

OPERACIONES INMOBILIARIAS EN EL ITP Y AJD. DELIMITACIÓN CON EL IVA

Ramón Campos Ramírez
Profesor Asociado de Derecho Financiero
Universidad Europea de Madrid

Sumario:

1.-	Introducción.....	2
2.-	Operaciones Inmobiliarias gravadas en el ITP y AJD.....	3
2.1.-	Gravamen por Transmisiones Patrimoniales Onerosas	4
2.1.1.-	Transmisión de Inmuebles.....	4
2.1.2.-	Transmisión del patrimonio empresarial.....	7
2.1.3.-	Transmisión de valores de entidades del art. 108 de la Ley del Mercado de Valores 8	8
2.1.4.-	Otras transmisiones y operaciones inmobiliarias.....	9
2.1.5.-	Sujeción de otras operaciones inmobiliarias.....	12
2.1.6.-	Arrendamientos	14
2.1.7.-	Préstamos Hipotecarios.....	15
2.2.-	Gravamen en la modalidad de operaciones societarias.....	15
2.3.-	Gravamen en la Modalidad de Actos Jurídicos Documentados.....	16
2.4.-	Exenciones Inmobiliarias.....	17
2.4.1.-	Exenciones subjetivas	17
2.4.2.-	Otras exenciones	18
2.4.3.-	Exención por remisión a otras normas.....	21
3.-	Conclusiones	22
4.-	Anexo de Resoluciones DGT.....	23
	Exención de 2as transmisiones.....	23
	Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial.....	25
	Liquidación y disolución de actividad.....	27
	Adjudicación en subasta. Sujeción	29
	Arrendamiento con opción de compra	32
	Compraventa con precio aplazado	35
	Compraventa con condición suspensiva.....	37
	Transmisión de inmuebles por el promotor transcurridos varios años desde su construcción.....	40
	Rehabilitación viviendas	42

1.- Introducción

La prohibición de la doble imposición no se encuentra recogida como principio jurídico escrito, no obstante lo cual, se considera que la deriva de los principios constitucionales de *sistema tributario* y *capacidad económica* previstos en el art. 31 de la Constitución Española.

Es cierto, no existe norma que disponga de modo expreso la interdicción de la doble imposición, es más, en ocasiones el ordenamiento tributario ofrece supuestos en los que se regulan como doblemente sujetos algunos supuestos determinados.

Uno de tales supuestos lo constituye el que expresa el art. 7 del Real Decreto legislativo por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:

El apartado 5 del citado artículo establece la no sujeción al ITPAJD, más concretamente en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) de las operaciones que realicen empresarios o profesiones y, en cualquier caso, cuando constituyan entrega de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA.

Esto es, existe coincidencia entre las operaciones que se gravan con IVA y con TPO, por lo que el legislador tributario, amparado en el principio de interdicción de la doble imposición regula la incompatibilidad entre ambos impuestos.

No obstante, existen algunos casos excepcionales en los que las operaciones quedan sujetas a TPO:

- Las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles así como la constitución o transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el IVA.
- Las transmisiones de valores a que hace referencia el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes en la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al IVA.

A pesar de ello, determinadas circunstancias, tales como la profusión de definiciones que realiza la normativa sobre IVA, por ejemplo la de *empresario o profesional* o la de *edificación*, la gran casuística posible, la diferencia en las bases imponibles empleadas por los diversos gravámenes (en TPO: el valor real, en AJD el valor declarado, en IVA: el importe total de la contraprestación de las operaciones) la mutabilidad de las situaciones concurrentes al

momento de devengo de ambos tributos, unido al hecho de que el ITP y AJD se encuentre cedido a las Comunidades Autónomas correspondiendo a diferentes administraciones la gestión del impuesto, implican que en la práctica se exijan los dos impuestos con los problemas de delimitación, de devolución de ingresos indebidos, de prescripción...,etc.

Se va a analizar a continuación algunos supuestos sujetos al ITP, en particular los que tienen relación con las operaciones inmobiliarias, mediante la exposición de algunos casos en las que pueden exigirse ambos impuestos y la propuesta de soluciones para estas situaciones.

2.- Operaciones Inmobiliarias gravadas en el ITP y AJD

Como es sabido, bajo la denominación ITP y AJD se está haciendo referencia a tres modalidades de gravamen diferenciados:

- Transmisiones Patrimoniales Onerosas
- Operaciones Societarias
- Actos Jurídicos Documentados, que a su vez se desglosa en tres conceptos
 - Documentos Notariales
 - Documentos Mercantiles
 - Documentos Administrativos

Las diversas modalidades referidas muestran entre sí las siguientes incompatibilidades:

- Total entre los conceptos impositivos de Transmisiones Patrimoniales y de Operaciones Societarias. Así un único acto que dé lugar a distintos hechos impositivos sujetos a ambos conceptos impositivos sólo puede ser gravado por uno de ellos¹.
- Total entre Transmisiones Patrimoniales Onerosas e IVA.
- Parcial entre el gravamen de un acto o contrato por el concepto de Transmisiones Patrimoniales onerosas o por el de Operaciones Societarias y el gravamen variable de la primera copia de la escritura y de las actas notariales, que conforman su soporte documental, por el concepto de Actos Jurídicos Documentados. Dicho gravamen variable (0,5 % sobre valor declarado) se aplicará cuando se cumplan las siguientes condiciones:
 - Que tengan por objeto cantidad o cosa valuable

¹ Por lo tanto, una ampliación de capital con aportación de un inmueble, en segunda transmisión, resultará gravada por la modalidad de Operaciones Societarias, no procediendo el gravamen de la aportación del inmueble por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales. DGT 14-02-01

- Que sean inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial.
- Que los actos que contengan no estén sujetos al ISD ni al ITP y AJD, en las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Operaciones Societarias.

El estado de las relaciones descrito puede representarse en el siguiente cuadro:

	Incompatible	Compatible
Transmisiones Patrimoniales Onerosas	-Operaciones Societarias -AJD (Cuota Variable) -IVA	-AJD (Cuota Fija)
Operaciones Societarias	-TPO -AJD (Cuota Variable)	-AJD (Cuota Fija) -IVA
Actos Jurídicos Documentados (Cuota Fija)	—	-TPO -Operaciones Societarias -IVA
Actos Jurídicos Documentados (Cuota Variable)	-TPO -Operaciones Societarias	-IVA -AJD (Cuota Fija)

(Fig. 1)

Expuesto lo anterior, en línea con la estructura tripartita del ITP, se propone analizar en función de las modalidades del impuesto el gravamen de las diferentes operaciones con inmuebles

2.1.- Gravamen por Transmisiones Patrimoniales Onerosas

2.1.1.- Transmisión de Inmuebles

Para determinar qué operaciones quedan sujetas a TPO es preciso detenerse en los artículos 4, 5, 6, 7, y 20 de la LIVA, en los que se determinan los supuestos sometidos a este tributo, el concepto de empresario/profesional² y la delimitación del concepto de edificación³

² Entre otros supuestos, se consideran empresarios o profesionales a:

-
- Las personas o entidades que realicen actividades profesionales o empresariales. No obstante no tienen tal consideración quienes realicen exclusivamente operaciones a título gratuito.
 - Las sociedades mercantiles, en todo caso.
 - Las personas o entidades que realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.
 - Los arrendadores de bienes.
 - También tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes constituyan derechos reales (usufructo, derecho de superficie...) sobre bienes inmuebles a cambio de un canon periódico
 - Las personas o entidades que efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

Se considera actividad empresarial o profesional la que supone la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

A efectos del IVA, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de dichas actividades. (Esto resulta aplicable incluso en los casos de: sociedades mercantiles; quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo y quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

Quienes realicen dichas adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del IVA.

En todo caso se presume, salvo prueba en contrario, que se ejercitan actividades empresariales o profesionales:

Cuando para la realización de las operaciones sujetas al IVA se exija contribuir por el IAE.

Cuando la persona que se propone ejercitar tal actividad, anuncie por circulares, periódicos, carteles, rótulos expuestos al público o de otro modo cualesquiera, un establecimiento que tenga por objeto alguna operación mercantil.

