

---

# Disposiciones comunes del ITPAJD

---

PID\_00257547

Ana María Delgado García  
Rafael Oliver Cuello

---

Tiempo mínimo de dedicación recomendado: 5 horas

---



**Ana María Delgado García**

Doctora en Derecho. Catedrática de Derecho financiero y tributario. Universitat Oberta de Catalunya.

**Rafael Oliver Cuello**

Doctor en Derecho. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. ESERP Business & Law School.

Tercera edición: febrero 2019  
© Ana María Delgado García, Rafael Oliver Cuello  
Todos los derechos reservados  
© de esta edición, FUOC, 2019  
Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona  
Diseño: Manel Andreu  
Realización editorial: Oberta UOC Publishing, SL



Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia de Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 España de Creative Commons. Podéis copiarlos, distribuirlos y transmitirlos públicamente siempre que citéis el autor y la fuente (FUOC. Fundación para la Universitat Oberta de Catalunya), no hagáis de ellos un uso comercial y ni obra derivada. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.es>

# Índice

<b>Introducción</b> .....	5
<b>Objetivos</b> .....	6
<b>1. Aspectos generales del impuesto</b> .....	7
1.1. Caracteres básicos .....	7
1.2. Fuentes normativas .....	8
1.3. Modalidades .....	10
1.4. Incompatibilidades .....	11
1.5. Competencias de las comunidades autónomas .....	14
1.6. Ámbito de aplicación .....	15
<b>2. Principios comunes</b> .....	23
2.1. Calificación del acto o contrato .....	23
2.2. Calificación jurídica de los bienes .....	25
2.3. Unicidad de convenciones .....	26
2.4. Afección de los bienes transmitidos .....	27
<b>3. Disposiciones comunes</b> .....	29
3.1. Beneficios fiscales .....	29
3.2. Comprobación de valores .....	45
3.3. Devengo .....	47
3.4. Prescripción .....	48
3.5. Devolución .....	49
<b>4. Gestión del impuesto</b> .....	52
4.1. Competencia funcional .....	52
4.2. Obligaciones formales .....	52
4.2.1. Obligaciones a cargo del contribuyente .....	53
4.2.2. Obligaciones a cargo de terceros .....	56
4.3. Garantías .....	57
4.4. Infracciones y sanciones .....	58
<b>Actividades</b> .....	59



## Introducción

Este módulo se dedica al análisis de las disposiciones comunes del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITPAJD), una de las dos figuras tributarias que gravan el tráfico patrimonial privado o no empresarial, esto es, aquel que tiene lugar entre sujetos no empresarios ni profesionales.

Como es sabido, las transmisiones patrimoniales pueden ser de dos tipos: onerosas e *inter vivos*, en cuyo caso resulta de aplicación el ITPAJD; y lucrativas, ya sea *mortis causa* o *inter vivos*, supuesto en el cual entra en juego el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD).

Por otro lado, no hay que olvidar que el tráfico patrimonial privado y el tráfico empresarial están sujetos, respectivamente, al ITPAJD y al impuesto sobre el valor añadido (IVA). Sin embargo, debe precisarse que el ITPAJD posee un carácter residual respecto al IVA, que queda patente, por un lado, en la prioridad de calificar una operación como empresarial a efectos del IVA y, por otro lado, en la sujeción al ITPAJD de determinadas transmisiones empresariales que no están gravadas efectivamente por el IVA. No es el caso del gravamen de operaciones societarias ni del de actos jurídicos documentados. Y ello sin perjuicio de la incompatibilidad entre las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y de operaciones societarias.

Tras el examen de los aspectos generales del impuesto, entre los que destaca el mencionado tema de las incompatibilidades de las distintas modalidades del tributo entre sí y respecto del IVA, conviene detenerse en el tema de los principios comunes a las tres modalidades: principio de calificación del acto o contrato, principio de calificación jurídica de los bienes, principio de unicidad de convenciones y principio de afección de los bienes transmitidos.

Con ello, estaremos en disposición de examinar en detalle las disposiciones comunes a las tres modalidades impositivas, para así finalizar con los aspectos de gestión del impuesto: beneficios fiscales, comprobación de valores, devengo y devolución.

## Objetivos

Los principales objetivos que se pretende alcanzar mediante el estudio de esta materia son los siguientes:

- 1.** Saber distinguir y relacionar entre sí las diferentes modalidades del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, sobre todo respecto al régimen de incompatibilidades de las modalidades del tributo entre sí y en relación con el IVA.
- 2.** Entender las disposiciones comunes aplicables a las tres modalidades del Impuesto.
- 3.** Diferenciar las competencias normativas de las comunidades autónomas en relación con el impuesto.
- 4.** Identificar los principios comunes aplicables en materia del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.
- 5.** Comprender los aspectos de gestión del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

# 1. Aspectos generales del impuesto

## 1.1. Caracteres básicos

El ITPAJD es un impuesto que presenta las características siguientes:

- Es **indirecto**<sup>1</sup>, según la calificación presupuestaria y el criterio económico, puesto que grava la circulación de la riqueza, aunque su cuota no sea repercutible legalmente (y, por lo tanto, desde este punto de vista, podría clasificarse como un impuesto directo).
- Es **real**, puesto que grava una fuente de riqueza que existe con independencia de cualquier sujeto.
- Es un impuesto **objetivo**, que no tiene en cuenta las circunstancias personales de los sujetos que deben satisfacerlo. No obstante, esta característica se encuentra, en la actualidad, matizada por la existencia de tipos impositivos reducidos que ponderan las circunstancias personales de los sujetos pasivos.
- Es **instantáneo**, puesto que el elemento temporal del hecho imponible coincide con el momento del devengo.
- Es **proporcional**, ya que la cuota tributaria se determina por medio de la aplicación de tipos impositivos fijos, generales o especiales, de carácter proporcional. Ahora bien, en la actualidad, en algunas comunidades autónomas, se aplican escalas impositivas que incorporan una cierta progresividad.
- Es **heterogéneo**, pues está integrado por tres modalidades, cada una de las cuales cuenta con su correspondiente configuración y tipos impositivos propios. Se trata de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas, operaciones societarias y actos jurídicos documentados.
- Es **complementario** de la imposición general sobre el consumo que se grava por medio del impuesto sobre el valor añadido, puesto que sujeta a gravamen las transmisiones patrimoniales onerosas entre particulares. Asimismo, es **adicional** al IVA en el caso de las modalidades de operaciones societarias y actos jurídicos documentados.

<sup>(1)</sup>Artículo 1 TRLITPAJD.

- Es un impuesto **cedido** a las comunidades autónomas de régimen común. Y se trata de un tributo concertado de normativa autónoma en las comunidades autónomas de régimen foral.

## 1.2. Fuentes normativas

La reforma general del sistema tributario iniciada en 1978 condujo a la modificación de la imposición sobre el tráfico patrimonial privado por medio de la Ley 32/1980, de 21 de junio.

Esta reforma dio lugar al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre. Esta reforma de 1980 introdujo novedades importantes en la estructura de la imposición sobre el tráfico patrimonial privado. En concreto:

- La regulación en una norma diferente del ISD, hasta entonces incluida en el mismo cuerpo legal<sup>2</sup>.
- La diferenciación introducida entre transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias.
- El mantenimiento, pero en un ámbito cada vez más reducido, del impuesto sobre actos jurídicos documentados.

<sup>(2)</sup>Texto refundido de los Impuestos sobre las Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de 6 de abril de 1967.

Con posterioridad, la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, por la que se implementa dicha figura tributaria como impuesto general sobre el consumo; las directivas comunitarias 69/335/CEE del Consejo de 17 de julio, sobre impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, y 90/434/CEE, de 23 de julio; la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD, y la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de Transposición de la Directiva Comunitaria sobre Fusiones y Escisiones de Empresas, hicieron necesario aprobar un nuevo texto refundido del impuesto, con la misma denominación que el anterior, que tuvo lugar por medio del **Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre**, actualmente vigente (TRLITPAJD).

El **RD 828/1995, de 29 de mayo**, aprobó el Reglamento del impuesto (RITPAJD), y sustituyó tanto al que había sido aprobado por el RD 3494/1981, de 29 de diciembre, como a los viejos reglamentos del Impuesto sobre Derechos Reales de 1959 y de la Ley del Timbre de 1956, que el Reglamento de 1981 había dejado parcialmente subsistentes.

Algunos preceptos tanto del TRLITPAJD como del RITPAJD han sido anulados mediante diferentes sentencias del TC (STC 113/2006, de 5 de abril y STC 194/2000, de 19 de julio) y del TS (STS de 3 de octubre de 1997, dos SSTS de 3 de noviembre de 1997 y dos SSTS de 5 de diciembre de 1998).

Precepto anulado	STS	Motivo
Art. 14.7 TRLITPAJD	STC 194/2000, de 19 de julio	Vulneración de los principios de capacidad económica, de legalidad penal y de defensa en el procedimiento sancionador.
Art. 45.I.B) TRLITPAJD	STS de 3 de octubre de 1997	Omisión de la mención expresa a la exención de bonos de caja emitidos por bancos industriales y de negocios.
Art. 56.4 TRLITPAJD	STC 113/2006, de 5 de abril	La regulación del presentador del documento vulnera la tutela judicial efectiva.
Art. 2.4 RITPAJD	STS de 5 de diciembre de 1998	Equiparación de las condiciones suspensivas relativas al otorgamiento de licencias a las condiciones resolutorias.
Art. 29 RITPAJD	STS de 5 de diciembre de 1998	Equiparación de las adjudicaciones en pago de asunción de deudas a las adjudicaciones en pago.
Art. 39 RITPAJD	STS de 3 de noviembre de 1997	Determinación de la base imponible en los supuestos de subastas públicas.
Art. 54.3 RITPAJD	SSTS de 3 de noviembre de 1997	Determinación del hecho imponible en los casos de reducción de capital por compra de acciones propias con la finalidad de amortizarlas.
Art. 62.b) 2 RITPAJD	STS de 3 de noviembre de 1997	Contribución en los casos de reducción de capital por compra de acciones propias para amortizarlas.
Art. 64.5.2 RITPAJD	SSTS de 3 de noviembre de 1997	Liquidación provisional en casos de disolución de la sociedad.
Art. 70.4 RITPAJD	STS de 3 de noviembre de 1997	Sujeción a la modalidad de AJD de las escrituras de emisión y de cancelación de obligaciones.
Art. 74 RITPAJD	SSTS de 3 de noviembre de 1997	Sujeción a la modalidad de AJD de las escrituras de emisión y de cancelación de obligaciones.
Art. 75.3 RITPAJD	SSTS de 3 de noviembre de 1997	Sujeción de la escritura de transformación de sociedades.
Art. 75.5 RITPAJD	SSTS de 3 de noviembre de 1997	Sujeción de la escritura de desembolso de dividendos pasivos
Art. 75.6 RITPAJD	SSTS de 3 de noviembre de 1997	Sujeción de la escritura de cambio de la condición de las acciones, nominativas o al portador.
Art. 88.I) RITPAJD	STS de 3 de noviembre de 1997	Omisión de referencia expresa a la exención de bonos de caja emitidos por bancos industriales y de negocios.
Art. 94.3 RITPAJD	STS de 5 de diciembre de 1998	Prescripción

Por otro lado, es preciso tener en cuenta que la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, atribuye a las comunidades autónomas la posibilidad de asumir competencias normativas respecto a la fijación del tipo de gravamen y de las deducciones y bonificaciones de la cuota en los casos siguientes: las concesiones administrativas, las transmisiones de bienes mue-

<sup>(3)</sup> Modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

<sup>(4)</sup> Modalidad de actos jurídicos documentados.

bles e inmuebles, la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos –salvo los derechos reales de garantía<sup>3</sup>–, y el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles, y respecto a los documentos notariales<sup>4</sup>.

