

Instrucción 4/2012, de 29 de marzo, de la Dirección General de Hacienda, por la que se establecen determinados criterios para la aplicación de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y sus disposiciones de desarrollo.

La Instrucción 5/2005, de 7 de marzo, de la Dirección General de Hacienda, por la que se establecen determinados criterios relacionados con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, es la última dictada hasta la fecha con el objetivo de fijar la interpretación administrativa correspondiente a las reglas de aplicación del citado Impuesto que más dudas suscitan.

Desde la aprobación de la referida Instrucción 5/2005, de 7 de marzo, se han producido importantes cambios legislativos que afectan sustancialmente al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Concretamente, se ha aprobado la Norma Foral, 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, y el Reglamento de Gestión de los Tributos del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por Decreto Foral 112/2009, de 21 de julio, en los que se encuentran actualmente reguladas las cuestiones relativas a la comprobación de los valores y a la tasación pericial contradictoria. Además, se ha aprobado una nueva Norma Foral del Impuesto, la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y un nuevo Reglamento de desarrollo de la misma, aprobado mediante Decreto Foral 63/2011, de 29 de marzo.

Adicionalmente, durante todo este tiempo, el Tribunal Económico Administrativo Foral y esta misma Dirección General de Hacienda han ido generando criterios doctrinales que conviene recoger en una Instrucción como la que ahora se aprueba.

Por todo ello, de cara a salvaguardar la deseable unidad de criterio de los distintos órganos de la Dirección General de Hacienda encargados de la aplicación del

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, resulta oportuno aprobar una nueva Instrucción sobre el mismo que sirva para actualizar los criterios recogidos en la repetida Instrucción 5/2005, de 7 de marzo.

Al igual que en anteriores ocasiones, esta Instrucción servirá para actualizar los contenidos de la base de datos de carácter informático que el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia pone a disposición de los contribuyentes a través de Internet, con el fin de que puedan conocer la interpretación administrativa de las reglas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados adoptada por la Hacienda Foral de Bizkaia.

En virtud de todo lo expuesto,

RESUELVO

PRIMERO. TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS.

Con respecto a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto, serán de aplicación los siguientes criterios:

1.- Renuncia a determinadas exenciones del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El artículo 8 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado mediante Real Decreto 1.624/1992, de 29 de diciembre, establece que:

“1. La renuncia a las exenciones reguladas en los números 20, 21 y 22 del apartado uno del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes. La renuncia se practicará por cada operación y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente, en el que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles”.

1.1.- Declaración de renuncia a la exención.

A los efectos de entender cumplidos los requisitos de comunicación de la renuncia a la exención y de declaración por el adquirente de su derecho a la deducción total del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por la adquisición, resulta suficiente con que en la escritura pública de formalización de la operación se haga constar expresamente la repercusión de la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la misma.

1.2.- Comprobaciones a realizar.

No se admitirá la renuncia, por falta de uno de sus requisitos, si el comprador realiza exclusivamente operaciones exentas o no sujetas sin derecho a deducción, o se encuentra incluido exclusivamente en los regímenes especiales de recargo de equivalencia o de la agricultura, ganadería y pesca. En tal supuesto se procederá a girar la liquidación correspondiente por el concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Tampoco se admitirá la renuncia, cuando el comprador no tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado en la adquisición, atendiendo al porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en el que se realice la operación.

Los órganos de gestión comprobarán que ambos intervinientes tienen la condición de sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido. La acreditación de esta circunstancia ante las Oficinas Liquidadoras se efectuará por el contribuyente mediante acuerdo emitido por esta Hacienda Foral.

2- Entregas de terrenos urbanizados o en curso de urbanización efectuadas por Ayuntamientos.

Las entregas de terrenos efectuadas por los Ayuntamientos se encuentran sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida en que se entiendan realizadas en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional. A estos efectos, con independencia de cuál sea el título de adquisición de los terrenos, las citadas entregas se consideran

realizadas en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional en los siguientes casos:

- a) Cuando los terrenos transmitidos hayan estado previamente afectos a una actividad empresarial o profesional desarrollada por el Ayuntamiento.
- b) Cuando los terrenos hayan sido urbanizados por el Ayuntamiento.
- c) Cuando la propia transmisión efectuada por el Ayuntamiento determine, por sí misma, la realización de una actividad empresarial, al implicar la ordenación de un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para intervenir en la producción o distribución de bienes o de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.