³ Se considera edificación:

En general, se consideran edificaciones, las construcciones que estén unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, realizadas tanto en la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente .

No tienen la consideración de edificaciones:

- Las obras de urbanización de terrenos y en particular las de abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, redes de distribución de gas, instalaciones telefónicas, accesos, calles y aceras.
- Las construcciones accesorias de explotaciones agrícolas que guarden relación con la naturaleza y destino de la finca aunque el titular de la explotación, sus familiares o las personas que con él trabajen tengan en ellas su vivienda. DGT 25-06-97
- Las obras de urbanización de terrenos como las de abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, redes de distribución de gas, instalaciones telefónicas, accesos, calles y aceras.
- Las construcciones accesorias de explotaciones agrícolas.

(arts. 4, 5 y 6 respectivamente), el art. 7 contempla las operaciones no sujetas a IVA y, por último, las operaciones exentas que se enumeran en el artículo 20.

De conformidad con lo previsto en el art. 4 LIVA, son transmisiones patrimoniales sujetas:

Las transmisiones onerosas *inter vivos* de bienes y derechos que cumplan determinados requisitos.

Como se ha dicho, la modalidad de TPO limita su ámbito de aplicación a las operaciones entre particulares estando sujetas las transmisiones de inmuebles realizadas por:

- Personas que no sean sujetos pasivos del IVA.
- Sujetos pasivos del IVA, siempre que la transmisión esté exenta del impuesto y no se haya renunciado a la exención.
- En particular tributan por TPO las siguientes transmisiones:
 - Entregas de terrenos no edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en él enclavadas. (Art. 20.1.20 LIVA)
 - Entregas de terrenos destinados a parques y jardines públicos, o a superficies viales de uso público. (Art. 20.1.20 LIVA)
 - Entregas de terrenos a Juntas de Compensación. (Art. 20.1.21 LIVA)
 - Segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación. (Art. 20.1.22 LIVA)
 - Entregas de inmuebles incluidos en la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial siempre y cuando la operación no esté sujeta a IVA. (Art. 7. 1º. a LIVA).
 - Las transmisiones de derechos reales de goce y disfrute sobre inmuebles siempre que estén exentas del IVA.
 - Transmisión *mortis causa* de la totalidad o parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto, realizada a favor de aquellos adquirentes que continúen el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente. (Art

- Los objetos de uso y ornamentación, tales como máquinas, instrumentos, y utensilios y demás inmuebles por destino a que se refiere el Art. 334.4 RD 24-07-89 y el Art. 334.5 RD 24-07-89

Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.

- Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación. (Art. 20.1.22 LIVA).

2.1.2.- Transmisión del patrimonio empresarial

Según el art. 7 LIVA, no están sujetas al IVA las transmisiones del patrimonio empresarial o profesional que se realicen de acuerdo con las siguientes condiciones:

- La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, cuando se realice a favor de un adquirente que continúe en el ejercicio de las actividades empresariales o profesionales del transmitente.

A tales efectos, debe entenderse por totalidad del patrimonio empresarial o profesional el conjunto de todos los bienes y derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo en el momento de la transmisión. No obstante, la DGT ha considerado que el referido supuesto de no sujeción resultará aplicable al transmitente de la totalidad de su patrimonio empresarial o profesional aunque retenga el dinero en caja y bancos que pertenezca al mismo y formase parte de dicho patrimonio.

Si los bienes y derechos adquiridos, como consecuencia de estas transmisiones, se desafectan de las actividades empresariales o profesionales referidas, la transmisión queda sujeta al IVA. Debe entenderse que la desafectación que provoca esta consecuencia ha de ser voluntaria, y no sobrevenida por cambios importantes en el desarrollo de la actividad.

La ley no exige un plazo de mantenimiento de la afectación ya que podría dar lugar a situaciones injustas. Por tanto, se atenderá a criterios lógicos que, basados en las circunstancias de cada caso concreto, permitan acreditar la intención del adquirente de mantener la afectación durante un plazo razonable.

No se entenderá que el adquirente continúa en el ejercicio de la misma actividad cuando el escaso tiempo de dedicación a la misma ponga de manifiesto que dicha persona física no pretendía continuar el ejercicio de la referida actividad, sino entregar los elementos patrimoniales a un tercero.

- La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo o de los elementos afectos a una o varias ramas de la actividad empresarial del transmitente, cuando se realicen mediante operaciones de fusión, escisión, aportación de ramas de actividad y canje siempre que tengan derecho al régimen especial establecido. [Art. 97 a 110 L 43/1995](#)

- Transmisiones *mortis causa* de la totalidad o parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, cuando los adquirentes continúen en el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente. En este caso se exige igualmente el requisito de la no desafectación.

Los adquirentes de bienes comprendidos en las transmisiones expuestas se subrogan en la posición del transmitente en cuanto a:

- La aplicación de las normas de exención de segundas o posteriores entregas de edificaciones. [Art. 20 L 37/1992](#) En este sentido, hay que decir que las transmisiones no sujetas al IVA no tendrán la consideración de primera entrega, es decir, la transmisión global no consume una entrega de las edificaciones que comprenda. [Art. 7.1 L 37/1992](#)

En consecuencia, si en el caso de una transmisión global el vendedor tiene la condición de promotor de las edificaciones transmitidas, el adquirente tendrá también esa consideración respecto de las mismas; y si, al margen de la transmisión global, la venta de una edificación hecha por el vendedor fuese primera o ulterior entrega, la venta que posteriormente haga ese adquirente será también primera o ulterior entrega.

- La regularización de bienes de inversión comprendidos en la transmisión global. Las reglas de prorrata siguen aplicándose al adquirente, es decir, se continúa el cómputo de los plazos de regularización iniciados por el transmitente, aplicándose después de la transmisión los porcentajes de prorrata que correspondan a la actividad del adquirente. [Art. 109 L 37/1992](#) .

2.1.3.- Transmisión de valores de entidades del art. 108 de la Ley del Mercado de Valores

Supuesto previsto en el art. 17 LITP y AJD, en relación a la transmisión de valores establece en su apartado 2:

“Las transmisiones de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, que queden exentas de tributar como tales, bien en el Impuesto sobre el Valor Añadido o bien en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como su adquisición en los mercados primarios como consecuencia del ejercicio de los derechos de suscripción preferente y de conversión de obligaciones en acciones, tributarán por la citada modalidad, como transmisiones onerosas de bienes inmuebles, en los casos y con las condiciones que establece el [artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.](#)”

A su vez, el art. 108 de la citada disposición establece:

"1. 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.

2. Quedan exceptuadas de lo dispuesto en el apartado anterior y tributarán por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:

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, de valores que representen partes alicuotas del capital social o patrimonio de Sociedades, Fondos, asociaciones y otras entidades cuyo activo este constituido al menos en su 50 % por inmuebles situados en territorio nacional, siempre que, como resultado de dicha transmisión o adquisición, el adquirente obtenga la titularidad total de este patrimonio o, al menos, una posición tal que le permita ejercer el control sobre tales entidades.

Tratándose de sociedades mercantiles se entenderá obtenido dicho control cuando directa o indirectamente se alcance una participación en el capital social superior al 50 %.

A los efectos del cómputo del 50 % del activo constituido por inmuebles, no se tendrán en cuenta aquellos, 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.

Las transmisiones de acciones o participaciones sociales, recibidas por las aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución 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 un año.

En los casos anteriores, se aplicará el tipo correspondiente a las transmisiones onerosas de bienes inmuebles, sobre el valor de los referidos bienes calculado de acuerdo a las reglas contenidas en la normativa vigente del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados."

2.1.4.- Otras transmisiones y operaciones inmobiliarias

A continuación se cita alguna de las operaciones más usuales que se producen en el ámbito inmobiliario para la adquisición o adecuación de inmuebles y edificaciones, ya se realice o no como actividad económica.

2.1.4.1.- Ventas con condición suspensiva o resolutoria

Los contratos pueden quedar o no sometidos a condición, con arreglo a lo dispuesto por el derecho común.

Tales condiciones se clasifican en suspensivas y en resolutorias. Es suspensiva una condición cuando su realización determina el no nacimiento de los efectos jurídicos del negocio o acto de que se trate, la condición es resolutoria cuando su producción supone el cese de los efectos del acto o negocio al que condicionan.