Finalmente, no hay que olvidar que la Ley de Presupuestos puede introducir modificaciones respecto a las tarifas y las exenciones de este impuesto, en virtud de la habilitación que le proporciona la disposición final segunda del TRLITPAJD.

### 1.3. Modalidades

Como ya se ha comentado anteriormente, el ITPAJD se articula en tres modalidades, que constituyen en realidad tres gravámenes diferentes, que son objeto de regulación separada dentro del mismo cuerpo legal pero que participan de los mismos principios, y de una serie de disposiciones comunes relativas a beneficios fiscales y gestión en sentido amplio.

Estas tres modalidades son las siguientes<sup>5</sup>:

<sup>(5)</sup>Artículo 1.1 TRLITPAJD.

- a) El gravamen sobre las transmisiones patrimoniales onerosas.
- b) El gravamen sobre las operaciones societarias.
- c) El gravamen sobre los actos jurídicos documentados.

En la primera modalidad, **TPO**, se gravan los desplazamientos patrimoniales a título oneroso y los actos asimilados que no tributan por IVA. En la segunda, **OS**, como una categoría autónoma, desgajada de la anterior modalidad de TPO, se gravan los traspasos patrimoniales vinculados a sociedades y entidades asimiladas, así como determinados actos típicos del tráfico societario.

Y, por último, en la tercera, **AJD**, se grava la formalización en determinados documentos de operaciones, actos y contratos. Esta última modalidad se subdivide, a su vez, en otras tres, atendiendo al medio documental empleado: documentos notariales<sup>6</sup>, documentos mercantiles<sup>7</sup> y documentos administrativos<sup>8</sup>.

<sup>(6)</sup>Que se gravan por medio de una cuota fija y otra variable o gradual.

<sup>(7)</sup>Que recaer sobre las letras de cambio y otros documentos que realicen función de giro.

<sup>(8)</sup>Hoy en día limitado a la concesión y rehabilitación de títulos nobiliarios y anotaciones preventivas en registros.

<b>Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados</b>	Transmisiones patrimoniales onerosas		
	Operaciones societarias		
	Actos jurídicos documentados	Documentos notariales	Cuota fija
			Cuota variable
Documentos mercantiles			

#### 1.4. Incompatibilidades

Dado que las diferentes modalidades del impuesto pueden entrar en colisión entre ellas o bien respecto de otros tributos, como el IVA y el ISD, la normativa tributaria establece criterios tanto para delimitar su compatibilidad como para determinar qué modalidad o tributo prevalece cuando resulten incompatibles.

Las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y de operaciones societarias se declaran expresamente incompatibles entre sí, pero no con el concepto de actos jurídicos documentados, excepto la cuota variable. En cuanto a la compatibilidad con el IVA, sólo la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas se declara expresamente incompatible con el IVA.

Modalidad	TPO	OS	AJD-DN c. fija	AJD-DN c. grad.
TPO	-	Incompatible (prevalece OS)	Compatible	Incompatible (prevalece TPO)
OS	Incompatible (prevalece OS)	-	Compatible	Incompatible (prevalece OS)
AJD-DN c. fija	Compatible	Compatible	-	Compatible
AJD-DN c. grad.	Incompatible (prevalece TPO)	Incompatible (prevalece OS)	Compatible	-

Así pues, podemos distinguir<sup>9</sup>:

<sup>(9)</sup>Artículos 7.5 y 18 TRLITPAJD.

1) **Modalidad de TPO / IVA.** La relación que se establece entre ambos gravámenes es de subsidiaridad del de transmisiones patrimoniales onerosas respecto al IVA. Subsidiariedad que no precisa ser formal, sino de gravamen efectivo en el caso de los bienes inmuebles.

Por consiguiente, resultan gravadas como transmisiones patrimoniales onerosas:

a) Las adquisiciones no sujetas al IVA.

b) Las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles sujetos al IVA, pero exentos en este impuesto, menos cuando se renuncia a la aplicación de la exención.

Asimismo, es preciso considerar que la constitución de derechos reales de uso y disfrute se equipara a los arrendamientos, como prestación de servicios, a efectos del IVA, según la LIVA<sup>10</sup>.

La Ley indica expresamente la sujeción a transmisiones patrimoniales onerosas de las entregas de bienes inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial cuando esta última no esté sujeta al IVA<sup>11</sup>.

### La tributación de los préstamos

Siguiendo el principio de que "el derecho de garantía sigue la suerte del negocio jurídico principal", que el artículo 15.1 del TRLITPAJD y el artículo 25.1 del Reglamento establecen para la tributación de los préstamos hipotecarios, si el negocio jurídico principal es el préstamo, sólo se tributa por el concepto de préstamo. Por consiguiente, la tributación por el IVA y, por tanto, la no sujeción al gravamen sobre transmisiones patrimoniales onerosas de las transmisiones empresariales de bienes inmuebles comportan, también, la no sujeción a dicho gravamen de las condiciones resolutorias explícitas y de las hipotecas sobre los bienes transmitidos que garanticen el pago del precio aplazado en *estas transmisiones* (art. 7.3 TRLITPAJD).

Todo ello salvo que, naturalmente, la operación resulte finalmente gravada por transmisiones patrimoniales onerosas, como sucede, por ejemplo, si concurre una exención del IVA a la que no se renuncie, siempre que el gravamen de transmisiones patrimoniales onerosas sea procedente en función de la naturaleza de la persona o entidad que *la constituya* (art. 12.3 RITPAJD).

### Ejemplo

**El Sr. Antúnez adquirió un chalet a una promotora inmobiliaria, pero, dado que debe trasladarse a otra ciudad por motivos laborales, decide venderla a su primo, el Sr. Núñez, por un precio de 600.000 euros.**

La adquisición de la vivienda por el Sr. Antúnez a la empresa promotora constituye una operación gravada por el IVA. En cambio, la venta de la misma realizada por el Sr. Antúnez al Sr. Núñez es una operación que no tributa por el IVA, sino por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales, dado que se trata de una *segunda o posterior transmisión* (art. 7.5 TRLITPAJD).

**2) Modalidad de OS / IVA.** La modalidad de operaciones societarias se declara expresamente compatible con el IVA en cuanto a las aportaciones no dinerarias en el número 2.º del artículo 8 de la LIVA.

Por lo tanto, en estos casos la aportación o adjudicación tributará por IVA y, además, el conjunto de la operación por la modalidad de OS. Hay que tener en cuenta, pues, que una operación societaria se instrumenta mediante una pluralidad de aportaciones, pudiendo resultar unas sujetas a IVA, otras sujetas y exentas<sup>12</sup> y otras no sujetas<sup>13</sup>.

Cabe destacar, en este sentido, que las aportaciones sujetas y exentas de IVA o no sujetas a IVA en ningún caso tributarán por TPO, dada la incompatibilidad de ambas modalidades del impuesto.

<sup>(10)</sup>Art. 4.4.a.

#### Lectura recomendada

Por lo que respecta a las entregas de inmuebles exentos de IVA, consultad los apartados 20 y 22 del artículo 20.1 de la LIVA, y el apartado 23 del mismo precepto sobre arrendamientos exentos.

<sup>(11)</sup>Art. 7.5 del Texto Refundido TRLITPAJD y art. 4.2.b de la LIVA.

<sup>(12)</sup>Por ejemplo, aportaciones que constituyan segundas o ulteriores entregas de edificaciones.

<sup>(13)</sup>Por ejemplo, aportaciones hechas por particulares o dinerarias.

**3) Modalidad de OS / TPO.** Según el artículo 1.2 del TRLITPAJD, las modalidades de TPO y OS se excluyen entre sí, de manera que ningún acto o contrato puede resultar sujeto simultáneamente a ambas modalidades del impuesto<sup>14</sup>.

(14) Art. 1.2 TRLITPAJD.

Esta prohibición de doble imposición de ambas modalidades tiene carácter absoluto, pues se aplica aunque un acto no tribute efectivamente por OS o TPO, bien por resultar exento, bien por carecer de base imponible. Siempre que se realice el hecho imponible de una modalidad, se excluye la otra. Por consiguiente, operaciones de transferencias patrimoniales sujetas a OS en ningún caso pueden resultar gravadas, además, por la modalidad de TPO.

Asimismo, hay que subrayar que, por el carácter específico y tasado del hecho imponible de la modalidad de OS, primero se debe comprobar si un acto queda sujeto a dicha modalidad y, posteriormente, verificar si resulta gravado por la modalidad de TPO.

### **Ejemplo**

**La Sra. Martínez constituye una sociedad mediante aportación de un inmueble valorado en 100.000 euros, hipotecado con un saldo vivo del préstamo hipotecario de 90.000 euros, subrogándose la entidad constituida en la deuda, resultando un valor neto de aportación de 10.000 euros.**

La operación realizada por la Sra. Martínez constituye el hecho imponible de operaciones societarias, de acuerdo con lo previsto en el artículo 19 del TRLITPAJD, por lo que en ningún caso puede incidir en la modalidad de TPO por el concepto de adjudicación expresa en pago de asunción de deudas, dada la incompatibilidad de ambas modalidades y el principio de prohibición de la doble imposición contenida en los artículos 1.2 y 1.4 del TRLITPAJD.

No obstante, debe tenerse en cuenta que estamos ante una cuestión muy controvertida, tal y como recientemente lo ha reconocido el Tribunal Supremo mediante el auto de 23 de noviembre de 2017. En concreto, ha señalado que "la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: determinar si, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la constitución de una sociedad cuyo contravalor consiste en la aportación de bienes inmuebles garantizados con hipoteca supone la existencia de una única operación sujeta a la modalidad operaciones societarias (constitución de sociedad) o si, además, comprende otra operación (adjudicación en pago de asunción de deudas), sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas por los bienes inmuebles que se entregan al asumir la deuda hipotecaria que los grava".

**4) Modalidad de AJD / TPO y OS.** La posible concurrencia de la modalidad de AJD con las restantes del impuesto sólo puede producirse en el ámbito de los documentos notariales. De manera que en este tipo de documentos hay que diferenciar el gravamen de cuota fija y el de cuota variable.

El gravamen de cuota fija es compatible y se superpone a las restantes modalidades del impuesto en el caso de formalizarse el respectivo acto o contrato en documento notarial.