Adicionalmente, ha de tenerse en cuenta que los terrenos que se incorporan al patrimonio municipal en virtud de las cesiones obligatorias y gratuitas reguladas en la legislación sobre el régimen del suelo forman parte, en todo caso y sin excepción, de un patrimonio empresarial. Por lo que su posterior transmisión debe considerarse efectuada en el desarrollo de una actividad empresarial llevada a cabo por el Ayuntamiento transmitente, y se encuentra sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido sin excepción.

Si no se trata de ninguno de los supuestos anteriores, las entregas de terrenos efectuadas por los Ayuntamientos deberán tributar por el concepto “Transmisiones Patrimoniales Onerosas”.

3- Cobro por parte de los Ayuntamientos de compensaciones en metálico sustitutivas de las cesiones de terrenos que obliga a realizar, en su favor, la normativa sobre régimen de suelo y valoraciones (Artículo 27 de la Ley 2/2006, de 30 de junio, del Suelo y Urbanismo).

Las cesiones obligatorias de terrenos a los Ayuntamientos efectuadas en virtud de lo dispuesto en el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Suelo, y en el artículo 27 de la Ley 2/2006, de 30 de junio, del Suelo y Urbanismo, no conllevan la realización de ninguna transmisión de aprovechamientos urbanísticos a la Administración, sino que únicamente suponen el reparto legal de los citados

aprovechamientos entre los titulares de los terrenos y aquella (la Administración actuante).

En estos casos, cuando se opte por la posibilidad legalmente prevista de abonar en metálico el importe correspondiente a los terrenos que deben transmitirse obligatoriamente a la Administración, no ha de entenderse que existe una doble operación que suponga simultanear las dos actuaciones posibles (de cesión del terreno e inmediata recompra mediante el precio). Por ello, cuando la concreción del aprovechamiento urbanístico que corresponde a la Administración actuante por exceder del susceptible de apropiación privada se lleve a cabo, no mediante la transmisión de ningún terreno, sino mediante la entrega de una determinada cantidad de dinero en concepto de compensación económica sustitutiva, por permitirlo así la legislación del suelo (“monetarización”), debe considerarse que el importe abonado en metálico no constituye la contraprestación de ninguna operación sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

4.- Disolución de comunidades de bienes. Excesos de adjudicación declarados.

En el ámbito de la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, los excesos de adjudicación declarados se asimilan a las transmisiones onerosas por actos “inter vivos”, salvo que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 y 1.062 del Código Civil, o en disposiciones equivalentes de Derecho Foral.

Concretamente, en el artículo 1.062 del Código Civil (relativo a la partición hereditaria, pero igualmente aplicable a los supuestos de división de la cosa común), se señala que: *"Cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su indivisión, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero. (...)"*.

De donde se deduce que los excesos de adjudicación declarados se encuentran sujetos a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto, salvo que traigan causa de lo previsto, entre otros, en el artículo 1.062 (primero) del Código Civil. Es decir, salvo que los bienes o derechos de que se trate sean indivisibles o desmerezcan mucho por su división, de modo que no sea posible disolver la comunidad de bienes sin incurrir en dichos excesos, y se adjudiquen a uno, o varios, de los cotitulares, previa compensación al otro (u otros) por el exceso recibido.

Tratándose de la disolución de comunidades en las que existan varios bienes indivisibles, los excesos de adjudicación que se produzcan quedarán sujetos a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas si hubieran podido evitarse o al menos minorarse con una adjudicación distinta de los mismos (esto es, siempre que el exceso hubiera podido evitarse, al menos en parte), respetando los principios de equivalencia en la división de la cosa común y de proporcionalidad entre la adjudicación efectuada y el interés o cuota de cada comunero. Esta excepción de indivisibilidad-inevitabilidad (de “obligación consecuencia de la indivisibilidad”) no debe aplicarse a cada uno de los bienes individualmente considerados que puedan conformar la comunidad, sino que ha de entenderse referida al conjunto de los elementos que la integren.

