introducidas en los artículos 23 y 24 de la Ley del Notariado de 28 de mayo de 1862, estando obligado el Consejo General del Notariado a comunicar a la Administración tributaria las operaciones en las que las partes hubieran incumplido la obligación de facilitar al notario la anterior información.

A la redacción inicial del artículo 24 de la Ley del Notariado, relativo a los extremos que debían consignar los Notarios en todo instrumento público (su nombre y vecindad, nombre y vecindad de los testigos, lugar, año y día del otorgamiento), se especifica que:

Los notarios en su consideración de funcionarios públicos deberán velar por la regularidad no sólo formal sino material de los actos o negocios jurídicos que autorice o intervenga, por lo que están sujetos a un deber especial de colaboración con las autoridades judiciales y administrativas.

En consecuencia, este deber especial exige del Notario el cumplimiento de aquellas obligaciones que en el ámbito de su competencia establezcan dichas autoridades.

En las escrituras relativas a actos o contratos por los que se declaren, transmitan, graven, modifiquen o extingan a título oneroso el dominio y los demás derechos reales sobre bienes inmuebles se identificarán, cuando la contraprestación consistiere en todo o en parte en dinero o signo que lo represente, los medios de pago empleados por las partes. A tal fin, y sin perjuicio de su ulterior desarrollo reglamentario, deberá identificarse si el precio se recibió con anterioridad o en el momento del otorgamiento de la escritura, su cuantía, así como si se efectuó en

metálico, cheque, bancario o no, y, en su caso, nominativo o al portador, otro instrumento de giro o bien mediante transferencia bancaria.

Igualmente, en las escrituras públicas citadas el Notario deberá incorporar la declaración previa del movimiento de los medios de pago aportadas por los comparecientes cuando proceda presentar ésta en los términos previstos en la legislación de prevención del blanqueo de capitales. Si no se aportase dicha declaración por el obligado a ello, el Notario hará constar esta circunstancia en la escritura y lo comunicará al órgano correspondiente del Consejo General del Notariado.

En las escrituras públicas a las que se refieren este artículo y el art. 23 de esta Ley, el Consejo General del Notariado suministrará a la Administración tributaria, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17 de esta Ley, la información relativa a las operaciones en las que se hubiera incumplido la obligación de comunicar al Notario el número de identificación fiscal para su constancia en la escritura, así como los medios de pago empleados y, en su caso, la negativa a identificar los medios de pago. Estos datos deberán constar en los índices informatizados.

La modificación afecta sustancialmente a las obligaciones del notario otorgante y debe suponer un cambio radical en su función como fedatario público, cuyo papel la practica había reducido, en muchos casos, a meros comparsas en la legalización de operaciones fraudulentas que debían pasar por el trámite del otorgamiento de escritura pública. Con la reforma se pretende que la función del notario en el otorgamiento de todo instrumento público no se limite a la constatación o recepción formal del otorgamiento. A partir de ahora se le exige «velar por la regularidad material de los actos o negocios en los que intervenga». Por tanto, no sólo puede, sino que está obligado por Ley a controlar los elementos negociales que den lugar al otorgamiento. No ha sido inusual, y en los juzgados tenemos ejemplos, de otorgamiento de escrituras públicas en las que resulta inverosímil que los intervinientes, por su condición, capacidad o circunstancias personales evidentes, pudieran ser los efectivos otorgantes y contratantes de determinadas operaciones inmobiliarias y en las que resultaba absolutamente imposible justificar que dispusieran de la capacidad económica para poder realizarlas. Considero que el control sobre la regularidad material les va exigir poner de manifiesto la utilización de meros testarros y aquellos otros supuestos en los que la voluntad contractual no sea veraz, o existieran indicios de que así fuera. Se trata de una comprobación que debe ir mas allá de la meramente formal que ya se recogía en el artículo 23, tras la redacción dada tras la reforma de 8 de enero de 1947.

También resulta frecuente el que se declaren en escritura pública precios por la adquisición de inmuebles completamente irreales y fuera de mercado (a la baja), sin que el fedatario otorgante haga la más mínima observación sobre la manifiesta falta de veracidad sobre este elemento objetivo del contrato. Su intervención, en sobre este extremo, no podrá ser meramente pasiva o receptora de las voluntades declaradas por las partes. Además, deberá consignar en estas operaciones en las que pago hubiera sido en todo o en parte dinero o signo que lo represente, los medios de pago utilizados por las partes, cuándo y cómo se pagó el precio (en metálico, cheque –bancario o no– nominativo o al portador, otro instrumento de pago o mediante transferencia bancaria).

Esta modificación está en consonancia con la del artículo 21 de la Ley Hipotecaria, que establece como requisito de las escrituras que acceden al Registro, rela-

tivas a actos o contratos inmobiliarios, que expresen, además de las circunstancias que ya contemplaba, la identificación de los medios de pago empleados por las partes en los términos previstos en el artículo 24 de la Ley del Notariado, de 28 de mayo de 1862.