Por otra parte, el gravamen de cuota variable es incompatible y tiene carácter residual respecto a las restantes modalidades del impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 31.2 del TRLITPAJD, ya que para que se realice su hecho imponible es necesario que el documento notarial contenga actos no sujetos a las otras modalidades del impuesto.

Asimismo, conviene destacar que tanto el gravamen fijo como el gradual son compatibles entre sí, de forma que un documento notarial siempre devenga la cuota fija y, además, si reúne los requisitos del mencionado artículo 31.2 del TRLITPAJD, la cuota gradual o variable.

### Ejemplo

El Sr. Rupérez y el Sr. Núñez formalizan en documento notarial la disolución de la comunidad constituida por ellos, en la que el activo de la misma estaba integrado por dos bienes inmuebles, uno valorado en 100.000 euros y otro en 50.000 euros, y el pasivo por una deuda de 50.000 euros. El Sr. Rupérez se adjudica el bien inmueble de valor mayor (100.000 euros) y asume el pago de la deuda (50.000 euros) y el Sr. Núñez el otro inmueble de menor valor (50.000 euros).

La disolución de la comunidad no está sujeta a la modalidad de TPO, pues es un acto determinativo o especificativo y no traslativo, siempre que no surjan excesos de adjudicación. Al documentarse notarialmente y referirse a inmuebles, incide en la cuota gradual de AJD.

La adjudicación al Sr. Rupérez del inmueble de mayor valor y de la deuda no puede suponer, además de la tributación que le corresponde por AJD en cuanto al valor del inmueble, una liquidación adicional por TPO por el concepto de adjudicación expresa en pago de asunción de deuda, puesto que no es una operación independiente de la extinción del condominio, sino que forma parte de la misma y, en su conjunto, no está sujeta a TPO.

## 1.5. Competencias de las comunidades autónomas

Por lo que respecta al sistema tributario de las comunidades autónomas de régimen común, la capacidad normativa que se atribuye, en la actualidad, a tales comunidades autónomas, como se ha señalado anteriormente, por medio de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias<sup>15</sup>, determina que, junto a la normativa estatal básica, deba aplicarse la regulación de la comunidad autónoma que corresponda en virtud de la Administración Tributaria competente.

A este respecto, deben destacarse tres notas fundamentales derivadas de lo dispuesto por el artículo 49 de la citada Ley 22/2009:

1) En cuanto a la regulación de los **tipos de gravamen**, la capacidad normativa de las comunidades autónomas puede ejercerse, en primer lugar, respecto de los tipos impositivos aplicables a la modalidad de transmisiones patrimo-

<sup>(15)</sup> Art. 27 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre.

#### Nota

Ahora bien, señala el artículo 27.2 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que la normativa dictada por las comunidades autónomas en relación con las materias cuya competencia les corresponda de acuerdo con su estatuto de autonomía y que sea susceptible de tener, por vía indirecta, efectos fiscales no producirá tales efectos en tanto el régimen tributario que configure no se ajuste al establecido por las normas estatales.

<sup>(16)</sup> Excepto los derechos reales de garantía, respecto de los que se mantiene la competencia estatal.

niales onerosas en el caso de las concesiones administrativas, la transmisión de bienes muebles e inmuebles, la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre bienes muebles e inmuebles<sup>16</sup> y el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles; y, en segundo lugar, pueden regular el tipo impositivo de la modalidad de actos jurídicos documentados, aplicable a los documentos notariales.

Por lo tanto, son de competencia estatal los siguientes elementos del impuesto: el tipo aplicable a la modalidad de operaciones societarias, el aplicable a los derechos reales de garantía sujetos a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, la escala de gravamen de la modalidad de actos jurídicos documentados de los documentos mercantiles, el tipo de gravamen de las anotaciones en la modalidad de actos jurídicos documentados y la escala de gravamen aplicable a la transmisión y rehabilitación de títulos nobiliarios.

2) Respecto a las **deducciones y bonificaciones** en la cuota, las comunidades autónomas pueden establecerlas de forma adicional a los beneficios fiscales estatales con una serie de limitaciones. En primer lugar, sólo pueden establecerlas para hechos imponible respecto de los que tengan atribuida capacidad normativa en materia de tipos de gravamen.

En segundo lugar, no pueden implicar una modificación de los beneficios fiscales establecidos en el texto refundido de la Ley del Impuesto y demás normas estatales; por lo que no pueden restringir, tanto desde un punto de vista cuantitativo como de obligaciones formales, los beneficios fiscales de la normativa estatal. Y, por último, deben aplicarse después de los beneficios fiscales estatales.

3) En relación con la **gestión y liquidación** del tributo, las comunidades autónomas pueden regular los aspectos relativos a las mismas, teniendo en cuenta que, por un lado, dicha regulación podrá realizarse por vía legal o reglamentaria, pues la gestión de los tributos no es una materia objeto de reserva de ley. Por otro lado, tal regulación podrá incidir sobre aspectos tales como, por ejemplo, las actuaciones de comprobación de valores, con observancia de lo dispuesto por el texto refundido de la Ley y la Ley General Tributaria. Y, por último, debe tenerse en cuenta que expresamente se habilita a las comunidades autónomas para que éstas puedan elaborar los modelos de arrendamientos de inmuebles.

## 1.6. **Ámbito de aplicación**

El ITPAJD se aplica en todo el territorio español menos en las comunidades autónomas forales<sup>17</sup>.

<sup>(17)</sup>Art. 6 TRLITPAJD.

Se establecen las **reglas de sujeción** siguientes:

1) En la modalidad de **transmisiones patrimoniales onerosas** se sujetan a este impuesto los hechos imponible en los casos siguientes:

a) Siempre que recaigan sobre bienes inmuebles y derechos sobre los mismos, si dichos bienes están situados en territorio español.

#### **Ejemplos**

**La Sra. Martínez transmite al Sr. Pérez un bien inmueble situado en España. Ambos se consideran no residentes en territorio español.**

La transmisión del inmueble se encuentra sujeta a la modalidad de TPO, dado que dicho bien inmueble se encuentra en España.

**El Sr. Antúnez transmite a la Sra. Suárez un bien inmueble situado en Francia. Ambos se consideran residentes en España.**

La transmisión del bien inmueble no está sujeta a la modalidad de TPO, pues dicho inmueble no se encuentra situado en España.

b) Cuando recaigan sobre otros bienes o derechos, si estos bienes o derechos están situados, se pueden ejercer o deben cumplirse en territorio español; o en territorio extranjero si en este último supuesto el obligado al pago del impuesto es residente en España, salvo que se trate de transmisiones de bienes o derechos efectuadas en territorio extranjero.

#### **Ejemplo**

**La Sra. Vázquez transmite al Sr. Álvarez un camión de segunda mano que se encuentra en Francia, pero que el adquirente pretende destinar a una explotación agraria situada en España. Ambos se consideran no residentes en territorio español.**

Esta operación se encuentra sujeta a la modalidad de TPO, ya que el bien mueble se va a trasladar a España, pues se va a destinar a una explotación agraria situada en territorio español.

En definitiva, se sigue un criterio territorial absoluto respecto a los bienes y derechos de naturaleza inmobiliaria; y un criterio, en parte territorial, en parte de residencia, para los otros bienes y derechos, salvo que la operación se haya efectuado en territorio extranjero.

A este respecto, hay que tener en cuenta las reglas interpretativas contenidas en los arts. 7 y 8 del RITPAJD, que establecen lo siguiente:

- El concepto de residente, al que se refiere el artículo 7 del RITPAJD, se define por remisión a las normas del IRPF<sup>18</sup> y del IS<sup>19</sup>.

#### **Bienes situados en el territorio español**

A estos efectos, el artículo 8 del RITPAJD define cuándo se entienden situados los bienes en territorio español.

<sup>(18)</sup>Art. 9 LIRPF.

<sup>(19)</sup>Art. 8 TRLIS.

<sup>(20)</sup>Art. 8.1.2° RITPAJD.

- Se consideran situados en territorio español los bienes muebles que habitualmente se encuentren en dicho territorio, aunque en el momento del devengo del impuesto estén fuera del mismo por circunstancias coyunturales o transitorias<sup>20</sup>.
- No se consideran situados en territorio español los títulos representativos de entidades residentes en el extranjero, salvo que incidan en los supuestos de excepción a la exención del artículo 17 del Reglamento, en cuyo caso habrá que atender al lugar de situación de los inmuebles<sup>21</sup>.
- Se consideran situados en territorio español los títulos representativos de entidades residentes en dicho territorio español (art. 8.2, *in fine*, RITPAJD).

(21) Art. 8.2 RITPAJD.

2) En la modalidad de **operaciones societarias**, se sujetan a gravamen las operaciones siguientes:

- a) Las efectuadas por entidades que tengan en España la sede de la dirección efectiva o el domicilio social.
- b) Aquellas que sean llevadas a cabo por entidades que realicen en España operaciones de su tráfico.

No obstante, en estos supuestos se requiere, asimismo, que el domicilio social y su dirección efectiva no se encuentre en un Estado miembro de la UE que grave la operación societaria con un impuesto similar.

Por consiguiente, el criterio determinante es, en primer término, el de la sede de dirección efectiva, de forma que si radica ésta en España quedan sujetas al impuesto las operaciones gravadas. Y el criterio supletorio es el del domicilio social, pues si radica éste en España se sujetan al impuesto las operaciones gravadas, salvo que la sede de dirección efectiva se encuentre en un Estado miembro de la UE y dicho Estado grave la operación societaria con un impuesto similar. Se precisa, pues, la concurrencia acumulativa de las dos circunstancias, de forma que, si falta una de ellas, debe tributar en España el correspondiente hecho imponible.

Coherentemente con lo anterior, el artículo 19 del TRLITPAJD incluye dentro del hecho imponible el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social, cuando ni la una ni el otro estuvieran previamente situados en un Estado miembro de la UE o bien en dichos Estados la entidad no hubiese sido gravada por un impuesto similar.

Por último, el artículo 6 del TRLITPAJD contiene un criterio residual, consistente en que quedan sujetas, desde el punto de vista internacional, las operaciones realizadas por entidades que lleven a cabo en España actividades de su tráfico empresarial cuando su sede de dirección efectiva y su domicilio social no se encuentren situados en un Estado de la UE o, estándolo, estos Estados no graven la operación con un impuesto similar. Este punto de conexión se matiza en el artículo 20 del TRLITPAJD, ya que sólo es exigible respecto a entidades que realicen operaciones de su tráfico empresarial en territorio español mediante sucursales o establecimientos permanentes.

3) En la modalidad de **actos jurídicos documentados**, se sujetan al impuesto los actos jurídicos documentados que se formalicen o tengan cualquier efecto en territorio español.

Asimismo, conviene mencionar que el Reglamento del impuesto establece unos criterios interpretativos respecto al punto de conexión de producción de efectos jurídicos y económicos, destacando que omite el fundamental en la modalidad de AJD, pues, lógicamente, quedan sujetos los documentos notariales que sean susceptibles de inscripción en el Registro de la Propiedad, Mercantil o de la Propiedad Industrial que radique en España, cualquiera que haya sido el lugar de formalización<sup>22</sup>.