Cuando la condición se califica como suspensiva no se liquida el impuesto hasta tanto no se cumpla la condición. Tratándose de condición resolutoria se liquida el tributo, sin perjuicio de que si se cumple la condición se pueda proceder a una devolución⁴.

2.1.4.2.- Ventas con pacto de retrocesión

Se trata de una venta en la que se pacta que el primer adquirente revenda posteriormente al primer transmitente el bien de que se trate, a un precio generalmente determinado o determinable en el momento de la primera venta.

Establece el art. 46 del Real Decreto 828/1995, de 29 de Mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RITP y AJD)

“Artículo 46. Venta con pacto de retro.

1. En las transmisiones de bienes y derechos con cláusula de retro, servirá de base el precio declarado si fuese igual o mayor que los dos tercios del valor comprobado de aquéllos. En la transmisión del derecho a retraer, la tercera parte de dicho valor, salvo que el precio declarado fuese mayor. Cuando se ejercite el derecho

⁴ El art. 7.3 LITPyAJD equipara el tratamiento de las condiciones resolutorias explícitas de las compraventas a que se refiere el art. 11 de la Ley Hipotecaria al trato de las hipotecas que garanticen el pago del precio aplazado con la misma finca vendida:

“Las condiciones resolutorias explícitas de las compraventas a que se refiere el [artículo 11 de la Ley Hipotecaria](#) se equiparán a las hipotecas que garanticen el pago del precio aplazado con la misma finca vendida. Las condiciones resolutorias explícitas que garanticen el pago del precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles sujetas y no exentas al Impuesto sobre el Valor Añadido no tributarán ni en este Impuesto ni en el de Transmisiones Patrimoniales. El mismo régimen se aplicará a las hipotecas que garanticen el precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles constituidas sobre los mismos bienes transmitidos.”

de retracto servirá de base las dos terceras partes del valor comprobado de los bienes y derechos retraídos, siempre que sea igual o mayor al precio de la retrocesión.

2. En la extinción del derecho de retraer, por haber transcurrido el plazo estipulado o el legal, se girará al adquirente de los bienes o derechos o a sus causahabientes la correspondiente liquidación complementaria, sirviendo de base la diferencia, si la hubiere, entre la base de la liquidación anteriormente practicada y el total valor comprobado de los bienes.

3. Si el derecho de retraer se ejercita después de vencido el plazo estipulado y, en todo caso, pasados diez años desde la fecha del contrato, o del término máximo permitido por la legislación civil que sea aplicable al mismo, se estará a lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 1.508 del Código Civil, y se liquidará el impuesto en concepto de nueva transmisión.

4. La prórroga del plazo durante el cual el retracto pueda ejercitarse no estará sujeta al impuesto por la modalidad de *transmisiones patrimoniales onerosas*, sin perjuicio de su tributación, cuando proceda, por el gravamen gradual de *actos jurídicos documentados*.

5. A los sólo efectos de que el que adquiriera una finca o derecho Real a virtud de retracto legal no satisfaga el impuesto, si el comprador de quien lo retrae lo hubiera satisfecho ya, la oficina liquidadora calificará la procedencia o no del retracto, sin necesidad de que el retrayente entable demanda judicial.

6. En todos los casos en que sea necesario valorar el derecho de retracto, se estimará en la tercera parte del valor total de los bienes o derechos a que afecte, salvo que el declarado sea mayor.”

2.1.4.3.- Promesas de venta y opciones de compra

La promesa de venta es un acuerdo por el que una persona se compromete a vender a un precio determinado o determinable y a una fecha fijada un determinado bien o derecho. La opción de compra es un negocio que permite a una persona adquirir determinado bien o derecho en una fecha establecida y a un precio fijado o que se puede determinar.

Sin perjuicio de la discutida naturaleza de estas figuras (Pre-contrato vs. Contrato), el art. 50.5 del RITP y AJD dispone que:

“Las promesas y opciones de contratos sujetos al impuesto serán equiparadas a éstos, tomándose como base el precio especial convenido, y a falta de éste, o si fuere menor, el 5 por 100 de la base aplicable a dichos contratos.”

2.1.5.- Sujeción de otras operaciones inmobiliarias

2.1.5.1.- Expedientes de dominio, actas de notoriedad y otras

La letra C) del apartado 2 del artículo 7 de la LITP y AJD establece que:

“Los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos a que se refiere el Título VI de la Ley Hipotecaria y las certificaciones expedidas a los efectos del artículo 206 de la misma Ley, a menos que se acredite haber satisfecho el Impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras, salvo en cuanto a la prescripción cuyo plazo se computará desde la fecha del expediente, acta o certificación.”

El Título VI de la Ley Hipotecaria regula los modos en los que se producirá concordancia entre el Registro y la realidad jurídica extrarregistral.

Dicha concordancia se llevará a cabo, según los casos, por la primera inscripción de las fincas que no estén inscritas a favor de persona alguna, por la reanudación del tracto sucesivo interrumpido y por el expediente de liberación de cargas y gravámenes.

El expediente de dominio es un procedimiento judicial, asimilable a los actos de jurisdicción voluntaria, que tiene por objeto acreditar la adquisición del dominio que permita la inmatriculación de una finca o la reanudación de tracto registral interrumpido, así como para registrar los excesos de cabida.

El acta de notoriedad es un procedimiento notarial que tiene por objeto acreditar que una persona es la dueña de una finca ya inmatriculada en el Registro con el fin de reanudar el tracto registral.

Las actas complementarias de documentos públicos se utilizan para inmatricular fincas cuando no se acredite fehacientemente el título adquisitivo del adquirente o enajenante. Se trata de acreditar la existencia de la adquisición anterior del transferente y expresar las circunstancias esenciales del mismo.

Las certificaciones del art. 206 de la Ley Hipotecaria, sirven para la inscripción de inmuebles públicos y de la Iglesia Católica.

El reconocimiento de dominio a favor de una persona supone una declaración de propiedad a favor de dicha persona.

La exigibilidad del tributo en estos casos se cuenta desde la fecha de resolución del expediente.

2.1.5.2.- Constitución de derechos reales sobre inmuebles

Están sujetos los siguientes derechos reales:

- De goce: uso y habitación, usufructo, superficie, vuelo, servidumbres y enfiteúsis.
- De garantía: hipoteca, prenda y anticresis.

Como ya se ha dicho, se consideran equiparables a las hipotecas, a efectos del impuesto, las condiciones resolutorias explícitas de falta de pago en un contrato de compraventa.

Cuando las condiciones resolutorias explícitas y las hipotecas garanticen el pago del precio aplazado en una transmisión empresarial de bienes inmuebles sujeta y no exenta del IVA, no tributarán ni en IVA ni en Transmisiones Patrimoniales.

Si la transmisión empresarial de inmuebles estuviera sujeta y exenta del IVA y por tanto sujeta a Transmisiones Patrimoniales, la constitución de la condición resolutoria en la compra venta en garantía de precio aplazado tributará por Transmisiones Patrimoniales

En resumen, la constitución de una condición resolutoria explícita en una compraventa solamente quedará no sujeta a TPO, cuando se encuentre sujeta y no exenta del IVA y la persona o entidad que la constituya no tenga la condición de empresario o profesional.

- La constitución de derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo cuando:
- La constitución de la garantía sea simultánea a la concesión del préstamo.
- En el otorgamiento del préstamo estuviese previsto la posterior constitución de la garantía.

Es decir, solamente están sujetos a TPO cuando no lo estén al IVA, no obstante, se encuentran exentos de conformidad con lo previsto en el art, 40.I B) 15 LITP y AJD.

Es preciso tener en cuenta las particularidades en la valoración de los derechos reales. (usufructo, diferenciando el vitalicio del temporal; uso y habitación; derechos reales de garantía).

2.1.6.- Arrendamientos

Está sujeto al impuesto, por quedar exento del IVA, la constitución de los siguientes arrendamientos:

Arrendamiento de terrenos, que incluyen las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica, y no se incluyen las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo. A título de ejemplo podemos decir que están exentos en el IVA, y por tanto sujetos a ITP y AJD, los arrendamientos de pastos, invernaderos, fincas para explotaciones agropecuarias, arrendamiento de tierras para la siembra de cereales.