Ambas se completan con el apartado 3) que se le añade al artículo 254 de la LH en la que se amplían los supuestos de cierre registral, que como decíamos con anterioridad, hasta la fecha sólo se limitaban al control y constatación del pago efectivo de la deuda tributaria:

3. No se practicará ninguna inscripción en el Registro de la Propiedad de títulos relativos a actos o contratos por los que se declaren, constituyan, transmitan, graven, modifiquen o extingan a título oneroso el dominio y los demás derechos reales sobre bienes inmuebles, cuando la contraprestación consistiera, en todo o en parte, en dinero o signo que lo represente, si el fedatario público hubiere hecho constar en la Escritura la negativa de los comparecientes a identificar, en todo o en parte, los datos o documentos relativos a los medios de pago empleados.

Con todo ello se pretende reforzar el control de las transacciones efectuadas, especialmente las que tienen lugar en el ámbito inmobiliario. Sin embargo, el resultado será desigual, puesto que en realidad las medidas tendrán plena eficacia cuando el pago se formalice a través de algún instrumento como el cheque, pero no va a impedir el que se haga constar como medio de pago «el pago en efectivo».

2. Medidas en torno al NIF y a la identificación de los intervinientes

Hasta la publicación del Real Decreto 1605/2007 de 27 de julio por el que se aprueba el Reglamento de las actuaciones tributarias y desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, que entrará en vigor el 1 de enero de 2008, el régimen jurídico sobre la utilización del NIF se recogía en el Real Decreto 338/1990, en la redacción dada por el Real Decreto 1041/2003. En la actualidad, son los artículos 18 y ss los que regulan la obligación de tener el NIF para cualquier relación con trascendencia tributaria y su asignación, especificándose en los artículos 26 a 28, su utilización. Estos artículos vienen a desarrollar la previsión legal que contemplaba la disposición adicional tercera sobre los procedimientos de asignación.

Especial trascendencia tienen los casos de revocación del NIF a las personas jurídicas o entidades, que ha sido contemplado por la disposición adicional sexta de la Ley General Tributaria 58/2003, ya que una vez publicada en el BOE determinará «(...) que el registro público correspondiente, en función del tipo de entidad de que se trate, proceda a extender en la hoja abierta a la entidad a la que afecte la revocación una nota marginal en la que se hará constar que, en lo sucesivo, no podrá realizarse inscripción alguna que afecte a ésta, salvo que se rehabilite dicho número o se asigne un nuevo número de identificación fiscal.

Asimismo, determinará que las entidades de crédito no realicen cargos o abonos en las cuentas o depósitos de que dispongan las personas jurídicas o entidades sin personalidad a quienes se revoque el número de identificación fiscal, en tanto no se produzca la rehabilitación de dicho número o la asignación a la persona jurídica o entidad afectada de un nuevo número de identificación fiscal.

Lo dispuesto en este apartado se entenderá sin perjuicio del cumplimiento por la entidad de las obligaciones tributarias pendientes, para lo que se utilizará transitoriamente el número de identificación fiscal revocado».

Lo que viene a consagrar este añadido, es otra nueva modalidad de cierre registral, mucho más rigurosa que la que hasta ahora habíamos visto con la clásica redacción del artículo 254 de la LH, en la medida que no se refiere a una concreta inscripción y a un concreto pago de impuesto, sino a la totalidad de los actos o negocios jurídicos que puedan gozar de la publicidad registral. No sólo eso, además se le impide la realización de cualquier operación con entidades de crédito, lo que en nuestro sistema financiero supone la defunción civil de la persona jurídica. Sin embargo, pese a la revocación del NIF, sí puede la persona jurídica atender el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, para lo cual las entidades colaboradoras atenderán las órdenes de pago.

Sobre este extremo, cabe preguntarse, como lo hace Checa González (26), si la simple publicación en el BOE es el medio idóneo para que las entidades de créditos estén al corriente de las eventuales revocaciones del NIF, y sino hubiera sido de mayor seguridad y control, como se propusieron en la enmienda núm. 129 del Congreso del Grupo Parlamentario Popular, el que la Administración tributaria facilitara periódicamente un listado a estas entidades con las revocaciones realizadas durante un periodo de tiempo.

En el artículo 23 de la Ley del Notariado se incorpora un nuevo apartado que exige en otorgamiento de escrituras relativas a operaciones inmobiliarias, además de la identificación de los intervinientes por los medios tradicionales, los Números de Identificación Fiscal «y los de las personas o entidades en cuya representación actúen, de los que quedará constancia en la escritura».