(22) Art. 9 RITPAJD.

Finalmente, en relación con los documentos mercantiles, letras de cambio y documentos equivalentes expedidos en el extranjero, quedan sujetos cuando sean objeto de negociación o pago en territorio español.

En la actualidad, de conformidad con lo previsto en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, los puntos de conexión de los tributos cedidos con las comunidades autónomas que prevé la LOFCA determinan no sólo el rendimiento de los tributos que se considera producido en la comunidad autónoma y que es objeto de cesión, sino también la aplicación, si procede, de la normativa propia de la comunidad autónoma, así como la competencia para la gestión.

En particular, la Ley 22/2009 enumera los **puntos de conexión** del ITPAJD, en relación con lo dispuesto en el artículo 6 del TRLITPAJD en lo referente al ámbito de aplicación territorial del impuesto<sup>23</sup>:

(23) Art. 33 de la Ley 22/2009.

1) **Modalidad de TPO.** En las transmisiones, arrendamientos y derechos reales sobre bienes inmuebles (incluidos los de garantía), será competente la comunidad autónoma donde radique el inmueble. Y en las transmisiones, arrendamientos y derechos reales sobre bienes muebles, fianzas, préstamos simples o

sin garantía real inscribible y pensiones, será competente la comunidad autónoma donde el adquirente tenga su residencia fiscal si es persona física, o su domicilio fiscal, si es persona jurídica.

## **Residencia y domicilio**

<sup>(24)</sup> Art. 28.1 de la Ley 22/2009.

### **Residencia habitual de las personas físicas**

<sup>(25)</sup> Arts. 29 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, y 48 LGT.

Según lo dispuesto en la citada Ley 22/2009, se considera que las personas físicas residentes en territorio español tienen su residencia en el territorio de una comunidad autónoma en los siguientes supuestos<sup>24</sup>:

En primer lugar, cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Para determinar el periodo de permanencia se computarán las ausencias temporales. Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el territorio de una comunidad cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual, definida conforme a la normativa del IRPF.

En segundo lugar, cuando no fuese posible determinar la permanencia de acuerdo con el primer criterio antes señalado, se considerarán residentes en el territorio de la comunidad autónoma donde tengan su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del IRPF, determinada por los siguientes componentes de renta: rendimientos de trabajo, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe; rendimientos del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivados de bienes inmuebles, que se entenderán obtenidos en el lugar en que radiquen éstos; y rendimientos derivados de actividades económicas, ya sean empresariales o profesionales, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas.

Y, en último lugar, cuando no pueda determinarse la residencia conforme a los dos criterios anteriores, se considerarán residentes en el lugar de su última residencia declarada a efectos del IRPF.

Por otro lado, debe mencionarse que, según prevé el artículo 28.4 de la Ley 22/2009, no producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en los tributos total o parcialmente cedidos.

### **Domicilio fiscal de las personas jurídicas<sup>25</sup>**

Establece el artículo 29 de la mencionada Ley 22/2009 que las personas jurídicas tienen su domicilio fiscal en la comunidad autónoma que resulte de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En concreto, el artículo 48.2.b de la LGT determina que el domicilio fiscal de las personas jurídicas es el domicilio social, siempre que en él estén efectivamente centralizados su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, debe atenderse al lugar en el que se lleve a cabo dicha gestión o dirección. Y, por último, cuando no sea posible fijar el domicilio aplicando los criterios anteriores, prevalece aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado.

Por otra parte, hay que tener en cuenta los siguientes **supuestos especiales**. En primer lugar, en la constitución de hipoteca mobiliaria y prenda sin desplazamiento será competente la comunidad autónoma correspondiente al Registro de Bienes Muebles en el que deba practicarse la inscripción.

En segundo lugar, en los actos relativos a buques o aeronaves, será competente la comunidad autónoma correspondiente al Registro de Bienes Muebles en el que deba practicarse la inscripción.

En tercer lugar, en las transmisiones de valores no exentas, será competente la comunidad autónoma donde radiquen los bienes inmuebles integrantes del activo de la entidad.

Y, por último, en los actos relativos a concesiones administrativas de bienes, ejecuciones de obra o explotaciones de servicios, será competente la comunidad autónoma del territorio donde radiquen, se ejecuten o se presten los mismos. Se prevé, en concesiones que superen el ámbito territorial de una comunidad autónoma, el reparto proporcional de la competencia.

**2) Modalidad de OS.** En esta modalidad del impuesto se aplican las siguientes reglas, por orden de prelación. En primer lugar, será competente la comunidad autónoma donde tenga el domicilio fiscal la entidad.

En segundo lugar, será competente la comunidad autónoma donde tenga el domicilio social la entidad cuando la sede de dirección efectiva no se encuentre situada en el ámbito territorial de la UE o, estándolo, el Estado donde se encuentre dicha sede no grave la operación con un impuesto similar.

Y, en tercer lugar, será competente la comunidad autónoma en la que la entidad realice operaciones de su tráfico empresarial si ni su domicilio ni su sede de dirección efectiva se encuentra en otro Estado de la UE o, estándolo, la operación no queda gravada por otro impuesto similar.

**3) Modalidad de AJD.** En la modalidad de documentos notariales, y en el gravamen fijo, será competente la comunidad autónoma correspondiente al lugar donde se otorgue o autorice el documento notarial. Y en el gravamen variable, la comunidad autónoma correspondiente al Registro en el que se deba proceder a su inscripción.

En la modalidad de documentos mercantiles, será competente la comunidad autónoma donde se libere o se emita el documento. Si se emite en el extranjero, lo será la comunidad autónoma correspondiente a la residencia habitual o domicilio fiscal del primer tenedor en España.

Y, en la modalidad de documentos administrativos, en las anotaciones en registros públicos, será competente la comunidad autónoma correspondiente al Registro en el que se practiquen las anotaciones.

Por último, hay que tener en cuenta una serie de **reglas de concurrencia**:

- En el caso de que un documento contenga una pluralidad de actos sujetos a distintas modalidades del impuesto, por un lado, si contiene algún acto sujeto a la cuota gradual de documentos notariales de AJD y actos sujetos a otras modalidades, la competencia corresponderá íntegramente a la comunidad autónoma competente en la cuota gradual de AJD. Y, por otro lado, si contiene algún acto sujeto a la modalidad de OS y actos sujetos a la modalidad de TPO, la competencia corresponderá íntegramente a la comunidad autónoma competente en la modalidad de OS.
- En el caso de que un documento contenga distintos actos sujetos a una misma modalidad, la competencia se distribuye conforme a los criterios de atribución expuestos para cada hecho imponible, debiéndose realizar la autoliquidación en cada comunidad autónoma competente en cada hecho imponible, según establece el artículo 55.3 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Por último, conviene realizar una mención al **régimen foral**, pues el artículo 6.2 del TRLITPAJD determina que lo dispuesto en dicho precepto se entiende sin perjuicio de los regímenes de concierto y convenio económico vigentes en los territorios históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

En el **País Vasco**, conforme al artículo 30 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, el ITPAJD tiene el carácter de tributo concertado de normativa autónoma, salvo en las operaciones societarias y documentos mercantiles, que se rigen por la normativa común. Por consiguiente, salvo en estos dos supuestos, la comunidad autónoma tiene plena capacidad normativa, aplicándose la regulación autonómica.

Los puntos de conexión son prácticamente idénticos a los establecidos por la mencionada Ley 22/2009, con lo que las posibilidades de colisión son mínimas. No obstante, debe tenerse en cuenta que no se aplican las normas de la Ley 22/2009 respecto de concurrencia de modalidades en un mismo documento, por lo que, si en virtud de los puntos de conexión del concierto la competencia corresponde al País Vasco respecto de un hecho imponible, la misma no puede sustraerse por aplicación de las normas de concurrencia de la Ley 22/2009.

Asimismo, las normas de competencia territorial que establecen los arts. 103 a 106 del Reglamento en ningún caso pueden alterar la competencia que corresponde al País Vasco conforme a su normativa especial.

En **Navarra**, conforme al artículo 32 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el convenio económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, el ITPAJD tiene el carácter de tributo sujeto a la normativa autonómica, salvo las transmisiones de valores no exentas y los actos de constitución, ampliación y disminución de capital, transformación, fusión, escisión y disolución de sociedades. Por lo tanto, salvo en estos casos, la comunidad autónoma tiene plena capacidad normativa, aplicándose la regulación autonómica.

Igualmente, en el caso de Navarra, los puntos de conexión son prácticamente idénticos a los de la Ley 22/2009, reduciendo al mínimo los posibles casos de colisión. No obstante, debe tenerse en cuenta que no se aplican las normas de la mencionada Ley 22/2009 respecto de concurrencia de modalidades en un mismo documento, por lo que, si en virtud de los puntos de conexión del concierto la competencia corresponde a Navarra respecto de un hecho imponible, la misma no puede sustraerse por aplicación de las normas de concurrencia de la Ley 22/2009.

Además, las normas de competencia territorial que establecen los arts. 103 a 106 del Reglamento en ningún caso pueden alterar la competencia que corresponde a Navarra conforme a su normativa especial.

## 2. Principios comunes

### 2.1. Calificación del acto o contrato

De la misma manera que el artículo 13 de la Ley General Tributaria, cuyo origen se encuentra en la antigua normativa reguladora del impuesto sobre derechos reales, el TRLITPAJD establece el principio siguiente<sup>26</sup>:

<sup>(26)</sup>Art. 2.1 TRLITPAJD.

"El impuesto se exige con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o 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".

La labor interpretativa que exige la calificación de cada acto o contrato la realiza la Administración en el correspondiente procedimiento de gestión, de acuerdo con lo previsto por el artículo 108 del Reglamento del impuesto, sin necesidad de acudir al expediente especial de conflicto en la aplicación de la norma tributaria o, lo que es lo mismo, el fraude de ley tributaria.

En todo caso, la calificación que ponga de manifiesto hechos imposables no declarados o declarados incorrectamente y, por lo tanto, genere liquidaciones tributarias, debe ser motivada, según dispone el artículo 102 de la LGT y, evidentemente, aquéllos son susceptibles del recurso correspondiente.

Asimismo, en caso de que el ejercicio de la función calificadora por parte del órgano de gestión resulte en una calificación distinta de la realizada inicialmente por el sujeto pasivo en su autoliquidación, es preceptiva, con carácter previo a la emisión de la liquidación administrativa, la notificación correspondiente al interesado, concediéndole el plazo para realizar alegaciones.

Este principio, lejos de establecer una independencia absoluta entre la calificación fiscal y la calificación civil o mercantil de un acto o contrato, se limita a reconocer los criterios del derecho civil o del sector del ordenamiento que corresponda, en esta calificación fiscal. Éste es el significado de la expresión "con arreglo a su verdadera naturaleza".