Arrendamientos de inmuebles destinados a vivienda, anexos, garajes y demás edificaciones conjuntamente arrendadas.

Los terrenos en que se hallen enclavadas las viviendas también están exentos de IVA, y se extienden a aquellos terrenos donde se realizaran las obras de urbanización accesorias de las viviendas, pero tratándose de viviendas unifamiliares, dichos terrenos urbanizados de carácter accesorio no podrán exceder de 5.000 metros cuadrados.

Arrendamiento con opción de compra de viviendas realizados por empresarios o profesionales:

Que no sea primera entrega.

Que dichos empresarios no se dediquen a la actividad de arrendamiento financiero en los términos del artículo 20.uno.22º.a) de la Ley 37/1992.

Se equiparan a arrendamientos, a efectos del impuesto, los contratos de aparcería y subarriendo.

2.1.7.- Préstamos Hipotecarios

Como ya se ha dicho, en el caso de los préstamos con garantías están sujetos a TPO cuando no lo estén por IVA y tributan exclusivamente por concepto de préstamo, siempre que la garantía se constituya de forma simultánea con la concesión del préstamo o en su otorgamiento estuviera previsto la posterior constitución de la garantía.

No obstante, en la actualidad los préstamos y los depósitos en efectivo están exentos de TPO [en virtud de lo previsto en el citado Art. 45. I. B) 15. LITP y AJD], pero no de la modalidad de AJD, como más adelante se verá.

2.2.- Gravamen en la modalidad de operaciones societarias

Como se ha descrito el cuadro de incompatibilidades (Fig. 1) la modalidad de OS es compatible con el IVA y con la modalidad de cuota fija de AJD, pero incompatible con TPO y la cuota variable de AJD.

Las operaciones gravadas son:

La constitución, aumento y disminución de capital, fusión, escisión y disolución de sociedades.

Las aportaciones que efectúen los socios para reponer pérdidas sociales.

El traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad, cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Comunidad Económica Europea, o en éstos la entidad no hubiese sido gravada por un impuesto similar al regulado en el presente Título.

Por otra parte, se equiparan a sociedades:

- 1.- Las personas jurídicas no societarias que persigan fines lucrativos.
- 2.- Los contratos de cuentas en participación.
- 3.- La copropiedad de buques.

4.- La comunidad de bienes, constituida por *actos inter vivos*, que realice actividades empresariales, sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

5.- La misma comunidad constituida u originada por actos *mortis causa*, cuando continúe en régimen de indivisión la explotación del negocio del causante por un plazo superior a tres años. La liquidación se practicará, desde luego, sin perjuicio del derecho a la devolución que proceda si la comunidad se disuelve antes de transcurrir el referido plazo.

Así, quedará sujeta la aportación de bienes inmuebles a una sociedad en la constitución o en la ampliación del capital, o cuando se aporte dentro de una operación de fusión o escisión y también cuando en las operaciones de disminución de capital o de disolución se adjudique a los socios o partícipes inmuebles en pago de su participación.

Ha de tenerse en cuenta las normas de valoración es que en esta modalidad se emplean para las distintas operaciones posibles.

Es preciso recordar que, con carácter general, en el caso de que una misma operación estuviera sujeta a OS y a TPO o a la cuota gradual o proporcional de AJD, se debe aplicar solamente OS. Si estuviera sujeta a IVA y a OS se aplican ambos tributos.

2.3.- Gravamen en la Modalidad de Actos Jurídicos Documentados

Esta modalidad es un tributo de que se subdivide a su vez en tres conceptos:

- Documentos Notariales
- Documentos Mercantiles
- Documentos Administrativos

En lo relativo a inmuebles, el concepto más relevante es el de documentos notariales, dado el necesario reflejo registral previsto por la normativa vigente para los inmuebles, y su trascendencia de cara a su titularidad.

Es preciso insistir en que el concepto Documentos Notariales se materializa en dos tipos de cuotas, una fija: el timbre incluido en el papel de uso notarial, otro gradual o proporcional (también denominado variable) que se aplica sobre el valor del acto o negocio contenido en las escrituras.

La cuota fija se paga en todo caso y por cualquier sujeto pasivo, en cualquier escritura, acta o testimonio notarial.

La cuota gradual o proporcional grava las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto cantidad o cosa valuable y contengan actos o contratos inscribibles en el Registro de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial, y no estén sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a las otras modalidades del ITP.

La base imponible la constituye el valor declarado, sin perjuicio del derecho de la Administración a su comprobación.

2.4.- Exenciones Inmobiliarias

Aunque se trate de operaciones sujetas a diferentes modalidades y conceptos, la Ley exonera en múltiples casos el pago del tributo por diversas razones.

Estas exenciones están previstas en los artículos 45 de la LITP y AJD y el art. 88 del reglamento.

Por su relación con el ámbito de la presente ponencia conviene analizar algunas de las exenciones actuales.

2.4.1.- Exenciones subjetivas

- El Estado y las Administraciones públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos.
- Esta exención será igualmente aplicable a aquellas entidades cuyo régimen fiscal haya sido equiparado por una Ley al del Estado o al de las Administraciones públicas citadas.

- Las entidades sin fines lucrativos a que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que se acojan al régimen fiscal especial en la forma prevista en el artículo 14 de dicha Ley.
- A la autoliquidación en que se aplique la exención se acompañará la documentación que acredite el derecho a la exención.
- Las cajas de ahorro, por las adquisiciones directamente destinadas a su obra social.
- La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español.
- El Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, así como las instituciones de las Comunidades Autónomas que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.
- La Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos Españoles.
- La Obra Pía de los Santos Lugares.

2.4.2.- Otras exenciones

(Se destaca sólo aquellas que pueden tener relación con operaciones inmobiliarias)

- Las transmisiones y demás actos y contratos en que la exención resulte concedida por Tratados o Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del Ordenamiento interno.
- Las transmisiones que se verifiquen en virtud de retracto legal, cuando el adquirente contra el cual se ejercite aquél hubiere satisfecho ya el Impuesto.
- Las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a 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 en pago de su haber de gananciales.

- Las transmisiones y demás actos y contratos a que dé lugar la concentración parcelaria, las de permuta forzosa de fincas rústicas, las permutas voluntarias autorizadas por el Instituto de Reforma y Desarrollo Agrario, así como las de acceso a la propiedad derivadas de la legislación de arrendamientos rústicos y las adjudicaciones del Instituto de Reforma y Desarrollo Agrario a favor de agricultores en régimen de cultivo personal y directo, conforme a su legislación específica.

- Las transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación a las Juntas de Compensación por los propietarios de la unidad de ejecución y las adjudicaciones de solares que se efectúen a los propietarios citados, por las propias Juntas, en proporción a los terrenos incorporados. Los mismos actos y contratos a que dé lugar la reparcelación en las condiciones señaladas en el párrafo anterior. Esta exención estará condicionada al cumplimiento de todos los requisitos urbanísticos.

- Las transmisiones de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

- La transmisión de solares y la cesión del derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección oficial; las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos y contratos relacionados con viviendas de protección oficial en cuanto al gravamen sobre actos jurídicos documentados; la primera transmisión inter vivos del dominio de las viviendas de protección oficial, siempre que tenga lugar dentro de los seis años siguientes a la fecha de su calificación definitiva; los préstamos hipotecarios o no, solicitados para su construcción antes de la calificación definitiva; la constitución, ampliación de capital, fusión y escisión de

sociedades cuando la sociedad resultante de estas operaciones tenga por exclusivo objeto la promoción o construcción de edificios en régimen de protección oficial.

- Para el reconocimiento del beneficio en relación con la transmisión de los solares y la cesión del derecho de superficie bastará que se consigne en el documento que el contrato se otorga con la finalidad de construir viviendas de protección oficial y quedará sin efecto si transcurriesen tres años a partir de dicho reconocimiento sin que obtenga la calificación provisional.
- La exención se entenderá concedida con carácter provisional y condicionada al cumplimiento de los requisitos que en cada caso exijan las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas.