A este respecto, además de en los supuestos de sociedades conyugales y de comunidades hereditarias, se entenderá que estamos ante una única comunidad de bienes conformada por distintos elementos, en los casos en los que unos mismos partícipes ostenten iguales porcentajes de participación sobre activos de la misma naturaleza.

No obstante todo lo anterior, atendiendo al principio de calificación recogido en el artículo 2 de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, y en el artículo 12 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, la aplicación de esta excepción al gravamen en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas de los excesos de adjudicación declarados se encuentra condicionada a la previa existencia de una voluntad real de las partes de constituir una comunidad que posteriormente se disuelve (y da lugar a dichos excesos).

Por ello, entre otros casos, en los supuestos en los que se observe la constitución de una copropiedad sobre un bien para la inmediata disolución del condominio, adjudicando dicho bien a uno de los copropietarios, de forma que adquiera más de lo que tenía con anterioridad a la constitución de la comunidad, no resultará aplicable la excepción al gravamen en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del exceso de adjudicación declarado.

5.- Constitución y sustitución de fianzas.

En materia de fianzas se establecen los siguientes criterios:

5.1 Constitución de fianzas. Cláusula de previsión de posterior constitución de fianza en garantía de un préstamo hipotecario.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 17.1 de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, se encuentra sujeta a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas la constitución de fianzas por particulares que no sean sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando dicha constitución no sea simultánea a la concesión del préstamo que garantizan, ni esté prevista en el otorgamiento de un préstamo concedido con anterioridad. Si se da alguno de estos dos últimos supuestos, las fianzas tributan exclusivamente por el concepto de préstamo.

Así, para que la fianza constituida en garantía de un préstamo tribute sólo por el concepto de préstamo, se exige que aquella (la fianza) y éste (el préstamo) se constituyan simultáneamente, o que, tratándose de una fianza de constitución posterior al préstamo garantizado, su otorgamiento se encuentre ya previsto al momento en que se conceda dicho préstamo.

A estos últimos efectos, lo que tiene que estar previsto al momento en que se otorgue el préstamo es la efectiva constitución posterior de la fianza, sin que resulte suficiente con que exista una mera indicación sobre la posibilidad de su constitución futura. De modo que, en estos casos, para eludir el hecho imponible no basta con que el préstamo contenga una referencia genérica a la posibilidad de que se constituya posteriormente aval o fianza. El propio documento de concesión del préstamo ha de contener la previsión de que la garantía debe constituirse efectivamente en un momento posterior, sin que resulte suficiente realizar una simple mención a su hipotética constitución posterior.

5.2 Sustitución de fianza. Incorporación de nuevos fiadores.

En los supuestos de sustitución de la fianza prestada inicialmente, quedará igualmente sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas la constitución de la fianza prestada por nuevos fiadores en reemplazo de los anteriores,

salvo que tal sustitución estuviera ya prevista en la escritura pública de constitución del préstamo, sin que, a estos efectos, sea suficiente la mera previsión de su sustitución.

5.3 Incorporación de un fiador particular, no sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, en una escritura de ampliación de préstamo hipotecario cuando en el préstamo inicial no se incluyó ningún fiador, ni se previó su incorporación futura.

La incorporación de un fiador que no tenga la consideración de empresario o profesional, en el momento en que se amplía el nominal de un préstamo hipotecario otorgado con anterioridad, en el que no se incluyó ni se previó la inclusión de fiador alguno, se encuentra sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, con independencia del gravamen que pueda corresponder por la ampliación del préstamo hipotecario en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados.

No obstante, cuando la constitución de la fianza sea simultánea a la del préstamo y se lleve a cabo una ampliación del mismo, con reiteración del afianzamiento ya constituido, la fianza se considerará otorgada de forma simultánea al préstamo y a su ampliación, por lo que no dará lugar a ningún hecho imponible sujeto a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

6.- Tipos de gravamen correspondientes a las viviendas.