En cuanto al **deber de prescindir de los defectos**, incluso si afectan a la validez o a la eficacia del acto o contrato, no sólo no contradice la afirmación anterior, sino que la confirma, puesto que va unido al derecho a la devolución del impuesto que se reconoce al obligado al pago en los casos en que se declare judicialmente la ineficacia del acto o contrato.

La eficacia de este deber consiste exclusivamente en permitir la liquidación inmediata del impuesto, sin interferencias y sin perjuicio de la decisión que adopte la jurisdicción competente.

La comentada irrelevancia de los defectos que puedan afectar a la validez o eficacia de los actos o contratos ha sido objeto de pronunciamiento por parte del Tribunal Supremo, exigiendo para que se entienda producido el hecho imponible la concurrencia de los elementos esenciales del negocio.

Por otra parte, esta regla tiene su concreción legal en el artículo 49 del TRLITPAJD, que establece que el devengo se produce el día en que se realiza o formaliza el acto o contrato gravado. En consecuencia, y con la salvedad antes apuntada, los hechos imponibles se entienden producidos sin tener en cuenta los vicios o defectos de los que pueda adolecer el negocio jurídico; por lo que, en su caso, su nulidad conlleva el derecho a la devolución de la cuota ingresada en los términos que establece el artículo 57 del TRLITPAJD.

Asimismo, hay que tener en cuenta la exención que establece el artículo 45.I.B.13 del TRLITPAJD respecto de las transmisiones y demás actos y contratos cuando tengan por exclusivo objeto salvar la ineficacia de otros anteriores por los que se hubiera satisfecho el impuesto y estuvieran afectados de vicio que implique su inexistencia o nulidad.

Por último, de acuerdo con este principio de calificación del acto o contrato, el TRLITPAJD reconoce en las **condiciones suspensivas y resolutorias** la misma eficacia que tiene en el ordenamiento común. En este punto, conviene recordar que el régimen fiscal de los actos o contratos sometidos a condición es distinto en función de si ésta se califica como suspensiva o resolutoria, en los términos del Código civil<sup>27</sup>.

En particular, el tratamiento fiscal de las condiciones suspensivas es el siguiente: se ordena la suspensión de la liquidación del impuesto hasta el momento en el que se cumpla la condición y el aplazamiento de la liquidación debe hacerse constar en la inscripción de bienes en el registro público correspondiente.

Por su parte, en el caso de las condiciones resolutorias, se produce la liquidación inmediata desde la firma del acto o contrato, sin perjuicio del devengo del impuesto, hasta que se cumplan las condiciones, lo que dará lugar, respectivamente, a la liquidación o a la devolución que corresponda<sup>28</sup>. Conforme a lo dispuesto en el artículo 2.3 del RITPAJD, la cláusula de reserva del dominio hasta el total pago del precio convenido se califica como condición resolutoria.

### Ejemplo

La Sra. Rodríguez vende al Sr. Antúnez un piso que se pagará en diferentes plazos mediante un contrato de compraventa, que se eleva a escritura notarial, en el cual

#### Lectura recomendada

STS de 2 de marzo de 1992 y Consultas de la DGT de 22 de septiembre de 1997 y 10 de septiembre del 2004.

<sup>(27)</sup>Art. 2.2 TRLITPAJD.

#### Condiciones suspensivas y resolutorias

Tiene la consideración de condición suspensiva aquella que impide el comienzo de los efectos del negocio jurídico del que se trate; en cambio, estamos en presencia de una condición resolutoria cuando hace cesar los efectos del acto o contrato acordado.

<sup>(28)</sup>Art. 95 RITPAJD.

se hace constar como condición suspensiva que el incumplimiento de alguno de los pagos parciales pendientes será causa de ineficacia del contrato.

De acuerdo con el artículo 2.2 de la LITPAJD, en los contratos en los que haya una condición, su calificación tiene que efectuarse según las prescripciones del Código civil, de manera que mientras no se cumpla la condición suspensiva no se produce ningún efecto jurídico en virtud del contrato celebrado. En este caso concreto, sin embargo, no se trata de una condición suspensiva, por la razón de que no ha afectado al nacimiento de las obligaciones propias de entregar la cosa y de pagar el precio, sino que incide en la consumación del contrato, consistiendo en una estipulación sobre la forma de efectuar las prestaciones, el pago en concreto, con efectos resolutorios en caso de no cumplirse. Por lo tanto, la condición pactada, sin perjuicio de la denominación que le dan las partes, no constituye una auténtica condición suspensiva de la cual dependa la perfección del contrato, sino una condición resolutoria. Eso significa que el contrato se ha perfeccionado y en este momento se ha producido el devengo del ITPAJD y se tiene que liquidar el impuesto, sin perjuicio de la posterior devolución del mismo si se cumple la condición resolutoria.

## 2.2. Calificación jurídica de los bienes

El TRLITPAJD, de conformidad con la posición expuesta en el principio de calificación de los actos y contratos, remite a las disposiciones del Código civil o, si no hay, del derecho administrativo, para la calificación jurídica de los bienes sujetos al impuesto; sin embargo, adopta un criterio propio al considerar como inmueble las instalaciones permanentes, aunque sean transportables, análogamente a lo que sucede en relación con el IBI<sup>29</sup>.

<sup>(29)</sup>Art. 3 TRLITPAJD.

La calificación jurídica de los bienes tiene una relevancia fundamental para la determinación del tipo impositivo aplicable.

Efectivamente, la distinción entre bienes muebles e inmuebles posee una gran trascendencia en dos modalidades del impuesto. En primer lugar, en TPO, se aplican diferentes tipos impositivos según los bienes transmitidos sean muebles o inmuebles, de acuerdo con el artículo 11 del TRLITPAJD.

Además, es un elemento determinante del hecho imponible en los supuestos de transmisiones onerosas de la totalidad de un patrimonio empresarial no sujetas a IVA, pues, de conformidad con el artículo 7.5 del TRLITPAJD, su sujeción a TPO se circunscribe a los bienes inmuebles.

En segundo lugar, en la modalidad de documentos notariales de AJD, la determinación de la naturaleza de los bienes a los que se refiere el acto o contrato documentado tiene especial importancia, ya que es constitutiva de su hecho imponible la inscripción del acto o contrato valuable documentado notarialmente en el Registro de la Propiedad, de ámbito inmobiliario, si bien actualmente quedan también sujetos los actos inscribibles en el Registro de la Propiedad Industrial y en el Registro de Bienes Muebles.

Y, en tercer lugar, tanto en la modalidad de TPO como en AJD, posee una especial relevancia la distinción entre bienes muebles e inmuebles a la hora de delimitar el ámbito internacional e interno.

Respecto a esta cuestión, conviene precisar que la normativa tributaria<sup>30</sup> establece la clásica distinción entre los bienes muebles e inmuebles remitiéndose a la normativa del Código civil, con algunas excepciones y, supletoriamente, al derecho administrativo. El Código civil procede a dicha clasificación en los artículos 333 a 337, distinguiendo unos bienes inmuebles por naturaleza, incorporación, destino o analogía.

(30) Art. 3 TRLITPAJD.

No obstante esta remisión, debe tenerse en cuenta que la normativa del tributo determina, por un lado, la consideración como bienes inmuebles de las instalaciones de cualquier clase establecidas con carácter permanente, aun cuando por la forma de su construcción sean transportables o bien el terreno sobre el que se hallen instaladas no pertenezca al dueño de los mismos. Y, por el otro, la calificación como bienes inmuebles de los buques destinados por su objeto y condiciones a permanecer en un punto fijo de un río, lago o costa<sup>31</sup>.

(31) Art. 3.3 RITPAJD.

Por otra parte, la constitución de concesiones administrativas queda sujeta, en todo caso, al tipo impositivo correspondiente a los bienes muebles<sup>32</sup> en la normativa estatal, si bien son numerosas las comunidades autónomas que, en ejercicio de su capacidad normativa, han establecido el tipo del 7% aplicable a la constitución de concesiones sobre bienes inmuebles.

(32) Art. 13.1 TRLITPAJD.

Igualmente, las transmisiones de valores no exentas de la modalidad de TPO<sup>33</sup> se consideran transmisiones onerosas de bienes inmuebles y tributan al tipo correspondiente a los mismos.

(33) Art. 314 del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores y art. 17 RITPAJD.

Por último, debe tenerse en cuenta que el artículo 6.3 de la LIVA no considera edificación y, en consecuencia, inmueble "los objetos de uso y ornamentación, tales como máquinas, instrumentos y utensilios", por lo que no quedan comprendidos en el ámbito de aplicación de las exenciones previstas en los números 20 a 22 del artículo 20.1 de la LIVA y, por lo tanto, no es aplicable respecto de los bienes indicados la sujeción a TPO en transmisiones inmobiliarias sujetas a IVA cuando resultan exentas.

### 2.3. Unicidad de convenciones

Con independencia de la existencia de un único documento o contrato, el impuesto se devenga tantas veces como hechos imposables aparezcan<sup>34</sup>.

(34) Art. 4 TRLITPAJD.

Ello es lo que determina el mencionado precepto cuando establece que, a una sola convención, no se le puede exigir más que el pago de un solo derecho; pero que, cuando un único documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto por separado, se exigirá el derecho indicado en cada una, salvo que en el mismo se determine expresamente otra cosa.

### Ejemplo

**Los Sres. Rupérez están casados en régimen de gananciales y deciden vender su vivienda a cambio de una renta vitalicia.**

La operación descrita en este supuesto comporta la existencia de dos operaciones simultáneamente en un mismo contrato: por una parte, la transmisión del inmueble; y, por otra parte, la constitución de una pensión.

Como aparecen dos convenciones en el mismo documento, habrá sujeción al impuesto separadamente (art. 4 LITPAJD).

### Excepciones a la regla de la unicidad

Esta excepción de que expresamente se pueda hacer tributar más de una vez una convención es lo que sucede en el gravamen, cuota fija, mediante papel timbrado de los documentos notariales, que es compatible con otros tributos.

Ahora bien, esta excepción se refiere, asimismo, a que varias convenciones no tributen individualmente. Así sucede en los supuestos de fianza, prenda, hipoteca y anticresis, en garantía de préstamo. En tales casos, aunque existen dos negocios jurídicos diferentes (el préstamo y la hipoteca), la ley determina que el negocio accesorio sea el principal, y sólo se tributa por el concepto de préstamo (arts. 15.1 TRLITPAJD y 25 RITPAJD).

Por último, hay que precisar que, en virtud del artículo 4.2 del RITPAJD, lo dispuesto en el artículo 4 del TRLITPAJD se entiende sin perjuicio del gravamen que corresponda por el soporte documental del contrato o convención.

## 2.4. Afección de los bienes transmitidos

Como garantía del pago del impuesto, el TRLITPAJD establece la afección de los bienes y derechos transmitidos al pago del impuesto, sea quien sea el poseedor de los mismos, salvo que este último sea un tercero protegido por la fe pública registral o que justifique su adquisición con buena fe y título justo en establecimiento mercantil o industrial en el caso de los bienes muebles no inscribibles<sup>35</sup>.