Los depósitos en efectivo y los préstamos, cualquiera que sea la forma en que se instrumenten, incluso los representados por pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos. La exención se extenderá a la transmisión posterior de los títulos que documenten el depósito o el préstamo, así como al gravamen sobre actos jurídicos documentados que recaen sobre pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos emitidos en serie, por plazo no superior a dieciocho meses, representativos de capitales ajenos por los que se satisfaga una contraprestación por diferencia entre el importe satisfecho en la emisión y el comprometido a reembolsar al vencimiento, incluidos los préstamos representados por bonos de caja emitidos por los bancos industriales o de negocios.

Las transmisiones de edificaciones a las empresas que realicen habitualmente las operaciones de arrendamiento financiero a que se refiere la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, para ser objeto de arrendamiento con opción de compra a persona distinta del transmitente, cuando dichas operaciones estén exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Será requisito imprescindible para poder disfrutar de este beneficio que no existan relaciones de vinculación directas o indirectas, conforme a lo previsto en el artículo 16

de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, (*la normativa vigente referente al Impuesto sobre Sociedades es la que se encuentra en la Ley 43-1995*) entre transmitente, adquirente o arrendatario.

2.4.3.- Exención por remisión a otras normas

Con independencia de las exenciones a que se refieren los apartados a y b anteriores, se aplicarán en sus propios términos y con los requisitos y condiciones en cada caso exigidos, los beneficios fiscales que para este impuesto establecen las siguientes disposiciones:

1. La [Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa](#).
2. El Real Decreto-ley 12/1980, de 26 de septiembre, sobre actuaciones del Estado en materia de Viviendas de Protección Oficial.
3. La [Ley 55/1980, de 11 de noviembre, de Montes Vecinales en Mano Común](#).
4. La Ley 82/1980, de 30 de diciembre, sobre Conservación de la Energía.
5. La [Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario](#).
6. La Ley 49/1981, de 24 de diciembre, del Estatuto de la Explotación Familiar Agraria y de los Agricultores Jóvenes.
7. La Ley 45/1984, de 17 de diciembre, de Reordenación del Sector Petrolero, con las especificaciones introducidas por la Ley 15/1992, de 5 de junio, sobre Medidas Urgentes para la Progresiva Adaptación del Sector Petrolero al Marco Comunitario.
8. La [Ley 46/1984, de 26 de diciembre, reguladora de las Instituciones de Inversión Colectiva](#), con la modificación introducida por la disposición adicional cuarta de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre.
9. La Ley 49/1984, de 26 de diciembre, sobre Explotación Unificada del Sistema Eléctrico Nacional, por lo que se refiere a la cancelación de garantías constituidas al amparo del apartado 2 de su artículo 6.
10. La [Ley Orgánica 5/1985, de 19 de junio, de Régimen General Electoral](#).
11. [balloon4](#) [balloon4](#) Las operaciones de constitución y aumento de capital de las Entidades de Capital-Riesgo en los términos establecidos en la [Ley Reguladora de las Entidades de Capital-Riesgo y de sus sociedades gestoras](#).
12. La Ley 15/1986, de 26 de abril, de Sociedades Anónimas Laborales, con la modificación introducida por la disposición adicional cuarta de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre.
13. La [Ley 8/1987, de 8 de junio, de Planes y Fondos de Pensiones](#).

14. La Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte.
 15. La Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.
 16. La Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico.
 17. La Ley 19/1992, de 7 de julio, sobre Régimen de Sociedades y Fondos de Inversión Inmobiliaria y sobre Fondos de Titulación Hipotecaria.
 18. La Ley 24/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España.
 19. La Ley 25/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Israelitas de España.
 20. La Ley 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación con la Comisión Islámica de España.
 21. La Ley 31/1992, de 26 de noviembre, de Incentivos Fiscales aplicables a la realización del Proyecto Cartuja 93.
 22. La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, para la constitución y ampliaciones de capital de las sociedades que creen las Administraciones y entes públicos para llevar a cabo la enajenación de acciones representativas de su participación en el capital social de sociedades mercantiles.
- La Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre Subrogación y Modificación de Préstamos Hipotecarios.

3.- Conclusiones

A pesar de las pretensiones sistematizadoras aplicadas tanto en la normativa de TP y AJD como en materia de IVA, en la práctica no es sencillo asignar determinadas operaciones a uno u otro de ellos.

Esto es debido principalmente a las siguientes razones:

- Las competencias en la gestión de ITP y AJD e IVA están, respectivamente, asignadas a diferentes administraciones, y falta la necesaria coordinación entre ellas. La Junta Arbitral no sirve a tales funciones.
- En la práctica, las operaciones que contienen la renuncia a la exención del IVA cuando tal exención se produce sin que se comunique dicha renuncia a las Administraciones y sin darle publicidad mediante escritura. Esto produce que las CCAA liquiden TPO por considerar incumplidos los requisitos para renunciar a la exención del IVA.

- Dificultad de definir el concepto de segunda o posteriores edificaciones, puesto que implica situaciones que la Administración autonómica no conoce. (Vr. Gr. Cuando el promotor haya utilizado durante dos años ininterrumpidos el inmueble o lo haya cedido a terceros distintos del adquirente, lo que implica liquidación por TPO).

4.- Anexo de Resoluciones DGT

Exención de 2as transmisiones

Nº. CONSULTA

0132-97

ORGANO

SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA SALIDA

28/01/1997

NORMATIVA

Ley 37/1992, Arts. 20-uno-22

DESCRIPCION

La consultante ha adquirido al Ayuntamiento de XXX una vivienda que, según consta en la documentación aportada, fue previamente adquirida por dicho Ayuntamiento al Instituto XXX, ente promotor de la referida vivienda.

CUESTION

Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido o al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

CONTESTACION

A) Fundamentos de Derecho.

1. El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de Diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29), establece "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

El apartado cuatro del mismo artículo dispone lo siguiente:

"Cuatro. Las operaciones sujetas a este Impuesto no estarán sujetas al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las operaciones que se indican a continuación:

a) Las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del Impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20. Dos."

B) Resolución.

1. De la escritura de adjudicación de la vivienda a que se refiere la presente consulta se desprende que la entrega de dicha vivienda por el Ayuntamiento a la consultante es una segunda entrega de dicha edificación, exenta, por tanto, del Impuesto sobre el Valor Añadido y sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. No resulta correcta, por tanto, la repercusión del primero de los tributos citados por el Ayuntamiento a la adjudicataria de la edificación.

2. Debe señalarse, asimismo, que, si el Instituto XXX fue efectivamente el promotor de la construcción de dicha vivienda y se cumplen el resto de los requisitos exigidos al efecto por el citado artículo 20, apartado uno, número 22º de la Ley 37/1992, la entrega de la vivienda por dicho Instituto al Ayuntamiento estuvo sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exenta del mismo, por lo que resultaría asimismo incorrecta la calificación de dicha operación que figura en la escritura de adjudicación de la vivienda.

3. Lo que le comunico para su conocimiento y efectos de acuerdo con lo previsto en el artículo 107 de la Ley General Tributaria según redacción dada a dicho precepto por la Ley 25/1995, de 20 de julio (Boletín Oficial del Estado del 22).

Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial

Nº. CONSULTA

0232-97

ORGANO

SG de Tributos

FECHA SALIDA

10/02/1997

NORMATIVA

Ley 37/1992, Art. 7 RD Legislativo 1/1993, Art. 7, 19, 31

DESCRIPCION

El consultante es titular, junto con su hermana, de una actividad empresarial. Proyectan constituir una sociedad de responsabilidad limitada, para que la misma continúe el desarrollo de la actividad. Para ello, van a aportar todo el patrimonio empresarial a la citada sociedad.

CUESTION

Imposición indirecta. Impuesto sobre el Valor Añadido. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: compatibilidad entre los conceptos "transmisiones patrimoniales onerosas" y "operaciones societarias".

CONTESTACION

Por lo que respecta al Impuesto sobre el Valor Añadido, cabe señalar que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.1º.a) de su Ley reguladora, la Ley 37/1.992, de 28 de diciembre, no estará sujeta a este Impuesto la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada en favor de un solo adquirente, cuando éste continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente.