6.1 Transmisión de anexos a la vivienda.

Dentro del concepto de vivienda a que se refieren los puntos b) y c) del artículo 13 de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, se encuentran incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y los anexos, siempre que unas y otros se encuentren situados en el mismo edificio y se transmitan conjuntamente con la vivienda. A estos efectos, los locales de negocio no tienen la consideración, en ningún caso, de anexos a las viviendas.

El término anexo o anejo incluye, entre otros, además de las plazas de garaje, los sótanos, las buhardillas, los trasteros, y las escaleras, porterías, jardines y demás espacios de uso común ubicados en la misma parcela, que se transmitan simultáneamente con las viviendas y que sean accesorios a éstas.

Consecuentemente, para que las plazas de garaje, con un máximo de dos, y los anexos a las viviendas tributen al mismo tipo reducido que éstas, deben cumplirse los siguientes requisitos:

- a) que dichas plazas de garaje y anexos se encuentren situados en el mismo edificio que las viviendas, incluido el subsuelo correspondiente a la superficie de las zonas comunes de la promoción inmobiliaria de que se trate; y
- b) que se transmitan conjuntamente con las viviendas, en el sentido de que su transmisión se lleve a cabo en el mismo acto y simultáneamente, incluso cuando se formalicen en documentos separados.

6.2 Aplicación del tipo impositivo del 2,5 por 100.

El tipo reducido del 2,5 por previsto en el artículo 13 c) de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, sólo resulta aplicable en los supuestos de adquisición de la plena propiedad sobre la totalidad o parte de la vivienda de que se trate, pero no en los casos de adquisición de otros derechos reales limitativos del dominio (como la nuda propiedad, o el usufructo).

6.3 Constitución de un derecho de opción de compra sobre vivienda.

Con carácter general, la constitución de un derecho de opción de compra sobre una vivienda, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos, situados en el mismo edificio, tributará al tipo del 4 por 100.

No obstante, en el supuesto de que se ejercite la opción de compra, y se cumplan los requisitos para que la adquisición de la vivienda tribute al tipo reducido del 2,5 por 100, el contribuyente podrá solicitar la devolución de la diferencia entre lo inicialmente abonado y el importe resultante de aplicar a la citada opción de compra este tipo reducido del 2,5 por 100. La devolución de esta diferencia no devengará intereses de demora.

7.- Compraventa de participaciones en comunidades de bienes inmuebles.

El tipo aplicable en la modalidad del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales a las operaciones de compraventa de participaciones en comunidades de bienes inmuebles vendrá determinado por la naturaleza del bien objeto de transmisión.

8.- Transmisión de valores. Tributación en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas de determinadas operaciones societarias.

En términos generales, las transmisiones de valores sujetas a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas conforme a lo dispuesto en el artículo 21 de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, son aquéllas que suponen la realización del hecho imponible de esta modalidad del Impuesto, tal y como éste se delimita en el artículo 9 de la misma Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, y no las reguladas en la modalidad de Operaciones Societarias, por suponer la realización del hecho imponible de la misma, conforme a lo indicado en el artículo 31.1 de la citada Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, o por tratarse de operaciones de reestructuración.

Ahora bien, siendo ésta la regla general, debe ceder ante la regla especial desarrollada en el párrafo siguiente, por expresa disposición del artículo 21.1 de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo.

Regla especial. Si la transmisión de los valores se efectúa en el mercado primario y confiere a su adquirente el control de una sociedad que cumple los requisitos previstos en el artículo 21.1 de la repetida Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, o le permite aumentar la participación mayoritaria que ya ostente en ella, además de la tributación que pudiera corresponder en la modalidad de Operaciones Societarias, la citada obtención del control sobre la sociedad que amplía capital (o el aumento de participación en la misma) provoca que la adquisición en el mercado primario de los valores emitidos se encuentre sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas como una entrega de bienes inmuebles.

9.- Subastas.

En el supuesto de que el adjudicatario de una subasta, actuando como representante de una colectividad de trabajadores dentro del ámbito de lo social, ceda el remate a cada uno de éstos, solamente se liquidará una única transmisión al cesionario del remate.

SEGUNDO. OPERACIONES SOCIETARIAS.

En lo que hace referencia a la modalidad de Operaciones Societarias del Impuesto, resultarán de aplicación los siguientes criterios:

1.- Equiparación de las comunidades de bienes a las sociedades. Artículo 34.4 de la Norma Foral 1/2011.