### Supuestos de unicidad

En transmisiones patrimoniales onerosas, tales como la permuta o la cesión de bienes a cambio de una renta temporal o vitalicia, un único contrato contiene una doble transmisión o, en definitiva, dos hechos imposables que la ley sujeta a gravamen por separado. Por consiguiente, estos negocios jurídicos darán lugar, en cada caso, a dos liquidaciones diferentes.

<sup>(35)</sup>Art. 5 TRLITPAJD.

Esta garantía del pago recogida, con **carácter general**, en el mencionado artículo 5 del TRLITPAJD, consistente en la afección de los bienes transmitidos, también aparece en el artículo 79 de la Ley General Tributaria.

En relación con la delimitación de la responsabilidad del tercer adquirente, que no tiene la consideración de sujeto pasivo del impuesto, debe tenerse en cuenta que la misma tiene carácter subsidiario. Ello significa que la derivación

de responsabilidad exige el correspondiente acto administrativo notificado y sólo procede si la deuda no ha sido satisfecha por el sujeto pasivo ni en periodo voluntario ni en el procedimiento de apremio, de acuerdo con el procedimiento previsto en los arts. 174 y 176 de la LGT.

Asimismo, no hay que olvidar que la deuda exigible al tercer adquirente comprende únicamente la cuota correspondiente al impuesto, sin incluir los recargos del periodo ejecutivo, intereses de demora, costas del procedimiento de apremio ni las posibles sanciones tributarias.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que la mayor trascendencia práctica de la afección se encuentra en el tráfico inmobiliario, puesto que en el caso de inscribirse los bienes en el Registro de la Propiedad, éstos quedan afectos al pago del impuesto, cualquiera que sea su propietario. La constancia de esta afección la realizan los registradores de la propiedad o mercantiles y se articula mediante una nota marginal, tal como establece el artículo 122 del Reglamento del impuesto. Cuando no conste expresamente la afección en el Registro, no se considerará protegido el tercero por la fe registral, según preceptúa el artículo 5.1 del TRLITPAJD. Además, la afección deben hacerla constar los notarios por medio de la correspondiente advertencia en los documentos que autoricen.

Finalmente, hay que subrayar que la normativa del impuesto<sup>36</sup> contempla, además de la afección general, dos **supuestos específicos** de afección de los bienes al pago del impuesto.

<sup>(36)</sup>Art. 5, apdos. 2 y 3, TRLITPAJD.

En primer lugar, en los supuestos de exenciones o reducciones provisionales cuya definitiva efectividad dependa del cumplimiento por parte del sujeto pasivo de determinados requisitos (estando, en consecuencia, la liquidación suspendida), los bienes quedan afectos al pago de la liquidación procedente en caso de no resultar aplicable definitivamente el beneficio fiscal (y así la oficina liquidadora lo hace figurar en la nota en la que el beneficio fiscal se haga constar). Asimismo, los registradores de la propiedad o mercantiles deben hacer constar por nota marginal la afección de los bienes transmitidos al pago, con independencia de su titular, para el caso de que no se cumplan en los plazos correspondientes los requisitos exigidos para la definitiva efectividad de tales beneficios fiscales.

Y, en segundo lugar, en los supuestos de desmembración del dominio, tras la constitución del usufructo, los bienes quedan afectos al pago que se producirá en el futuro por el hecho imponible de extinción del usufructo (esto es, la consolidación del dominio). Esta afección se hará constar en el Registro correspondiente por nota marginal. A estos efectos, prevé el artículo 5.3 del RITPAJD que las oficinas liquidadoras consignarán la liquidación que corresponda provisionalmente según las bases y tipos aplicables en el momento de la constitución del usufructo, sin perjuicio de la rectificación que proceda.

### 3. Disposiciones comunes

#### 3.1. Beneficios fiscales

El artículo 45 del TRLITPAJ, relativo a los beneficios fiscales, abre el capítulo IV de dicha norma, dedicado a las disposiciones comunes a las tres modalidades del impuesto. Tales beneficios fiscales son exenciones, que el propio artículo 45.1 del TRLITPAJD clasifica en subjetivas (apartado A), establecidas en función del sujeto que realiza el hecho imponible, y objetivas (apartado B), relativas a un determinado tipo de operación. Asimismo, en el apartado C, enumera un conjunto de leyes que, en sus propios términos y con los requisitos exigidos en cada caso, establecen una serie de beneficios fiscales para este impuesto.

Las exenciones son consideradas por el **artículo 45 del TRLITPAJD aplicables a las tres modalidades de gravamen**, salvo lo que se dispone en el apartado II del mismo artículo respecto a las letras de cambio, los documentos que las suplan o que realicen la función de giro, y la cuota fija de los documentos notariales. No obstante, la misma configuración de algunas exenciones contradice dicha afirmación<sup>37</sup>.

<sup>(37)</sup>Por ejemplo, números 10 y 11 de la letra B del art. 45 TRLITPAJD.

En consecuencia, es preciso determinar en cada caso concreto el alcance de la exención para cada una de las tres modalidades del impuesto; pues, además, algunas exenciones afectan únicamente a alguna de las modalidades<sup>38</sup>.

<sup>(38)</sup>Si bien las exenciones subjetivas son aplicables a las tres modalidades.

Por otro lado, de conformidad con lo señalado en el artículo 45.II del TRLITPAJD, en ningún caso goza de beneficios fiscales el gravamen fijo de AJD que recae sobre escrituras, actas o testimonios, y sobre letras de cambio o documentos que cumplan función de giro.

Las exenciones y bonificaciones no mencionadas expresamente en el artículo 45 del TRLITPAJD quedan sin efecto, de acuerdo con la previsión contenida en la disposición transitoria 1.<sup>a</sup> del propio texto legal, sin perjuicio de los derechos adquiridos al amparo de la normativa anterior, sin que puedan equipararse a los mismos las meras expectativas. Ahora bien, ello no es aplicable a las sociedades o entidades que tengan reconocidos beneficios fiscales por pactos solemnes con el Estado.

Entre las **exenciones subjetivas** se encuentran las automáticas y las rogadas<sup>39</sup>.

<sup>(39)</sup>Art. 45.I.A TRLITPAJD.

1) La exención a favor del Estado y administraciones públicas, contemplada en la letra a) del artículo 45.I.A) del TRLITPAJD, alcanza al Estado y las administraciones públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos. Igualmente, resulta aplicable a las entidades cuyo régimen fiscal haya sido equiparado por una ley a las del Estado o al de las administraciones públicas señaladas.

Ahora bien, pese al amplio tenor de este precepto, debe entenderse referida a la Administración General del Estado, organismos autónomos, administraciones de las comunidades autónomas y entidades que integran la Administración local.

Esta exención sería aplicable a los organismos autónomos. Sin embargo, es más discutible que la exención sea de aplicación a las sociedades estatales. En efecto, las entidades de derecho público con personalidad jurídica propia dependientes de las administraciones públicas mencionadas parece que podrían beneficiarse de la exención siempre que desempeñen sus funciones en régimen de derecho público.

En cualquier caso, no parece que gocen de exención los entes públicos que actúen en régimen de derecho privado ni tampoco las entidades de derecho privado participadas por entes públicos cuya actividad se rija por el derecho privado.

Por último, en relación con las corporaciones de derecho público (cámaras de comercio, industria y navegación) la doctrina administrativa y la jurisprudencia han admitido la aplicación de la exención<sup>40</sup>. En cambio, es dudoso que puedan ampararse en esta exención los colegios profesionales, en cuanto que no se consideran Administración pública (son Administración corporativa, pero no institucional), tal como pone de manifiesto, por ejemplo, la STSJ de Extremadura de 29 de marzo del 2000. Igualmente, es cuestionable la aplicación de la exención a sociedades municipales, existiendo jurisprudencia contradictoria al respecto.

### Interpretación jurisprudencial

En contra de la aplicación de esta exención se ha manifestado la SAN de 25 de octubre de 1994; si bien otras sentencias han reconocido la procedencia de la aplicación de esta exención a determinadas sociedades municipales, basándose en la especialidad de la normativa de los entes locales: Ferrocarril Metropolitano de Barcelona, S. A.; Campo de las Naciones, S. A.; Estación Sur de Autobuses, S. A.; Empresa Municipal de la Vivienda de Madrid, S. A.; y Parque Zoológico de Barcelona, S. A.

Y, según la STS de 15 de diciembre del 2006, no se aplica a las comunidades de regantes, aunque tengan el carácter de corporaciones de derecho público conforme a la Ley de Aguas y realicen inversiones de interés social.

#### Entidades con régimen fiscal equiparado

Ejemplos de entidades con un régimen fiscal equiparado por una ley a las del Estado o al de las administraciones públicas son la Comisión Nacional del Mercado de Valores o el Banco de España.

#### Ved también

En contra de la aplicación de la exención, ved, entre otras, la RTEAC de 11 de septiembre de 1991, la STSJ de Cataluña de 18 de marzo de 1994 y la SAN de 10 de mayo de 1994.

<sup>(40)</sup> Por ejemplo, la RTEAC de 23 de septiembre de 1999 y la STSJ de Cataluña de 4 marzo de 1994.

2) Por otra parte, se consideran exentas las entidades sin fines lucrativos, a las 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, siempre que se acojan al régimen especial en los términos del artículo 14 de la misma Ley.

En el artículo 2 de dicha Ley se incluyen las fundaciones, las asociaciones declaradas de utilidad pública y ONG de la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que adopten las formas jurídicas anteriores, así como las delegaciones de funciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones y las federaciones deportivas españolas y territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.

### **Fines de las entidades**

En virtud del artículo 3.1 de la citada Ley 49/2002, tales entidades deben perseguir fines de interés general, como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico.

A los efectos de que proceda la aplicación de los beneficios fiscales reconocidos en esta norma, es precisa la opción por el régimen fiscal establecido en el título II de dicha Ley en el plazo y forma que se determina reglamentariamente. Por consiguiente, desaparece el carácter rogado de la exención, bastando para disfrutar de ella que a la autoliquidación del impuesto se adjunte la documentación acreditativa de la condición de entidad acogida al régimen de la Ley 49/2002.

Por último, conviene tener en cuenta que la disposición final primera del Real Decreto 1270/2003, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 49/2002, de 10 de octubre, modifica los arts. 89 y 90 del RITPAJD, estableciendo el régimen general de acreditación del derecho a la exención, exigiendo que se acompañe, como ya se ha señalado, a la autoliquidación copia del certificado vigente en el momento de la realización del hecho imponible previsto en el artículo 4 del citado Real Decreto 1270/2003.

A su vez, este Real Decreto introduce un apartado 8 en el artículo 95 del RITPAJD, reconociendo el derecho de devolución de las cantidades ingresadas, mientras no prescriba el mismo en el caso de haber dejado de disfrutar de la exención.

### **Modificación de la redacción de esta exención**

En este punto, hay que señalar que la disposición adicional tercera de la mencionada Ley 49/2002, modificó el artículo 45.I.A.b del TRLITPAJD en relación con las exenciones de que gozan las entidades sin fines lucrativos. De esta forma, las exenciones a favor de entidades recogidas en las letras *b* y *c* en su antigua redacción quedan reemplazadas por las entidades sin fines lucrativos a las que se refiere el artículo 2 de la mencionada Ley 49/2002.