Si, tal como se desprende del escrito de consulta, se cumplen en el supuesto al que el mismo se refiere los requisitos comentados, la operación no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por lo que respecta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, debe señalarse que la constitución de la sociedad limitada a que se refiere el

consultante supone hecho imponible de la modalidad de "operaciones societarias" del Impuesto, de acuerdo con el artículo 19.1.1º del Real Decreto Legislativo 1/1.993, de 24 de septiembre, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto.

Será sujeto pasivo la sociedad, en base al artículo 23.a), la base imponible será la señalada por el artículo 25 y el tipo de gravamen el 1 por 100, de acuerdo con el artículo 26.

En cuanto a la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas", debe tenerse en cuenta que el artículo 1.2 del citado texto dispone que un mismo acto no podrá, en ningún caso, liquidarse por el mencionado concepto y por el de "operaciones societarias".

De ello se desprende que, cuando se efectúen aportaciones no dinerarias de bienes o derechos como desembolso de la suscripción de capital de sociedades, la tributación de dicho acto, por la constitución de la sociedad, como hecho imponible del concepto "operaciones societarias", excluye la tributación de la transmisión de los bienes o derechos por el concepto "transmisiones patrimoniales onerosas".

Por otra parte, en cuanto a la modalidad de "actos jurídicos documentados", caso de darse el supuesto previsto en los artículos 27 y 28 del Texto Refundido, será aplicable la cuota fija prevista en el artículo 31,1, pero no la cuota gradual del 0,50 por 100 contemplada en el apartado 2 de dicho artículo (al estar la operación de constitución de la sociedad sujeta al concepto de "operaciones societarias").

Liquidación y disolución de actividad.

Nº. CONSULTA

0234-97

ORGANO

SG de Tributos

FECHA SALIDA

10/02/1997

NORMATIVA

Ley 37/1992 , Art. 4, 7, 20 RD Legislativo 1/1993, Art. 1, 7, 19, 31

DESCRIPCION

El consultante y su cónyuge son los únicos socios de una sociedad, y tienen la intención de disolver y liquidar la misma, adjudicándose sus activos. Estos activos de la Sociedad están constituidos por un local y dinero efectivo.

CUESTION

Régimen aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

CONTESTACION

En primer lugar, debe analizarse el régimen aplicable a la operación descrita en el escrito de consulta en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

El artículo 4 de la Ley 37/1.992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que estarán sujetas al mismo las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Dispone asimismo este precepto que se entienden realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las entregas de bienes efectuadas por sociedades mercantiles y las transmisiones de la totalidad o parte de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades sujetas al Impuesto.

En consecuencia, y de acuerdo con el artículo 4 de la Ley 37/1.992, la transmisión o adjudicación en bloque del activo de la sociedad a disolver y liquidar a los socios de la misma,

constituye en principio una operación sujeta al Impuesto. Determinada dicha sujeción, debe analizarse separadamente el régimen aplicable a cada uno de los elementos transmitidos.

Así, por lo que respecta al dinero en efectivo, su entrega no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que el artículo 7.12º establece la no sujeción de las entregas de dinero a título de contraprestación o pago.

En cuanto al local transmitido, su entrega estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido; no obstante, en la medida en que parece tratarse de una segunda o ulterior entrega del mismo, dicha entrega estará exenta, por aplicación del artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1.992 (salvo renuncia a la exención en los términos del apartado Dos de dicho artículo 20).

Por lo que respecta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, debe señalarse que la disolución de la sociedad a que se refiere el consultante supone hecho imponible de la modalidad de "operaciones societarias" del Impuesto, de acuerdo con el artículo 19.1.1º del Real Decreto Legislativo 1/1.993, de 24 de septiembre, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto.

Serán sujetos pasivos los socios, en base al artículo 23.b), la base imponible será la señalada por el artículo 25.5 y el tipo de gravamen el 1 por 100, de acuerdo con el artículo 26.

En cuanto a la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas", debe tenerse en cuenta que el artículo 1.2 del citado texto dispone que un mismo acto no podrá, en ningún caso, liquidarse por el mencionado concepto y por el de "operaciones societarias".

De ello se desprende que, cuando se produzca la disolución de una sociedad, la tributación de dicho acto como hecho imponible del concepto "operaciones societarias", excluye la tributación de la transmisión de los bienes o derechos por el concepto "transmisiones patrimoniales onerosas", por lo que se refiere a la adjudicación de los bienes o derechos de acuerdo con la participación en la sociedad.

Por otra parte, en cuanto a la modalidad de "actos jurídicos documentados", caso de darse el supuesto previsto en los artículos 27 y 28 del Texto Refundido, será aplicable la cuota fija prevista en el artículo 31.1, pero no la cuota gradual del 0,50 por 100 contemplada en el apartado 2 de dicho artículo (al estar la operación de disolución de la sociedad sujeta al concepto de "operaciones societarias").

Adjudicación en subasta. Sujeción

Nº. CONSULTA

0854-97

ORGANO

SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA SALIDA

24/04/1997

NORMATIVA

Ley 37/1992, Art. 4-cuatro

DESCRIPCION

La consultante ha resultado adjudicataria de dos chalets en subasta pública con intervención judicial, cuyo transmitente es una sociedad que ve subastados sus bienes por impago de deudas.

CUESTION

Tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido o Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

CONTESTACION

A) Fundamentos de derecho.

1. El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992 dispone que "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen." El mismo artículo, en su apartado dos, letra b) establece que se entenderán, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional "las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto."
2. El artículo 20, apartado uno, número 22º de la referida Ley dispone que estarán exentas del Impuesto "las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se

hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación". El mismo precepto aclara que "a los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones."

3. Por lo que respecta a la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido o el de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el apartado cuatro del citado artículo 4 de la Ley 37/1992 dispone lo siguiente:

"Cuatro. Las operaciones sujetas a este Impuesto no estarán sujetas al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las operaciones que se indican a continuación:

a) Las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del Impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20. Dos.

b) Las transmisiones de valores a que se refiere el artículo 108, apartado dos, números 1º y 2º de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, según la redacción establecida por la Disposición adicional 12ª de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. "

B) Resolución.

En consecuencia con los citados preceptos, esta Dirección General considera ajustada a Derecho la siguiente contestación a la consulta formulada:

1. Aunque no se especifica claramente en el escrito de consulta, parece desprenderse del

mismo que los chalets que son adjudicados mediante subasta judicial a la consultante fueron promovidos por la transmitente, sin que hayan sido utilizados por ésta desde su construcción. En tales términos, la transmisión de los referidos chalets está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exenta del mismo, no resultando sujeta, por tanto, al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

2. Lo que le comunico para su conocimiento y efectos de acuerdo con lo previsto en el artículo 107 de la Ley General Tributaria según redacción dada a dicho precepto por la Ley 25/1995, de 20 de julio (Boletín Oficial del Estado del 22).

Arrendamiento con opción de compra

Nº. CONSULTA

0910-97

ORGANO

SG de Tributos

FECHA SALIDA

29/04/1997

NORMATIVA

Ley 37/1992, Art. 8, 11, 75 RD Legislativo 1/1993, Art 27

DESCRIPCION

La entidad consultante pretende ceder en arrendamiento con opción de compra a otra sociedad un local comercial, documentándose este contrato en escritura pública.

CUESTION

1.- Sujeción de la operación al Impuesto sobre el Valor Añadido y devengo del impuesto.

2.- Tributación por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

CONTESTACION

Primero.- Impuesto sobre el Valor Añadido.

Según el artículo 4 de la Ley 37/1991, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto, por empresarios o profesionales, a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

En particular, se entienden realizadas, en todo caso, en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles.

Por consiguiente, se hallará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido la cesión de un bien en arrendamiento con opción de compra realizada por una sociedad mercantil.

En cuanto a la naturaleza de la operación, el artículo 8 apartado Dos punto 5º de la Ley del Impuesto dispone que se considerarán entregas de bienes las cesiones de bienes en virtud de contratos de arrendamiento-venta y asimilados. A efectos de este Impuesto, se asimilarán a los contratos de arrendamiento-venta los de arrendamiento con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercitar dicha opción y, en general, los de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes.