El artículo 34.4 de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, determina que:

“A los efectos de este Impuesto se equiparán a las sociedades:

(...)

4º. La comunidad de bienes, constituida por “actos inter vivos” que realice actividades empresariales, sin perjuicio de lo dispuesto en la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (...).”

Para que la constitución de una comunidad de bienes se encuentre sujeta a la modalidad de Operaciones Societarias es necesario el acuerdo de los comuneros de dedicar los bienes poseídos en común a una actividad empresarial.

En este sentido, se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles tiene la consideración de actividad empresarial, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma.

- b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

2.- Disolución de comunidades de bienes.

Las disoluciones de comunidades de bienes gravadas en su constitución en la modalidad de Operaciones Societarias por realizar actividades económicas se consideran como disoluciones de sociedades a los efectos del Impuesto, por lo que deben tributar en esta misma modalidad sobre el importe de los bienes, derechos o porciones adjudicados a cada comunero.

La sujeción a esta modalidad del Impuesto es adicional a la que, en su caso, pueda corresponder en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas por los excesos de adjudicación declarados a que den lugar estas disoluciones.

TERCERO. ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS.

Con respecto a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto, serán de aplicación los siguientes criterios:

1.- Sustitución de garantía.

En los supuestos de sustitución de garantía, consistentes en la cancelación de la responsabilidad hipotecaria establecida sobre la finca originaria y la constitución de una nueva hipoteca sobre una finca distinta, se producen dos hechos imposables diferenciados sujetos a la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados: la cancelación de una hipoteca anterior y la constitución de una nueva.

2.- Adaptación a la Ley de Propiedad Horizontal.

La escritura pública en la que se refleje la división horizontal de la propiedad en cumplimiento de lo dispuesto en la Ley de la Propiedad Horizontal estará sujeta y no

exenta a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados. En la base imponible se incluirá tanto el valor real de coste de la obra nueva como el valor real del terreno, actualizados ambos a la fecha de otorgamiento de la escritura pública.

3.- Escrituras de modificación de la propiedad horizontal

En las escrituras de modificación parcial de inmuebles constituidos en régimen de propiedad horizontal, servirá de base para la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, el valor del elemento o elementos que originen la variación. Esta regla se aplicará en los supuestos de desvinculación de elementos comunes, como sucede con aquellos inmuebles que, siendo propiedad de una comunidad de propietarios, se quieren destinar a la venta, en cuyo caso la base imponible será exclusivamente el valor del elemento que se desvincula.

4.- Modificación de los coeficientes de participación en la propiedad de un edificio en régimen de propiedad horizontal, sin alteración de las superficies de los bienes que lo componen.

Los documentos que autoricen estas modificaciones de los coeficientes de participación no se encuentran sujetos a la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados.

5.- Redistribución de la responsabilidad hipotecaria.

Se encuentran sujetas al gravamen gradual de documentos notariales las primeras copias de las escrituras que documentan la distribución entre diversas fincas de la carga hipotecaria global constituida en una escritura anterior.

No obstante, si en la misma escritura se formaliza el préstamo hipotecario y se distribuye la responsabilidad entre varios elementos, constituidos en fincas registrales independientes, se considerará que existe un solo negocio jurídico y, por tanto, un único hecho imponible sujeto a gravamen.

Una vez realizada la previa distribución de la carga hipotecaria global entre los elementos resultantes de la división en propiedad horizontal de una finca matriz, las sucesivas escrituras de cancelación de las hipotecas que recaigan sobre cada uno de los citados elementos tributan en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados únicamente sobre la base de la carga que grave individualmente estos elementos.

6.- Liberación de responsabilidad hipotecaria de determinadas fincas para su posterior transmisión a terceros.

En los supuestos en los que no exista una previa distribución de la responsabilidad hipotecaria, la liberación de determinadas fincas resultantes de la división en propiedad horizontal de una finca matriz de su responsabilidad hipotecaria, con objeto de ser transmitidas a terceros, implica una redistribución de la carga hipotecaria global, en la medida en que, al liberarse determinados bienes de su responsabilidad, se hace recaer todo el gravamen sobre el resto de los inmuebles.