3) Por lo que hace referencia a la exención de las cajas de ahorro, recogida en el artículo 45.I.A.c del TRLITPAJD, se delimita el ámbito de esta exención, circunscribiéndolo a las adquisiciones directamente destinadas a la obra social.

4) En cuarto lugar, se contempla, en la letra *d* del citado artículo 45.I.A del TRLITPAJD, la exención de la Iglesia católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español.

Esta exención deriva de la previsión del artículo 45.I.B.1 del TRLITPAJD sobre las exenciones concedidas por tratados o convenios internacionales, pues el artículo IV del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, de 3 de enero de 1979, así lo prevé siempre que los bienes y derechos adquiridos se destinen a culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de caridad.

En esta línea, existe un régimen similar al de la Iglesia católica para la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas, la Federación de Comunidades Israelitas de España y la Comisión Islámica de España, introducido, respectivamente, por 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; 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; y la Ley 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España.

A este respecto, conviene señalar que el artículo 90 del RITPAJD regula la acreditación del derecho a esta exención por parte de tales entidades religiosas, mediante la presentación del correspondiente certificado vigente en el momento de la realización del hecho imponible al tiempo de la presentación de la autoliquidación.

5) Una quinta exención de este tipo es la reconocida, en el artículo 45.I.A.e del TRLITPAJD, para el Instituto de España, las Reales Academias en él integradas e instituciones de las comunidades autónomas que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.

6) Otra exención subjetiva es la reconocida, en la letra *e* del artículo 45.I.A del TRLITPAJD, a los partidos políticos con representación parlamentaria, introducida por la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, aplicable a partir del 6 de julio del 2007.

7) Asimismo, se recoge una exención subjetiva a favor tanto de la Cruz Roja Española como de la ONCE (art. 45.I.A.f TRLITPAJD).

#### Nota

Según la Consulta de la DGT de 2 de febrero de 1995, la entrega de material informático, en el caso de la Iglesia católica, no queda amparada por la exención por no ser de exclusiva aplicación al culto; en tanto que sí se aplica la exención a la entrega de campanas y mecanismos electrónicos para su funcionamiento, bancos y asientos e instalaciones de megafonía, altavoces y micrófonos.

8) Finalmente, se contempla, en la letra g del artículo 45.I.A. del TRLITPAJD, la exención de la Obra Pía de los Santos Lugares.

Entre las **exenciones objetivas**, recogidas en el artículo 45.I.B del TRLITPAJD, destacan la que afecta a los títulos valores, menos cuando encubran una transmisión de bienes inmuebles; la relativa a las viviendas de protección oficial; los beneficios fiscales en las explotaciones agrarias; las bonificaciones en Ceuta, Melilla y Canarias; y la referente a los préstamos y depósitos en efectivo<sup>41</sup>. Cabe recordar que algunas de las exenciones sólo resultan de aplicación a alguna de las modalidades del impuesto, tal como se desprende de la propia configuración del hecho imponible.

1) En primer lugar, se contempla la exención de las transmisiones y demás actos o contratos cuando la misma derive de tratados o convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno<sup>42</sup>.

2) También están exentas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 45.I.B.2 del TRLITPAJD, las transmisiones que se verifiquen mediante retracto legal<sup>43</sup>, siempre y cuando el adquirente contra el que se ejercite dicho retracto (retraído) ya haya satisfecho el oportuno impuesto. A estos efectos, se considera que solamente ha existido una transmisión. Es frecuente dicha exención en el caso de retractos arrendaticios; en cambio, resulta inaplicable cuando se está en presencia de derechos de tanteo.

A fin de que proceda la aplicación de dicha exención, no resulta necesario que el retrayente entable demanda judicial contra el comprador de quien retrae el bien, tal como señala el artículo 46.5 del RITPAJD, siendo suficiente con que la oficina liquidadora califique la procedencia o no del retracto.

Respecto del alcance de la exención, no es un tema pacífico en la doctrina, pues para cierto sector doctrinal la exención sólo afectaría a la modalidad TPO, pero no al gravamen gradual de AJD, en el caso de que la transmisión hubiera tributado por IVA.

3) Conforme a lo señalado en el artículo 45.I.B.6 del TRLITPAJD, se encuentran exentas las transmisiones y otros actos y contratos a los 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, 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 persona y directo.

En relación con los beneficios fiscales en las **explotaciones agrarias**, hay que tener en cuenta lo previsto por la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de Explotaciones Agrarias. El concepto de explotación agraria prioritaria, que es el eje de los beneficios fiscales, aparece formulado en el capítulo I del título

<sup>(41)</sup> Artículo 45.I.B del TRLITPAJD.

<sup>(42)</sup> Apdo. 1 del art. 45.I.B) TRLITPAJD.

<sup>(43)</sup> Art. 1521 y sigs. del Código civil.

#### Nota

En este contexto, cabría la posibilidad de que el retraído exija al retrayente el reintegro del pago del impuesto, en virtud de lo dispuesto en el artículo 1518 del Código civil.

#### Nota

No obstante, debe precisarse que, como consecuencia de la aprobación de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de Explotaciones Agrarias, que establece sus propios beneficios fiscales, esta exención del artículo 45.I.B.6 del TRLITPAJD en la práctica no se aplica.

I de esta Ley, siendo precisa la inclusión en el catálogo previsto en el art. 16 de la norma y la acreditación mediante la correspondiente certificación del organismo competente de la comunidad autónoma de su condición de tal. En los casos en los que el beneficio fiscal queda condicionado a determinados requisitos, la exención tiene carácter provisional, lo que obliga a practicar la liquidación cautelar prevista en el artículo 5.2 del TRLITPAJD.

4) Otro supuesto de exención objetiva es el detallado en el artículo 45.I.B.7 del TRLITPAJD en relación con ciertas operaciones de reorganización de terrenos sujetas a la legislación urbanística, con la condición de que se cumplan los requisitos establecidos en tal legislación. En concreto, están exentas las transmisiones de terrenos realizadas por la aportación a las juntas de compensación por parte de los propietarios de la unidad de ejecución y las adjudicaciones de solares efectuadas por tales propietarios, por las propias juntas, en proporción a los terrenos incorporados. También están exentos los mismos actos y contratos y con idénticas condiciones en reparcelaciones urbanísticas.

Aunque es discutible, la exención es aplicable a la modalidad TPO, pero no al gravamen gradual de AJD, según cierta doctrina administrativa<sup>44</sup>.

<sup>(44)</sup>RTEAC de 12 de marzo de 1998.

Por otro lado, debe tenerse presente que generalmente la operación se instrumenta en un único documento, el proyecto de compensación, que recoge las aportaciones de terreno y las adjudicaciones de los mismos hechas por la Junta a los propietarios. Como constituyen transmisiones sujetas y exentas de TPO, no es posible gravar tales operaciones al gravamen gradual de AJD, en la modalidad de documentos notariales, en virtud de lo dispuesto en el artículo 31.2 del TRLITPAJD.

#### **Supuestos no amparados en la exención**

No pueden incluirse en esta exención del artículo 45.I.B.7 del TRLITPAJD las siguientes operaciones: los excesos de valor del solar adjudicado por encima del valor del terreno aportado; las entregas de solares a los socios que no tengan causa directa en los terrenos aportados; las transmisiones de terrenos por parte de los socios a la Junta realizadas a título distinto de la pura aportación, como la expropiación o compraventa; y las adjudicaciones de terrenos por parte de la Junta de Compensación a favor de empresas urbanizadoras o promotoras en pago de sus servicios, y en general de terceros que aparezcan en el proceso urbanístico.

5) En virtud de lo señalado en el artículo 45.I.B.8 del TRLITPAJD, también están exentos los actos relacionados con las garantías prestadas por los tutores en garantía del ejercicio de sus cargos.

6) Otro supuesto de exención es el contemplado en el artículo 45.I.B.9 del TRLITPAJD, según el cual están exentas las transmisiones de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, conforme a lo establecido en el artículo 314 del Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores.

En particular, dispone el citado artículo 314 que tributan por la modalidad de TPO, al quedar excluidas de la exención del artículo 45.I.B.9 del TRLITPAJD, las siguientes transmisiones:

- **Las transmisiones de valores** que representen partes del capital social de entidades cuyo activo esté constituido al menos en un 50% por inmuebles situados en territorio nacional y siempre que, como consecuencia de la transmisión, el adquirente obtenga la titularidad total de dicho patrimonio o, al menos, el control sobre la entidad.
- **Las transmisiones de acciones o participaciones sociales** que se hubieran recibido a cambio de la aportación de bienes inmuebles realizada en la constitución o ampliación de capital de una sociedad, siempre que entre la aportación y la transmisión de las acciones no hubiese transcurrido más de un año.

7) En virtud de lo preceptuado en el artículo 45.I.B.10 del TRLITPAJD, gozan de exención las operaciones societarias contempladas en los apartados 1.º a 3.º del artículo 19.2 y en el artículo 20.2 del TRLITPAJD, respecto de las modalidades de TPO o de AJD. Tales operaciones son, respectivamente, las siguientes: las operaciones de restructuración; los traslados de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de sociedades de un Estado miembro de la UE a otro; la modificación de la escritura de constitución o de los estatutos de una sociedad (en concreto, el cambio del objeto social, la transformación o la prórroga del plazo de duración de una sociedad); la realización de operaciones en territorio español mediante establecimientos permanentes o sucursales por parte de entidades cuyo domicilio social y sede de dirección efectiva se encuentran en un Estado miembro de la UE distinto de España, así como la realización de tales operaciones por parte de entidades cuya sede de dirección efectiva se halle en países que no forman parte de la UE cuando su domicilio social se sitúa en un Estado miembro de la UE distinto de España.

8) En octavo lugar, en el artículo 45.I.B.11 del TRLITPAJD se contempla la exención de las siguientes operaciones societarias: constitución de sociedades, aumento de capital, aportaciones efectuadas por los socios que no supongan un aumento de capital, y, finalmente, el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social cuando no estuvieran situados previamente en un Estado miembro de la UE.

A este respecto, es preciso señalar que, a los efectos de poder disfrutar de esta exención es necesario que el acuerdo de ampliación de capital con cargo a la cuenta de regularización conste en escritura pública STS de 20 de julio de 1995.

9) Por otra parte, en el artículo 45.I.B.12 del TRLITPAJD se establecen varias exenciones, de carácter provisional, relativas a viviendas de protección oficial.

A este respecto, debe tenerse en cuenta no sólo el mencionado artículo 45.I.B.12 del TRLITPAJD, sino también la legislación propia de las comunidades autónomas, ya que las exenciones y bonificaciones fiscales de las VPO se aplican igualmente a aquellas que con protección pública dimanan de la normativa propia de las comunidades autónomas, siempre que los parámetros y requisitos exigidos para éstas no excedan de los establecidos para las VPO, de acuerdo con lo previsto en la disposición transitoria 12.<sup>a</sup> de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

#### Prohibición de analogía

De acuerdo con lo previsto en el artículo 14 de la LGT, que prohíbe la analogía en materia de exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales, no es posible aplicar la exención a otros supuestos de promoción pública, como las viviendas de precio tasado.