La medida tiene como objeto evitar la ocultación de las titularidades de bienes inmuebles sobre todo en las fases del proceso urbanístico (27). La inclusión del NIF debería permitir un mejor seguimiento de las transmisiones; no ha sido inusual la utilización de personas o sociedades interpuestas en enajenaciones entre el verdadero titular a los promotores, de manera que se hiciera recaer la plusvalía de la recalificación de los terrenos al tercero interpuesto, que en no pocas ocasiones, como consecuencia de esta simulación y la escasez de datos efectivos que contenían las escrituras, impedían el posterior control por parte de la Administración tributaria.

La inclusión del NIF va a dificultar esta práctica fraudulenta en cuanto supone un control añadido, sin embargo no podrá evitarla ni erradicarla completamente, y es que pese, la posible identificación fiscal del interviniente, nada impide que éste no siga siendo *de facto* una pantalla con simple apariencia de legalidad.

E) ÍNDICE ÚNICO INFORMATIZADO

Como hemos afirmado a lo largo de toda la exposición quizás la medida en la que más incide la Ley 36/2006, como instrumento de mayor eficacia para comba-

(26) CHECA GONZÁLEZ, C., *Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, Ley 36/2006 de 29 de noviembre*, Thomson-Aranzadi, 2006, p. 67.

(27) GIL DEL CAMPO, *ob. cit.* p. 196.

tir el fraude en general y el inmobiliario en particular, es mejorando la información a la que la Administración tributaria pueda acceder para controlar y conocer la realización de actos o negocios jurídicos inmobiliarios con trascendencia tributaria.

A los efectos de facilitar el deber de colaboración, que de manera genérica establece el artículo 94 de la LGT, se modifica el artículo 17 de la Ley del Notariado, dando cobertura legal a la creación por el Real Decreto 1634/2000 de 22 de septiembre (28), de los índices informatizados, que obliga a los notarios a remitir dentro de los 20 primeros días de cada mes a las Juntas Directivas los documentos intervenidos o autorizados en el mes anterior mediante soportes informáticos o la red telemática. Pese a que inicialmente la creación del índice informatizado tenía un carácter esencialmente estadístico, por la Administración tributaria se ha revelado como un eficaz medio de control de las operaciones inmobiliarias, de ahí que se haya incluido como por la Ley 36/2006, como obligación de los notarios el llevar este tipo de índices, además del soporte papel. Corresponde al Colegio del Notariado la formación de un índice único informatizado con la agregación de los índices informatizados que los notarios deben remitir a los Colegios Notariales. Además de la colaboración del Colegio con todas las Administraciones públicas, se regula en especial la de suministrar a las tributarias la información contenida en el índice único informatizado con trascendencia tributaria que precisen para el cumplimiento de sus funciones, permitiéndose el acceso directo al índice, recabando el Consejo, del respectivo notario para su posterior remisión, la copia del instrumento público a que se refiera la solicitud de información cuando ésta se efectúe a través de este órgano rector.

IV. COMPROBACIÓN DE VALORES: ESTIMACIÓN POR REFERENCIA

La comprobación de valores aparece como otro de los instrumentos relevantes de lucha contra el fraude fiscal, en un sector en el que es habitual la connivencia de las partes, quienes mediante mendaces declaraciones sobre las reales circunstancias económicas de las transacciones, eludan en todo o en parte el pago de los impuestos que las gravan.

Al mismo tiempo, como advierte García Martínez (29), la valoración fiscal constituye una de las cuestiones que en el derecho tributario más litigios plantea. La mayor parte de estos conflictos derivan del carácter indeterminado de muchos de los conceptos de valor acuñados por la normativa tributaria que deben ser aplicados por el propio contribuyente a la hora de efectuar sus declaraciones-liquidaciones y que, consecuentemente, pueden ser contrastados por la Administración tributaria mediante la actividad de comprobación de valores.

La vigente LGT de 2003 no introduce grandes novedades en la regulación de la comprobación de valores en su artículo 57, que en la misma línea que establecía el artículo 52 de la Ley de 1963, establece una serie de medios a través de los cuales

(28) Real Decreto desarrollado por la Orden JUS/406/2003, de 19 de febrero.

(29) GARCÍA MARTÍNEZ, A., *El valor tributario: su determinación objetiva y convencional*. Bosch, 2006, pag. 23.

la Administración podrá determinar, en cada caso, la cuantificación de la base imponible. La técnica del Legislador deja abierta la lista del artículo 57 a la posibilidad de que cada tributo pueda establecer sus propios medios de comprobación.

Lo fundamental, como señala el citado autor (30), es que el medio de valoración o comprobación de los valores declarados utilizados por la Administración tributaria para determinar el valor de los bienes y derechos, constituya un medio idóneo o adecuado para ello. No debemos olvidar que la correcta determinación de la base imponible a través de la comprobación de valores, está directamente relacionada con la capacidad contributiva como uno de los principios que sustentan el sistema impositivo.