Por ello, se encuentran sujetas a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados cada una de las sucesivas escrituras de liberación de responsabilidad hipotecaria que vayan otorgándose a medida que se transmiten las fincas, sobre la base de la totalidad de la garantía constituida.

7.- Igualación de rango hipotecario. Supuesto en el que distintos prestamistas consienten en compartir el rango de las diferentes hipotecas constituidas simultáneamente sobre una única finca, con objeto de que desde un inicio no exista ninguna prelación entre las mismas.

El pacto por el cual distintos acreedores hipotecarios consienten en compartir el rango con otras hipotecas constituidas simultáneamente sobre una misma finca, con objeto de que desde un inicio no exista ninguna prelación entre las mismas, no debe tributar como igualación de rango hipotecario, en la medida en que los títulos accedan simultáneamente al Registro de la Propiedad.

En este caso, únicamente existe una voluntad de las partes de someterse a lo establecido en el artículo 422 del Reglamento Hipotecario, por lo que cada derecho deberá tributar sobre la base imponible que corresponda a la obligación que cada uno

garantice (determinada de forma independiente), sin que, a estos efectos, el pacto sobre el rango tenga trascendencia fiscal.

8.- Aumento de capital con cargo a la reserva por prima de emisión.

No tributarán en ningún caso por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados las primeras copias de las escrituras notariales que documenten ampliaciones de capital con cargo a reservas constituidas exclusivamente por prima de emisión de acciones, tal y como expresamente se recoge en el artículo 20.1 a) del Reglamento del Impuesto.

9.- Reducción de capital.

La reducción de capital por condonación de dividendos pasivos está sujeta a la modalidad de Operaciones Societarias.

No tributarán por la modalidad de actos jurídicos documentados las primeras copias de escrituras notariales que documenten la disminución de capital que, por no dar lugar a la devolución de bienes o derechos a los socios, no motive liquidación por la modalidad de operaciones societarias, como específicamente se indica en el artículo 20.4 del Reglamento del Impuesto.

10.- Novación de hipoteca. Ampliación del nominal del préstamo y de la hipoteca.

Se encuentran sujetas a la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados las primeras copias de las escrituras públicas en las que se documente la ampliación de la garantía hipotecaria derivada de la ampliación del nominal de un préstamo. La base imponible vendrá determinada, no por la responsabilidad hipotecaria total, sino únicamente por la responsabilidad hipotecaria que se añada en la ampliación, es decir, por el importe del principal ampliado, más los correspondientes intereses y demás cantidades estipuladas.

11.- Disolución de comunidades de bienes.

Las primeras copias de las escrituras en las que se formalice la disolución de comunidades de bienes constituidas “inter vivos” que no hayan realizado actividades económicas tributarán por la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados cuando cumplan los demás requisitos exigidos para ello en el artículo 44 de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo. Particularmente, cuando resulten inscribibles en alguno de los registros citados en dicho precepto.

La sujeción a esta modalidad del Impuesto es adicional a la que, en su caso, pueda corresponder en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas por los excesos de adjudicación declarados a que den lugar estas disoluciones.

No obstante, las disoluciones de las comunidades sujetas en su constitución a la modalidad de Operaciones Societarias se consideran como disoluciones de sociedades, y se encuentran igualmente sujetas a la referida modalidad del Impuesto, incompatible con la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados.

CUARTO. DISPOSICIONES COMUNES.

1.- Exenciones subjetivas.

En virtud de lo establecido en el artículo 57.1 de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, gozan de exención subjetiva en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el Estado y las Administraciones Públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos.

A estos efectos, se entienden comprendidas en el ámbito de la exención:

- a) Las Sociedades Mercantiles cuyo capital pertenezca en su integridad directamente a las Administraciones Públicas a que se refiere el párrafo anterior; y
- b) Los Consorcios que tengan la consideración de Entes Locales.

2.- Aportaciones de bienes privativos a la sociedad conyugal: apartado 3 del artículo 58 de la Norma Foral 1/2011.