Por otro lado, el artículo 11, apartado Dos. punto 2º establece que tendrán la consideración de prestaciones de servicios los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.

Según los preceptos reseñados, la operación descrita tendrá la naturaleza de entrega de bienes cuando exista un compromiso del arrendatario para el ejercicio de la opción de compra o de una cláusula de transmisión de la propiedad vinculante para ambas partes, teniendo en otro caso la consideración de prestaciones de servicios tanto el arrendamiento como la concesión de la opción.

En lo relativo al devengo del Impuesto, el artículo 75 de la Ley dispone que el mismo se devengará:

1º. En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

No obstante, en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente.

(...)

7º. En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

Por consiguiente, si la operación tiene la consideración de entrega de bienes, el Impuesto se devengará cuando se ponga en posesión de la entidad arrendataria el bien, o a la firma de contrato o compromiso de ejercicio de la opción de compra, si éste se encontrara ya en posesión del mismo.

Si por el contrario el contrato fuera considerado una prestación de servicios, el devengo se producirá en el momento en que sea exigible cada cuota arrendataria.

Segundo.- Gravamen por Actos Jurídicos Documentados.

Según el artículo 27 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, se sujetan a gravamen en la modalidad Actos Jurídicos Documentados del Impuesto los documentos notariales, concretando el artículo 28 que los documentos sujetos son las escrituras, actas y testimonios notariales.

El gravamen en esta modalidad se estructura en dos tramos, las matrices y las copias de escrituras notariales se extenderán en papel timbrado de 50 pesetas por pliego, o 25 pesetas por folio, a elección del fedatario; las primeras copias de escrituras que tengan por objeto cosa valuable, actas o contratos inscribibles en Registros y actos no sujetos a las modalidades transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias de este Impuesto o al Impuesto sobre Sucesiones, tributarán, además, al tipo del 0,5 por 100 en cuanto a tales actos o contratos, sirviendo de base imponible el valor declarado del objeto o contrato, sin perjuicio de la comprobación administrativa.

Compraventa con precio aplazado

Nº. CONSULTA

1137-97

ORGANO

SG Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

FECHA SALIDA

05/06/1997

NORMATIVA

RD Legislativo 1/1993, art 10-1

DESCRIPCION

El consultante pretende adquirir una nave industrial con precio aplazado.

CUESTION

¿Cual es la base imponible a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados?.

CONTESTACION

En relación con la consulta planteada este Centro Directivo informa lo siguiente:

El artículo 10 del Texto Refundido del Impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, dispone que la base imponible del impuesto, en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Título I, está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda.

Este concepto de valor real hace referencia al verdadero valor del bien, y puede o no, coincidir con el valor declarado por los interesados, o con el precio cierto satisfecho en una determinada operación. Esta distinción entre precio efectivo y valor real permite la aplicación del artículo 46 del Texto Refundido, el cual faculta a la Administración para comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos. Por lo tanto comprobar el valor real del bien adquirido por el consultante conlleva para la Administración la facultad de utilizar, de entre los medios señalados en el artículo 52 de la Ley General Tributaria - artículo 46.2 del Texto Refundido -, el que mejor se ajuste al caso concreto.

El propio Tribunal Supremo en Sentencia de 7 de mayo de 1991 ha establecido que no existe

un sentido jurídico ni tampoco técnico de lo que es el valor real, por lo que hay que acudir al sentido usual y concluir así que el valor real es la estimación económica o precio verdadero, no ilusorio, meramente aparente ni imaginario de una cosa.

Con arreglo a lo expuesto anteriormente, les informamos que la Dirección General de Tributos carece de competencias para fijar valoraciones, son las Comunidades Autónomas las que tienen a su cargo las competencias sobre las comprobaciones del valor de los bienes transmitidos.

Todo lo cual, con el alcance previsto en el artículo 107.2 de la Ley General Tributaria, en su nueva redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, comunico a Vd. a los efectos oportunos.

Compraventa con condición suspensiva

Nº. CONSULTA

2109-97

ORGANO

SG Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

FECHA SALIDA

16/10/1997

NORMATIVA

RD Legislativo 1/1993, art 14-1 RD 828/1995, art 46-1; 46-2

DESCRIPCION

El 1 de abril de 1997, se formalizó escritura de compraventa de una vivienda unifamiliar, donde se hacía constar que la misma se realizaba bajo condición suspensiva a mejor comprador.

Dicha escritura no fue liquidada al entender que la venta se realizaba bajo condición suspensiva.

Al intentar registrar la escritura, el Registrador advierte la necesidad de liquidar el ITP y AJD.

CUESTION

Tributación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de la escritura pública anteriormente descrita.

CONTESTACION

En relación con la consulta planteada, este Centro Directivo informa lo siguiente:

En la copia de la escritura pública figuran las siguientes estipulaciones:

Segunda: el precio de la compraventa es de ocho millones doscientas cincuenta mil pesetas. Dicha cantidad, manifiestan los vendedores recibirla del comprador, en este acto, mediante cheque, por lo que le concede total carta de pago.

Tercera: Los vendedores hacen entrega, por tanto, de la finca objeto de esta compraventa al comprador, quién, después de examinarla a su entera satisfacción, declara hallarse en buen estado de conservación y uso... .

Cuarta: Bajo condición suspensiva: La venta se celebra bajo condición suspensiva y en consecuencia, será irrevocable si dentro de un año, a contar desde la forma de la presente escritura, no se presentase otro comprador que ofrezca mejor precio que el mencionado en la estipulación segunda.

También se establece en la escritura que de encontrarse mejor comprador, el adquirente será informado de la nueva oferta y reembolsado por la cantidad entregada como precio. Se trata de determinar si nos encontramos o no en presencia de una verdadera condición suspensiva.

En este sentido, el artículo 2 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, establece la exigencia del impuesto con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado, prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a su validez y eficacia.

De acuerdo con las disposiciones de este artículo parece que la escritura pública adjuntada al escrito contiene una compraventa con pacto de retro y no una compraventa bajo condición suspensiva, la cual impediría el nacimiento de la obligación.

El propio Tribunal Supremo en su Sentencia de 30 de abril de 1994 establece que el retracto convencional "no puede ser equiparado, ni en su naturaleza, ni en sus efectos, a una condición suspensiva, con la que únicamente tiene un elemento común, y éste es que los efectos del negocio jurídico celebrado pueden verse afectados por un negocio jurídico posterior, que deja sin efecto la compraventa, perfecta e inicialmente celebrada, la cual produjo un verdadero y propio desplazamiento del bien que era su objeto, del patrimonio del vendedor al comprador, dando así nacimiento al presupuesto de hecho del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, a diferencia de la condición suspensiva, en la cual, el desplazamiento de uno a otro patrimonio no se produce hasta que no se cumple un hecho futuro e incierto, o los interesados no tienen conocimiento de haberse producido un hecho pasado, existiendo por lo tanto, un momento de pendencia de los efectos del negocio jurídico, durante los cuales no puede hablarse de supuesto de hecho del Impuesto."

En la consulta planteada no hay duda de la perfección del contrato de compraventa, puesto que se ha entregado la cosa y el precio, por lo tanto, la cláusula contenida en la escritura no puede ser calificada de condición suspensiva sino de retracto convencional definido en el artículo 1507 del Código Civil:

"Tendrá lugar el retracto convencional cuando el vendedor se reserve el derecho de recuperar

la cosa vendida, con obligación de cumplir lo expresado en el artículo 1518 y lo demás que se hubiese pactado".

De acuerdo con lo expuesto, debería haberse liquidado el Impuesto en el plazo de los 30 días hábiles siguientes a la celebración del contrato de compraventa y conforme a las reglas establecidas en el Texto Refundido y en su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo.

Así, el artículo 14.3 del Texto Refundido dispone:

"En las transmisiones de bienes y derechos con cláusula de retro, servirá de base el precio declarado si fuese igual o mayor que los dos tercios del valor comprobado de aquéllos..... . Cuando se ejercite el derecho de retracto servirá de base las dos terceras partes del valor comprobado de los bienes y derechos retraídos, siempre que sea igual o mayor al precio de la retrocesión".