Desde el punto de vista estructural, el artículo 57 recoge los métodos o medios de valoración, en el artículo 134 el procedimiento por el que se llevará a cabo la comprobación de valores, y en el 135 se regula la especificación del procedimiento de la tasación pericial contradictoria. Como ha señalado Tejerizo López (31), la regulación de la LGT de 2003 incurre en un error de sistemática al incluir el procedimiento de comprobación de valores entre los de gestión, cuando también otros órganos de la Administración tributaria, como los de Inspección, pueden acudir a este procedimiento para la determinación del valor de rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria.

De la regulación que introdujo la nueva LGT sí caben destacar dos aspectos: primero, que la comprobación de valores ya no se incluye como medio de valoración sino como procedimiento de impugnación contra el valor determinado por la Administración, en aplicación de los métodos recogidos en el artículo 57. Segundo, que el procedimiento de comprobación de valores se regula claramente como procedimiento individual y directamente dirigido a la comprobación del valor fiscal de una determinada renta, y al mismo tiempo como subprocedimiento a seguir en el seno de otro procedimiento de aplicación de los tributos.

Pese a la casi absoluta identidad entre el vigente artículo 57 y el derogado 52, el Legislador introdujo como novedad en el apartado b) 1), «La estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal», abriendo la puerta a la modificación llevada a cabo por la Ley de Prevención del Fraude Fiscal, que ha puntualizado a qué y cómo debe aplicarse la estimación por referencia.

La redacción actual de artículo 57.1 ha quedado de la siguiente manera:

1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrán ser comprobados por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:

a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.

b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

(30) GARCÍA MARTÍNEZ, A., *ob. cit.*, pag.74.

(31) TEJERIZO LÓPEZ, J. M., «Los procedimientos de gestión tributaria: principales novedades». Obra conjunta «La reforma de la Ley General Tributaria». CGPJ, CENDOJ, *Estudios de derecho Judicial 57-2004*, pag. 224.

Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.

- c) Precios medios en el mercado.*
- d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.*
- e) Dictamen de peritos de la Administración.*
- f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.*
- g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.*

h) Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.

- i) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo.*

La estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente y en los términos que se establezcan reglamentariamente, a determinados valores que figuren en registro oficiales de carácter fiscal.

El artículo 158.1 del Real Decreto 1065/2007 de aplicación de los tributos establece la exigencia de aprobación y publicación de este método de cálculo por cada Administración tributaria que los pretenda aplicar o los vaya a aplicar, así como los coeficientes a aplicar y su periodo de validez.

Lo que ha venido a consagrar la reforma es lo que ya venían practicando varias Comunidades Autónomas para la determinación del valor fiscal de los inmuebles. Toman como referencia de registro oficial el Catastro inmobiliario, y a partir de esta cifra le aplican determinados coeficientes que incrementen su importe para llegar al valor fiscal.

Como señala Checa González (32) «todo ello bajo las premisas de que con esta forma de actuar se reduce la litigiosidad, se incrementa la seguridad jurídica, al conocer previamente los obligados tributarios el valor catastral sobre el que se van a aplicar referidos coeficientes, también normativamente concretados, y se está, en suma, en presencia de un procedimiento ágil y sencillo que optimiza la gestión».

La propia LGT está limitando la posibilidad de que la Administración inicie un procedimiento de comprobación de valores, como establece el artículo 134.1 de la LGT cuando «el obligado tributario hubiera declarado utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los citados medios». Es decir la publicación de estos valores tiene carácter vinculante para la Administración, lo que no significa que el sujeto pasivo se vea obligado a incluir como valor fiscal en sus autoliquidaciones el fijado o publicado por la Administración de esta manera. Lo que sí es exigible a la Administración

(32) CHECA GONZÁLEZ, «Ley de Medidas para...», *ob. cit.*, p. 57.

es la adaptación de la metodología aplicada o sistema de cálculo para al bien que es objeto de valoración, es decir, deben desarrollarse y aplicarse los medios de valoración a que se refiere el artículo 57.1.b), en función del tipo de bien al que se refiera la comprobación, y para ello habrá que estar a la publicación del Real Decreto citado.

La valoración llevada a cabo por la Administración deberá cumplir con los requisitos de motivación, cuyo incumplimiento ha dado lugar a la gran mayoría de sentencias estimatorias en materia de comprobaciones de valores (33). El Reglamento de aplicación de los tributos subraya este aspecto en su artículo 160.4 exigiendo que la propuesta recoja de forma expresa la normativa aplicada y el detalle de su correcta aplicación, recogiendo los siguientes extremos: *a)* En la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal deberá especificarse el valor tomado como referencia y los parámetros coeficientes y restantes elementos de cuantificación utilizados para la determinación del valor; *b)* en la utilización de precios medios de mercado deberá especificarse la adaptación de los estudios de precios medios de mercado y del sistema de cálculo al caso concreto; *c)* en los dictámenes de peritos deberán expresarse de manera concreta los elementos de hecho que justifican el aumento de valor declarado, así como la valoración asignada. Cuando se trate de bienes inmuebles habrá que hacer constar expresamente el módulo unitario básico aplicado, con expresión de su procedencia y modo de determinación, así como todas las circunstancias relevantes, tales como superficie, antigüedad u otras que hayan sido consideradas para la determinación del valor comprobado, con expresión concreta de su incidencia en el valor final y la fuente de su procedencia (34).