El artículo 1.323 del Código Civil determina que los cónyuges pueden transmitirse bienes y derechos por cualquier título y pueden celebrar entre sí toda clase de contratos. Por ello, no existe ningún impedimento legal para que uno de los miembros del matrimonio aporte sus bienes privativos a la sociedad de gananciales o comunicación foral.

Estas aportaciones pueden ser de dos clases: gratuitas, entendidas como aquéllas que no conllevan contraprestación alguna, u onerosas, que dan lugar al abono de cualquier tipo de contraprestación (bien simultáneamente, bien mediante el reconocimiento de un derecho de crédito a favor del aportante que debe liquidarse en el momento de la disolución de la sociedad).

A efectos tributarios, el tratamiento de estas operaciones desde el punto de vista del receptor resulta diferente según se realicen a título oneroso o lucrativo. En concreto, las aportaciones verificadas a título gratuito se encuentran sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en concepto de negocio jurídico "inter vivos" y gratuito, equiparable a la donación. Por el contrario, las que se realicen a título oneroso se encuentran sujetas a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Todo ello, como se ha indicado, en función de la naturaleza onerosa o gratuita que para el cónyuge que no realiza la aportación tenga el incremento de patrimonio a que da lugar la conversión de los bienes privativos del otro cónyuge en gananciales.

En el supuesto de que una aportación esté sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por tratarse de un transmisión onerosa, resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 58.3 de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, en virtud del cual, están exentas: *“Las aportaciones de bienes y derechos verificadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que en su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges. (...)”*.

3.- Disolución y liquidación de sociedad de gananciales. Excesos de adjudicación declarados.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 58.3 de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, se encuentran exentas de la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados las primeras copias de las escrituras en las que se formalice la liquidación de la sociedad de gananciales, con adjudicación a los cónyuges de los bienes y derechos que les correspondan.

Esta exención se extiende a los excesos de adjudicación declarados que resulten de las adjudicaciones de bienes que sean efecto patrimonial de la disolución de la sociedad de gananciales, cuando dichos excesos sean consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de bienes pertenecientes a la sociedad.

4.- Acceso a la propiedad derivada de la legislación de arrendamientos rústicos.

Estarán exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, las operaciones de acceso a la propiedad derivadas de la legislación de arrendamientos rústicos, exención que no alcanzará a los préstamos solicitados para financiar estas operaciones.

5.- Transmisión del suelo y del vuelo de viviendas de protección pública de manera disociada.

La transmisión del suelo de las viviendas de protección pública cuyo vuelo haya sido transmitido con anterioridad estará exenta de la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, conforme a lo dispuesto en el artículo 58.12 de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que el adquirente del suelo sea el titular del vuelo transmitido con anterioridad; y
- b) Que el transmitente del suelo y de vuelo sea la misma persona o entidad.

6.- Constitución y cancelación de derechos reales de hipoteca.

6.1 Alcance de la exención.

El artículo 58.28 de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, dispone que estarán exentas:

“Las primeras copias de escrituras públicas que documenten la constitución o cancelación de derechos reales de hipoteca constituidas en garantía del pago de un préstamo o crédito, siempre que el mismo se destine a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual.

Dentro del término de vivienda se entenderán incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos, situados en el mismo edificio, que se transmitan conjuntamente. A estos efectos no tendrán la consideración de anexos a viviendas los locales de negocio, aunque se transmitan conjuntamente con la vivienda.

Se entenderá tanto por vivienda habitual como por rehabilitación los conceptos definidos como tales en los apartados 8 y 6 del artículo 89 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, respectivamente”.

Se entenderán incluidas en el ámbito de la exención regulada en el artículo transcrito:

1. Las primeras copias de escrituras que documenten la constitución de derechos reales de hipoteca constituidos en garantía al pago de un préstamo o crédito destinado a la cancelación de uno anterior que se invirtió en la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, siempre que la cuantía del nuevo préstamo o crédito no exceda del capital pendiente de amortizar de aquél al que sustituye.

2. Las primeras copias de escrituras públicas que documenten la constitución de derechos reales de hipoteca constituidos en garantía de un préstamo o crédito destinado a:

- a) la construcción de la vivienda habitual,
- b) la adquisición de un terreno para la construcción de la vivienda habitual,
- c) la adquisición de un inmueble en construcción que va a tener tal carácter.