En el mismo sentido se pronuncia el artículo 46 del Reglamento, el cual además añade en su apartado 2:

"En la extinción del derecho de retraer, por haber transcurrido el plazo estipulado..., se girará al adquirente de los bienes o derechos o a sus causahabientes la correspondiente liquidación complementaria, sirviendo de base la diferencia, si la hubiere, entre la base de liquidación anteriormente practicada y el total valor comprobado de los bienes."

Todo lo cual, con el alcance previsto en el artículo 107.2 de la Ley General Tributaria en su redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, le comunico a Vd. a los efectos oportunos.

Transmisión de inmuebles por el promotor transcurridos varios años desde su construcción

Nº. CONSULTA

0044-97

ORGANO

SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA SALIDA

16/01/1997

NORMATIVA

Ley 37/1992, Art. 4-uno, 4-dos-b), 20-uno-22

DESCRIPCION

Un empresario promovió la construcción de diversas viviendas. Transcurridos varios años desde el cese de su actividad y quedando algunas viviendas sin vender, una entidad bancaria le demandó por impago de un préstamo hipotecario, en pago del cual acordaron que el empresario entregaría una de las viviendas que quedó sin vender. Desde la terminación de las obras esta vivienda no ha sido ocupada ni utilizada por su propietario o terceras personas.

CUESTION

Sujeción al Impuesto. Exención.

CONTESTACION

A) FUNDAMENTOS DE DERECHO.-

1. El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992 dispone que "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

El mismo artículo, en su apartado dos, letra b) establece que se entenderán, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional "las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto."

2. El artículo 20, apartado uno, número 22º de la referida Ley dispone que estarán exentas del

Impuesto "las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación". El mismo precepto aclara que "a los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones."

B) RESOLUCIÓN.-

En consecuencia con los citados preceptos, esta Dirección General considera ajustada a Derecho la siguiente contestación a la consulta formulada:

1. La entrega de la vivienda a que se refiere la presente consulta, cuya construcción fue promovida por el transmitente, constituye una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exenta del mismo, por cuanto, según se señala en el escrito de consulta, pese a que el transmitente cesó en su actividad, la edificación no había sido transferida a su patrimonio o consumo personal ni había sido utilizada por dicho empresario o por terceros hasta su transmisión.
2. Lo que le comunico para su conocimiento y efectos de acuerdo con lo previsto en el artículo 107 de la Ley General Tributaria según redacción dada a dicho precepto por la Ley 25/1995, de 20 de julio (Boletín Oficial del Estado del 22).

Rehabilitación viviendas

Nº. CONSULTA

0229-97

ORGANO

SG Tributos

FECHA SALIDA

10/02/1997

NORMATIVA

Ley 37/1992, Art. 4, 5, 20, 91 RD Legislativo 1/1993, Art. 27

DESCRIPCION

La empresa consultante se dedica a la compraventa de viviendas antiguas para su rehabilitación integral (se las deja diáfanas creando después una nueva distribución, adecuándolas para su habitabilidad a lo dispuesto en los R.D. 1932/91 y 726/93).

Una vez efectuada la rehabilitación, la empresa procede a su venta.

CUESTION

¿Es correcta la sujeción de la venta al I.V.A. al 7% y al 0,50 de Actos Jurídicos Documentados?.

CONTESTACION

Según dispone el apartado Uno del artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

A continuación, el apartado Dos considera realizadas, en todo caso, en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles.

Finalmente el apartado Cuatro indica que las operaciones sujetas a este Impuesto no estarán sujetas al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, (salvo como se indica en la letra a) de dicho apartado que las mismas estén exentas del I.V.A.).

El artículo 5 de la misma Ley 37/1992 establece en sus letras b) y d) que a los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputan empresarios o profesionales:

- las sociedades mercantiles en todo caso, y - quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

Por otra parte, el artículo 20.Uno.22º señala que estarán exentas de este Impuesto las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

El mismo precepto indica que "a los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor, que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario, o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo".

Más adelante indica dicho precepto que, "también a los efectos de esta Ley, las obras de rehabilitación de edificaciones son las que tienen por objeto la reconstrucción de las mismas mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por 100 del precio de adquisición, si se hubiese efectuado durante los dos años inmediatamente anteriores o, en otro caso, del verdadero valor que tuviera la edificación o parte de la misma antes de su rehabilitación".

Finalmente, el artículo 91-1-7º preceptúa que "se aplicará el tipo del 7 por 100, a los edificios o parte de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidos los garajes y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente.

A los efectos de esta Ley no tendrán la consideración de anexos a viviendas los locales de negocios, aunque se transmitan conjuntamente con los edificios o parte de los mismos destinados a viviendas. No se considerarán edificios aptos para su utilización como viviendas las edificaciones destinadas a su demolición a que se refiere el artículo 20, apartado Uno, número 22º, párrafo sexto, letra c) de esta Ley".

2. En base a todo lo anterior, esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada:

La actividad realizada por la empresa consultante es la rehabilitación integral de edificaciones para su venta como viviendas; por tanto, a tenor de los artículos citados con anterioridad, se trata de una actividad sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, al ser realizada por empresarios en el desarrollo de su actividad empresarial.

Igualmente, la venta de las mismas tiene la consideración de primera entrega, y dado que el coste global de la rehabilitación excede del 25 por 100 del precio de adquisición de la edificación, no quedará exenta de este impuesto, siéndole de aplicación el tipo impositivo del 7

por 100, que deberá ser repercutido en factura a los compradores de las viviendas.

En cuanto al gravamen del 0,50 por 100 por Actos Jurídicos Documentados, debe señalarse que el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, indica en su artículo 28 que quedan sujetos a gravamen por Actos Jurídicos Documentados las escrituras, actas y testimonios notariales; por tanto, la venta de las viviendas, instrumentada en escritura pública, queda sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, por el concepto Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales.

Dicha operación cumple los requisitos de sujeción del artículo 31-2 del texto citado:

-Que la operación se instrumente en una escritura pública o acta notarial, que tenga por objeto cantidad o cosa evaluable.

-Que contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil o de Propiedad Industrial.

-Que los actos o contratos anteriores no se encuentren sujetos al Título I de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, o al Título II de Operaciones Societarias del mismo ITP y AJD ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

No obstante, debe señalarse que a tenor de lo dispuesto en el artículo 29 del mismo Texto Refundido serán los adquirentes de las viviendas los sujetos pasivos, y, por tanto, los obligados al pago de dicho gravamen.

Expediente de dominio

Nº. CONSULTA

2259-97

ORGANO

SG Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

FECHA SALIDA

30/10/1997

NORMATIVA

RD Legislativo 1/1993, art 7-2-C)

DESCRIPCION

El consultante adquirió unas fincas rústicas por donación en escritura pública de fecha 27 de enero de 1978, abonando el impuesto correspondiente. Ahora desea inscribir dichas fincas a su nombre en el Registro y para ello necesita tramitar un expediente de dominio.

CUESTION

Régimen fiscal aplicable al expediente de dominio.

CONTESTACION

En relación con la consulta planteada, este Centro Directivo informa lo siguiente:

El artículo 7.2.C) del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, establece que se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto:

"los expedientes de dominio, actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos y las certificaciones expedidas a los efectos del artículo 206 de la misma Ley, a menos que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras, salvo en cuanto a la prescripción cuyo plazo se computará desde la fecha del expediente, acta o certificación."

En el mismo sentido se pronuncia el artículo 11.1.C) del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo.

El expediente de dominio tiene por objeto la concordancia entre el Registro y la realidad jurídica extrarregistral. No obstante, para declararlo sujeto al Impuesto, es necesario que no se haya tributado ya por la transmisión que se refleja en el expediente.

Según las manifestaciones del consultante las fincas rústicas fueron adquiridas por donación en escritura pública de fecha 27 de enero de 1978, abonándose el impuesto correspondiente a dicha adquisición. Por lo tanto, el expediente de dominio que se tramite para inscribir las fincas rústicas que ya pertenecen al consultante por donación en escritura pública no queda sujeto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al justificarse el pago del impuesto correspondiente a la adquisición.

Todo lo cual, con el alcance previsto en el artículo 107.2 de la Ley General Tributaria en su redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, le comunico a Vd. a los efectos oportunos.