V. MODIFICACIONES CATASTRALES

A) SUELO DE NATURALEZA URBANA

Como reconocía el artículo 76 del Texto Refundido Ley del Suelo de 9 de abril de 1976, las facultades del derecho de propiedad se ejercerían dentro de los límites y con el cumplimiento de los deberes establecidos en la Ley y en virtud de lo establecido en los Planes de Ordenación con arreglo a la clasificación urbanística de los predios. En los mismo términos se pronunciaba el artículo 2.2 de la derogada Ley 6/1998 del Régimen del Suelo y Valoraciones en su artículo 2 al referirse a las facultades del derecho de propiedad sobre el suelo, y la vigente Ley 8/2007 de 28 de mayo del Suelo, cuyo artículo 7 consagra el carácter estatutario del régimen urbanístico del suelo, por lo que «la previsión de edificabilidad por la ordenación territorial y urbanística, por sí misma, no la integra en el contenido del derecho de

(33) Nota del autor: La ponencia se ha realizado sin datos concretos sobre esta afirmación, basada exclusivamente en la experiencia profesional, pero basta para ello realizar un somera consulta a cualquier base de datos para comprobar que ha sido la motivación el argumento número uno en cuanto a motivos de impugnación y anulaciones por los Tribunales.

(34) GONZÁLEZ CHECA, «Ley de Medidas para...», *ob. cit.* p., 58.

propiedad del suelo». Cuando en el artículo siguiente se determinan las facultades del derecho de la propiedad del suelo, se especifica claramente que la de la edificabilidad está sujeta al cumplimiento de los deberes establecidos y «cuando la ordenación territorial y urbanística atribuya a aquella edificabilidad para uso o usos determinados y se cumplan los demás requisitos y condiciones establecidos para edificar».

En las sucesivas etapas en la calificación y clasificación del suelo y fases del desarrollo urbanístico, es donde se generan las mayores plusvalías y por lo tanto donde mayor riesgo de fraude fiscal existe. Plusvalías, que como nos recuerda Tomas-Ramón Fernández (35), se corresponden con un aumento del valor del suelo, no generado realmente por su propietario, ya que el propietario del suelo urbano, por el solo hecho de serlo, sin actividad ni riesgo alguno, obtiene un beneficio importantísimo como consecuencia de su incorporación a la ciudad.

Desde la aprobación del planeamiento urbanístico por la que se modifique el estatus o la clasificación, pasando por los planes de desarrollo en que se concreten los aprovechamientos o edificabilidades, usos, alineaciones rasantes, infraestructuras, redes y reservas de suelo, el valor del suelo es cuando alcanza sus máximas variaciones.

Otro momento determinante es la posterior fase de urbanización en la que se ejecutan las obras proyectadas en los planes específicos, seguida de la edificación, distinguiendo entre la construcción y la promoción.

Lo que ha pretendido el Plan es controlar a través de la información todas estas actividades que se incluyen en el sector inmobiliario, partiendo de las primeras fases hasta la culminación final de la venta y explotación del producto de la edificación.

Lo primero que se vio obligada a modificar la Ley de Prevención del Fraude, fue la definición de suelo de naturaleza urbana del artículo 7.2 del Texto Refundido 1/2004 de 5 de marzo, de la Ley del Catastro Inmobiliario, que tomaba el concepto de la Ley del Suelo de 1998. Al Legislador le constaba que la Ley del Suelo iba a ser objeto de una inminente reforma, por lo que se vio obligado a adaptar el concepto de suelo urbano del Texto Refundido 1/2004 al contenido de lo que más tarde sería la Ley 8/2007 de 28 de mayo del Suelo.

Por ello la Ley de Prevención da nueva redacción al artículo 7 del Real Decreto-Ley 1/2004, precepto que fue introducido en el Senado por la enmienda núm. 153 del Grupo Parlamentario del Partido Socialista, para evitar la posible confusión que el orden fiscal supondría que, en la definición del suelo urbano, el artículo 7 del Real Decreto-Ley 1/2004 se remitía a un texto legal derogado y con calificación no coincidente con la nueva Ley del Suelo, anticipando, en cierta medida, parte del artículo 12 de la Ley 7/2007.

Merecen la consideración de inmuebles urbanos, en la nueva redacción del artículo 7.2:

«a) El clasificado o definido por el planeamiento urbanístico como urbano, urbanizado o equivalente.