6.2 Requisitos del inmueble objeto de la hipoteca.

Atendiendo a los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico, la exención resulta aplicable sólo si el inmueble objeto de la hipoteca inmobiliaria se encuentra situado en el Territorio Histórico de Bizkaia.

Puede hipotecarse un bien inmueble cuya titularidad corresponda a una persona distinta del sujeto pasivo del Impuesto, sin que éste pierda por ello el derecho a la exención.

6.3 Requisitos de la vivienda habitual.

No es óbice para la aplicación de la exención que la vivienda que se adquiere o rehabilita por el sujeto pasivo esté situada fuera del Territorio Histórico de Bizkaia, ya que es indiferente el lugar donde radique la vivienda habitual, siendo, sin embargo, determinante, la ubicación del inmueble objeto del derecho real de hipoteca.

6.4 Ámbito subjetivo.

En el supuesto de adquisición de una vivienda por varios compradores sólo se aplicará la exención respecto de aquéllos para los que la misma vaya a constituir su vivienda habitual.

Para gozar de la exención es preciso que el sujeto pasivo del Impuesto sea titular de la propiedad sobre todo o parte de la vivienda que se adquiere o rehabilita, no siendo aplicable en los supuestos de mera titularidad de otros derechos reales limitativos del dominio que recaigan sobre el bien inmueble.

7.- Comprobación de valores.

7.1 Inmuebles con fijación administrativa del precio máximo de venta.

En los supuestos de transmisión de inmuebles con fijación administrativa del precio máximo de venta, se exigirá prueba del precio máximo de venta, para lo cual será necesario aportar certificación acreditativa del mismo expedida por el órgano

competente, referida al 1 de enero del año en que se produzca el acto que motive la valoración, así como de la fecha de terminación del régimen de protección a que esté acogido el inmueble.

Se procederá a la comprobación del valor únicamente en aquellos supuestos en los que el importe que conste en la correspondiente escritura pública sea inferior al mencionado precio máximo de venta, no pudiendo ser el valor comprobado por la Administración superior a éste.

7.2 Supuestos en los que el inmueble carezca de número fijo catastral.

Tratándose de la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, a los efectos de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 60 de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, en los supuestos en los que al inmueble le resulten de aplicación las normas para la determinación del valor mínimo atribuible pero no pueda determinarse el mismo por carecer de número fijo catastral, no se procederá a realizar ningún procedimiento de comprobación de valores si el valor declarado por el interesado en el Modelo 600 es igual o superior al 75 por 100 del precio de venta.

Para que resulte de aplicación lo dispuesto en este criterio, en la autoliquidación presentada deberá constar que el inmueble en cuestión carece de valor fijo catastral.

8.- Operaciones exentas y cierre registral.

Con carácter general, el artículo 71 de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, determina que ningún documento que contenga actos o contratos sujetos al Impuesto se admitirá ni surtirá efecto en Oficina o Registro Público sin que se justifique el pago de la deuda tributaria a favor de la Administración tributaria competente para exigirlo, conste declarada la exención por la misma, o, cuando menos, la presentación en ella del referido documento.

Consecuentemente, las escrituras públicas en las que se formalicen la constitución de sociedades, los aumentos de capital de éstas, las aportaciones de los socios que no supongan aumento de capital, así como cualquiera otra de las operaciones exentas reguladas en el artículo 58 de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, deberán ser presentadas ante esta Hacienda Foral de Bizkaia para poder surtir efecto en Oficinas

o Registros Públicos, a salvo de las excepciones recogidas en el apartado 3 del artículo 71 de la citada Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo.

QUINTO. DEROGACIÓN Y ENTRADA EN VIGOR.

1.- Derogación.

Con la entrada en vigor de la presente Instrucción queda derogada la Instrucción 5/2005, de 7 de marzo, de la Dirección General de Hacienda, por la que se establecen determinados criterios relacionados con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

2.- Entrada en vigor.

La presente Instrucción entrará en vigor el mismo día de su firma.

En Bilbao, a 29 de marzo de 2012

EL DIRECTOR GENERAL DE HACIENDA

Fdo.: Félix Ayarza Palma