(35) TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ, *Manual de derecho urbanístico*, Publicaciones Abella El Consultor, 7.ª ed., Madrid 1988, p. 30

b) Los terrenos que tengan la consideración de urbanizables o aquellos para los que los instrumentos de ordenación territorial y urbanística prevean o permitan su paso a la situación de suelo urbanizado, siempre que estén incluidos en sectores o ámbitos espaciales delimitados, así como los demás suelos de este tipo a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que establezca las determinaciones para su desarrollo.

c) El integrado de forma efectiva en la trama de dotaciones y servicios propios de los núcleos de población.

d) El ocupado por los núcleos o asentamientos de población aislados, en su caso, del núcleo principal, cualquiera que sea el hábitat en el que se localicen y con independencia del grado de concentración de las edificaciones.

e) El suelo ya transformado por contar con los servicios urbanos establecidos por la legislación urbanística o, en su defecto, por disponer de acceso rodado, abastecimiento de agua, evacuación de aguas y suministro de energía eléctrica.

f) El que esté consolidado por la edificación, en la forma y con las características que establezca la legislación urbanística.

Se exceptúa de la consideración de suelo de naturaleza urbana el que integre los bienes inmuebles de características especiales.».

Esto requiere la coordinación y la colaboración de todas las Administraciones públicas implicadas».

B) APORTACIÓN DE LA REFERENCIA CATASTRAL

Como decíamos, la única manera por la que la Administración tributaria puede detectar la existencia de actos o negocios jurídicos, es a través de una exhaustiva información, no sólo del acto o negocio jurídico en concreto, sino de las personas intervinientes, su causa y objeto. Para controlar los contratos relativos a bienes inmuebles, el Plan de Prevención ha reforzado la obligación del artículo 38 del Real Decreto-Ley 1/2004, precisando que deberá figurar la referencia catastral de los bienes inmuebles en los instrumentos públicos, mandamientos y resoluciones judiciales, expedientes y resoluciones administrativas y en los documentos donde consten los hechos, actos o negocios de trascendencia real relativos al dominio y demás derechos reales, contratos de arrendamiento, en que ya se venía exigiendo con anterioridad, en los de cesión por cualquier título del uso del inmueble, contratos de suministro de energía eléctrica, proyectos técnicos o cualesquiera otros documentos relativos a los bienes inmuebles que se determinen reglamentariamente. Asimismo, se hará constar en el Registro de la Propiedad, en los supuestos legalmente previstos.

Expresamente se amplía a los contratos de suministro de energía, esencialmente porque existe un importante foco de fraude inmobiliario en los arrendamientos de inmuebles en los que la Administración no dispone de información por el arrendatario, al no estar obligado a practicar retención ni a declarar los pagos en el modelo 347. Cuando se trata de arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda, se considera actividad sujeta y exenta al IVA conforme al artículo 20.23.b) de la Ley 37/1992, arrendamiento, que pese a tributar por ITPyAJD en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales, conforme al artículo 7.1.B) del Texto Refundi-

do 1/1993 y los artículos 10.1.B), 48 y 52 del RD 8288/1995, no constituye por la mecánica de este Impuesto, un eficaz medio de control (36). El que se identifique catastralmente el inmueble en los contratos de suministro de energía eléctrica, le va a permitir a la Administración conocer si el inmueble constituye o no la residencia habitual del contribuyente. Si no constituye residencia habitual, podrá comprobar si es o no objeto de explotación, con lo que determinará la imputación de rentas inmobiliarias, bien como rendimientos del capital o como atribución de rentas. Se podría controlar la veracidad de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios evitando que los inmuebles adquiridos sean disfrutados por los socios o familiares.

El Plan era más ambicioso que la Ley ya que pretendía la inclusión de la referencia en cualquier contrato de suministro. Sin embargo, la Ley 36/2006 lo limitó a los de energía eléctrica. No obstante, la reforma deja abierta la puerta al posterior desarrollo reglamentario, ampliándose la obligación de incluir la referencia catastral a «cualesquiera otros documentos relativos a los bienes inmuebles». En la actualidad el Proyecto de Reglamento de desarrollo a la Ley de Prevención del Fraude Fiscal en el Ministerio de Economía y Hacienda que regula en su disposición adicional tercera, la obligación informativa de las compañías suministradoras de energía eléctrica, sin previsión reglamentaria alguna por el momento de incluir o referirse a «otros documentos» o suministros.

El incumplimiento del deber de aportar la referencia catastral ya se tipificaba «infracción tributaria simple» (37) en el Real Decreto-Ley 1/2004. La Ley 36/2006, completa el artículo 70 en su apartado *b*) al incluir la tipificación de la aportación de una referencia catastral falsa o falseada, exonerando de responsabilidad cuando dicha referencia no exista o no pueda ser conocida por los medios a los que se refiere el artículo 41.1 de la Ley o directamente a través de la oficina virtual del Catastro.

VI. LIRNR Y FRAUDE INMOBILIARIO

El Plan de Prevención del Fraude ya puso de manifiesto las dificultades que existían en el sector inmobiliario por las características de los inversores cuando se trataba de no residentes.

La Administración ha reconocido los problemas que tiene para identificar correctamente a los titulares no residentes de inmuebles y su seguimiento, lo que impide exigir el efectivo cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas de la propia titularidad (especialmente en el Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles), de la explotación de los inmuebles (básicamente arrendamientos) y de su posterior transmisión (ganancias patrimoniales y retenciones).

El problema se complica por la creación de sociedades interpuestas para la adquisición de inmuebles en España y la ocultación de la verdadera titularidad de

(36) Eso en los casos en los que se documente y liquidada en los términos establecidos en Real Decreto-Ley y el Real Decreto, lo que no suele ser habitual, permaneciendo el arrendamiento dentro de la esfera particular de los intervinientes.

(37) Clasificación de las infracciones conforme a la anterior Ley General Tributaria de 1963.

los fondos destinados a estas inversiones; con el uso de sociedades domiciliadas en paraísos fiscales y que, en algunos casos, se han transformado en sociedades limitadas españolas (que a su vez son interpuestas respecto al titular efectivo), eludiendo de esta manera el Gravamen Especial, previsto exclusivamente para las entidades no residentes.

También se denuncia la existencia de personas formalmente no residentes con importantes patrimonios en España que ocultan la residencia efectiva en nuestro país.

Para ello el Plan proponía las siguientes medidas:

- Elaboración de un censo de personas y entidades no residentes con inmuebles en España.

- Utilización de la información disponible sobre tráfico de divisas y la que figure en los Registros de Inversiones Extranjeras de la Secretaría de Estado de Economía para seleccionar personas físicas y entidades no residentes a investigar. Para ello se analizará la información procedente de las entidades financieras y de los propios inversores, información que podría remitirse a la Agencia Tributaria por suministro periódico y no como hasta ahora mediante requerimientos específicos. Se debe utilizar también la información sobre inversiones españolas en paraísos fiscales, para comprobar la aplicación de las normas de transparencia fiscal internacional y la justificación del origen de los fondos invertidos.

- Estudio de la posibilidad de acceso en determinados casos a las bases de datos de los países a los que es necesario requerir información para la investigación, mediante los correspondientes acuerdos internacionales, para facilitar la investigación, incluso con realización de comprobaciones conjuntas.

- Propuesta de norma para establecer la obligatoriedad de utilización del NIF español y el número de referencia catastral en las compraventas inmobiliarias, incluidas aquellas en las que intervenga un no residente, impidiendo el otorgamiento de escritura pública o el acceso al Registro, en otro caso. Sería conveniente que, junto con la identificación de la sociedad adquirente, en determinados casos, se identificaran también los socios, impidiendo el acceso al Registro si no lo hiciera.

- Establecimiento de la obligación de solicitar el NIF español exigible a las sociedades domiciliadas en paraísos fiscales, cuando pretendan operar en España por cualquier medio: abrir una cuenta de no residente, adquirir inmuebles, acciones, constituir establecimientos permanentes, etc.

- Extensión de la sujeción al Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles a las sociedades españolas entre cuyos socios haya sociedades que, a su vez, cumplan los requisitos para aplicar este impuesto.

- Estudio de formas de gravamen específicas para las plusvalías mobiliarias, intereses o dividendos procedentes de sociedades inmobiliarias no residentes.

Algunas de ellas ya han sido incorporadas a nuestro ordenamiento jurídico por la Ley 36/2006, con las modificaciones introducidas en la Texto Refundido de la Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.

A) GANANCIAS PATRIMONIALES INMOBILIARIAS OBTENIDAS POR RESIDENTES EN PARAÍDOS FISCALES

El artículo 13.1.i.3) del Texto Refundido 5/2004, de 5 de marzo, de la Ley del Impuesto de la Renta de los No Residentes, regula como rendimiento las ganancias patrimoniales percibidas por el no residente, procedentes de forma directa o indirecta de bienes inmuebles radicados en territorio español o de derechos relativos a los mismos. Aquí debemos incluir las derivadas de derechos o participaciones en una sociedad o entidad, residente o no residente, cuyo activo esté constituido principalmente, de manera directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español, y las derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, que atribuya a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles radicados en territorio español. Como ha señalado García Novoa (38), constituye una regla para atribuir a la jurisdicción española las plusvalías por la transmisión de participaciones de sociedades residentes en paraísos fiscales o de baja tributación y cuyo activo está constituido por bienes inmuebles radicados en España.

Para el cálculo de la base imponible en las ganancias patrimoniales se establecía como regla general en el artículo 24.4 que se calcularía aplicando, a cada alteración patrimonial que se produzca, las normas previstas en la sección 4^a del capítulo I del título II, salvo el artículo 31.2, y en el título VIII, salvo el artículo 95.1.a), segundo párrafo, del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, añadiéndose para el caso de entidades no residentes que cuándo la ganancia patrimonial proviniera de una adquisición a título lucrativo, su importe sería el valor normal de mercado del elemento adquirido.

Esto significaba dos cosas: primero, que en todo caso, sí existía alteración patrimonial gravable en los casos de división de la cosa común, separación de comuneros o disolución de la sociedad legal de gananciales o extinción del régimen de participación. Segundo, que la determinación de la base se calculaba a través de la diferencia entre los valores de transmisión y adquisición de los títulos enajenados. El valor de transmisión, por remisión al artículo 37.1.b) de la Ley de Renta, no podía ser inferior al uno de estos dos:

– El teórico resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad al devengo del Impuesto.

– El que resultara de capitalizar al tipo del 20% el promedio de los resultados de los tres últimos ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto, computándose a estos efectos los beneficios distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización y de actualización de balances.

La Ley de Prevención ha añadido un nuevo párrafo a esta apartado cuarto del artículo 24, estableciendo una particularidad en la determinación del valor de transmisión de las ganancias patrimoniales a que se refiere el artículo 13.1.i).3 de esta Ley procedentes de la transmisión de derechos o participaciones en entidades resi-

(38) GARCÍA NOVOA, C. «El Proyecto de la Ley de Prevención del Fraude (I)», *Westlaw*. (BIB 2006)603).

dentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de la disposición adicional primera de la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal. En estos casos, el valor de transmisión se determinará atendiendo proporcionalmente al valor de mercado, en el momento de la transmisión, de los bienes inmuebles situados en territorio español, o de los derechos de disfrute sobre dichos bienes.

Luego, en este supuesto se sustituye la remisión al valor teórico contable por el de mercado. La Ley introduce el criterio de la proporcionalidad, lo que supone establecer la debida relación entre número de títulos enajenados y la efectiva titularidad de los inmuebles o derechos reales afectados.

La razón de ser de esta modificación la justifican Gil del Campo y otros (39), en la escasa fiabilidad de los balances y resultados de este tipo de entidades y la dificultad de contrastar la información dada la falta de colaboración de las autoridades fiscales de estos países o territorios.

B) GARANTÍA REAL SOBRE LOS INMUEBLES AFECTOS AL PAGO DEL IRNR

No resulta inusual que el Legislador constituya afectaciones reales sobre bienes inmuebles a fin de garantizar el pago de los respectivos tributos que recaigan sobre negocios o actos jurídicos cuyo objeto esté constituido, en todo o en parte, por un patrimonio inmobiliario. Así ocurre, por ejemplo, en los artículos 33 de la Ley 29/1987 y 100.3 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de diciembre, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones o en el artículo 64 de la TR 2/2004, de 5 de marzo de Haciendas Locales para el caso del IBI.

La Ley 36/2006 ha introducido, a modo de garantía real, un nuevo párrafo tres en el artículo 25, al afectar los bienes inmuebles situados en territorio español al pago del impuesto derivado de ganancias patrimoniales a que se refiere el artículo 13.1.i).3.º de esta Ley, procedentes de la transmisión de derechos o participaciones en entidades residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de la disposición adicional primera de la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal y de esta manera asegurarse el pago del Impuesto.

La elusión de esta previsión podría ser fácilmente evitada con la interposición de una sociedad española de mera tenencia dominada por la residente en territorio de nula o escasa información fiscal para evitar esta, la sujeción del inmueble al pago del impuesto. De este modo, se podría evitar, no sólo la sujeción del inmueble al pago del impuesto, sino la propia consideración de renta inmobiliaria.

Por esta razón, se también se incluyó un segundo párrafo en el que se especifica que «No obstante, si el titular de dichos bienes inmuebles fuese una entidad con residencia fiscal en España, quedarán afectos al pago del Impuesto los derechos o participaciones en dicha entidad que, directa o indirectamente, correspondan al contribuyente». Con ello lo que se sujeta al pago no es directamente el inmueble,

(39) *Ob. cit.*, p. 173.

sino los títulos de los el no residente sea titular, tanto de manera directa o indirectamente.

La diferencia entre la sujeción inmobiliaria y de valores radica en la posibilidad del cierre registral, que si es aplicable a la titularidad del primero cuando se pretende el acceso a los registros y oficinas públicas, pero no a los títulos, participaciones o acciones. En definitiva, sólo resulta inscribible la transmisión directa del inmueble y no las de los títulos que representan a la entidad propietaria.

Esta medida ha sido duramente criticada por García Novoa (40), quien la considera desproporcionada en cuanto puede suponer la traba de un bien de mayor valor que la deuda que se pretende garantizar.

(40) *Ob. cit.*