#### Aplicación de la exención a otros supuestos

Asimismo, esta exención también se aplica a la transmisión de terrenos que no tengan la calificación de solares, según la Consulta de la DGT de 11 de octubre de 1994, y también a los contratos preparatorios de la transmisión de solares promesas de venta, opciones y precontratos (ved la RTEAC de 23 de septiembre de 1987).

En cuanto al ámbito de aplicación de estos beneficios fiscales, abarca la transmisión de solares y la cesión del derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de VPO, cualquiera que sea la modalidad del impuesto que se devengue (TPO o AJD), ya que dicha transmisión puede resultar sujeta a la cuota gradual de AJD al formalizarse en escritura pública.

#### Ejemplo

**El Sr. Ordóñez transmite a la empresa LADRILLO, S. A. un solar para la construcción de dos edificios en régimen de viviendas de protección oficial, por un importe de 1.500.000 euros.**

Esta transmisión está exenta, conforme a lo previsto en el artículo 15.1.B.12 del TRLITPAJD, de la modalidad de TPO.

Dicha exención queda sujeta a la obtención de la calificación provisional en el plazo de tres años desde la adquisición o cuatro años si se trata de terrenos; en consecuencia, la exención queda sin efecto si transcurren tres años a partir del reconocimiento de la exención, sin que se haya obtenido la cédula de calificación provisional. Ahora bien, no se pierde el derecho a disfrutar de la exención, según la jurisprudencia, a pesar del cumplimiento del mencionado plazo, cuando la causa por la que no se obtiene dicha cédula no es imputable al adquirente, sobre todo si el retraso es atribuible a la Administración<sup>45</sup>. En este sentido, se entiende que el plazo para obtener la calificación provisional se computa a partir de la desaparición del obstáculo que ocasiona el retraso, y se mantiene mientras tanto la exención provisionalmente.

<sup>(45)</sup> STS de 31 de octubre de 1988.

Además, para el reconocimiento de la exención es suficiente con consignar en el documento que el contrato se otorga con la finalidad de construir viviendas de protección oficial. Cuando el solar o el edificio estén acogidos sólo parcialmente al régimen de VPO, la exención se aplica proporcionalmente a la parte del solar o edificación efectivamente sujetos a dicho régimen.

#### Acreditación de la intencionalidad

Dicha intencionalidad se puede acreditar mediante actos anteriores o posteriores a la escritura pública de transmisión del solar, antes de que la liquidación tributaria sea firme.

También gozan de exención los préstamos hipotecarios solicitados para la construcción de VPO y sus anejos inseparables, con el límite máximo del precio de la vivienda y siempre que éste no exceda de los precios máximos establecidos para las viviendas de protección oficial. No obstante, esta exención ha quedado sin virtualidad práctica dada la exención que, con carácter general y sin condiciones, para los préstamos sujetos a TPO establece el artículo 45.I.B)15 del TRLITPAJD.

Respecto de los préstamos hipotecarios sujetos a AJD, en cuanto al gravamen gradual, la exención es más amplia, pues se extiende a todo tipo de escrituras públicas para formalizar actos y contratos relacionados con VPO, y se extiende no sólo al primer préstamo para la financiación de la construcción, sino también a ulteriores préstamos que puedan formalizar los adquirentes de VPO mientras esté vigente la calificación, e incluso para su refinanciación o reforma. Por consiguiente, quedan amparadas por la exención todas las transmisiones de VPO, con independencia de que sean segundas o ulteriores transmisiones, aunque con carácter general las mismas no quedan sometidas al gravamen gradual de AJD, al tributar por la modalidad TPO. La exención se puede disfrutar con la realización del acto correspondiente sin necesidad de la obtención de la calificación provisional o definitiva, aunque, hasta que no se disfrute de la definitiva, la exención tiene carácter provisional<sup>46</sup>.

Por otro lado, se hallan exentas las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos o contratos relacionados con la construcción de viviendas de protección oficial, siempre que se haya solicitado dicho régimen a la Administración competente. Esta exención queda sujeta a la obtención de la calificación o declaración provisional en el plazo de tres años, o cuatro años si se trata de terrenos.

También están exentas las escrituras públicas otorgadas para formalizar la primera transmisión de viviendas de protección oficial *inter vivos*, una vez obtenida la calificación definitiva. Ahora bien, las posteriores transmisiones no están exentas. Debe señalarse que, en la práctica, difícilmente puede llegar a aplicarse esta exención, ya que la primera entrega, efectuada por el promotor, está sujeta a IVA y no a TPO.

Por último, hay que señalar que se hallan exentas las operaciones societarias de constitución y ampliación de capital cuyo objeto social sea la promoción o construcción de edificios en régimen de protección oficial. Los restantes actos sujetos a la modalidad de OS no quedan amparados por la exención.

10) Otro supuesto de exención es el previsto en el artículo 45.I.B.13 del TRLITPAJD, relativo a las transmisiones y demás actos y contratos que únicamente tengan por objeto salvar la ineficacia de otros actos anteriores por los que se hubiera satisfecho el impuesto y estén afectados de un vicio que implique inexistencia o nulidad.

<sup>(46)</sup>Consulta de la DGT de 6 de octubre de 1999.

#### Aplicación de la exención

Según la STS de 25 de marzo de 1994, la exención se aplica, además de a la transmisión de las viviendas, a la transmisión de locales de negocio o plazas de aparcamiento que formen parte de un edificio acogido al régimen de VPO.

#### Nota

Según la RTEAC de 26 de mayo de 1987, las empresas dedicadas al arrendamiento de VPO son asimilables al concepto de promoción y construcción a los efectos de disfrutar de esta exención.

En consecuencia, si no se hubiese satisfecho en estos casos el impuesto, como sucede cuando se rectifica una operación exenta, no procedería la aplicación de esta exención. Y, por otro lado, tampoco procede aplicar esta exención si el acto anterior no tiene vicio alguno que lo invalide, de forma que no existe realmente una subsanación al tratarse de una modificación de un acto anterior válido; en este supuesto, la base imponible incluirá el importe total de la operación y no sólo el que exceda al considerado en la escritura inicial<sup>47</sup>.

(47) STSJ de Cataluña de 26 de enero del 2001.

11) Por su parte, el artículo 45.I.B.14 del TRLITPAJD se refiere al mantenimiento de las bonificaciones tributarias en las ciudades de Ceuta y Melilla, contenidas en la Ley de 22 de diciembre de 1955.

12) El artículo 45.I.B.15 del TRLITPAJD establece la exención de los depósitos en efectivo y de los préstamos entre particulares, pues son los únicos gravados por TPO, cualquiera que sea la forma en que se instrumente, incluso los representados por pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos. Asimismo, está exenta la transmisión posterior de los títulos que documenten el depósito o el préstamo y el gravamen sobre AJD que recae sobre pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos emitidos en serie, por plazo no superior a 18 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<sup>48</sup>.

(48) Incluidos los préstamos representados por bonos de caja emitidos por los bancos industriales o de negocios.

Dado que en el caso de las hipotecas y otros negocios jurídicos de garantía, cuando el negocio principal es el préstamo, sólo se tributa en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas por el concepto de préstamo<sup>49</sup>, si el préstamo está exento del mismo, la exención también afecta en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas a la hipoteca y a los otros negocios jurídicos de garantía.

(49) Art. 15.1 TRLITPAJD.

Ahora bien, como la conexión préstamo/garantía se establece exclusivamente a efectos de las transmisiones patrimoniales onerosas, la exención de los préstamos no afecta a estas garantías a efectos de la modalidad de actos jurídicos documentados.

Por tanto, las hipotecas y otros negocios jurídicos efectuados en garantía de préstamos exentos en transmisiones patrimoniales onerosas deberán tributar por actos jurídicos documentados, y no sólo por la denominada cuota fija, sino también por la cuota variable que prevé el artículo 31.2 del TRLITPAJD.

Un tema polémico en esta materia es la sujeción al gravamen documental de AJD de la escritura notarial donde deben documentarse los préstamos hipotecarios concertados entre una entidad de crédito y un particular (actividad em-

(50) Entre otras, la STS de 1 de julio de 1998.

presarial sujeta al IVA). Según el artículo 74 del RITPAJD y una jurisprudencia mayoritaria, tributan por dicho gravamen gradual tales escrituras cuando sean inscribibles en el Registro de la Propiedad o Registro Mercantil<sup>50</sup>.

### Ejemplo

**La Sra. Bermúdez firma un préstamo hipotecario con un banco, por un total de 400.000 euros.**

Aunque el préstamo hipotecario está exento en la modalidad de TPO del ITPAJD, por la conjunción de los arts. 15 y 45.I.B.15 de la LITPAJD, está sujeta y no exenta en el ITPAJD en la modalidad de cuota variable y de cuota fija de AJD la obtención de un préstamo, al constituir una hipoteca en garantía del mismo y reunir todos los requisitos que exige el artículo 31.2 LITPAJD, sin que sea aplicable la exención del artículo 45.I.B.15 de la LITPAJD. Ello es así porque la exención de los préstamos no se extiende a la constitución de la hipoteca en la modalidad de AJD, porque el hecho imponible de esta operación no obedece al negocio jurídico que documenta, sino a su instrumentación formal.

El Tribunal Supremo, en la sentencia de 16 de octubre de 2018, ha dictaminado que quien debe abonar el impuesto sobre actos jurídicos documentados en las escrituras públicas de préstamo con garantía hipotecaria es la entidad prestamista, no quien recibe el préstamo.

La sentencia anula un párrafo de un precepto del reglamento del impuesto (que establecía que el prestatario es el sujeto pasivo del impuesto) por ser contrario a la ley. En concreto, se trata del segundo párrafo del art. 68 RITPAJD.

No obstante, el 6 de noviembre de 2018 el Pleno de la Sala de lo Contencioso Administrativo del TS acordó volver a hacer recaer sobre el prestatario la obligación del pago del impuesto. Finalmente, el RD Ley 17/2018, de 8 de noviembre, establece que, a partir de la entrada en vigor de esta norma, le corresponde al banco pagar el tributo. Esta decisión, sin embargo, no posee efectos retroactivos.

13) Asimismo, se prevé, en el artículo 45.I.B.16 TRLITPAJD, la exención de transmisiones de edificaciones realizadas a las empresas de arrendamiento financiero (*leasing*), a las que se refiere la disposición adicional séptima de la Ley 26/1998, de 29 de julio, para ser objeto de arrendamiento con opción a compra a persona diferente del transmitente. En consecuencia, se excluyen del ámbito de aplicación de esta exención las denominadas operaciones de *lease-back*, al no cumplirse este requisito de que se trate de persona diferente al transmitente.

Otro requisito para que proceda la aplicación de la exención es que siempre tales operaciones deben estar exentas del IVA, esto es, debe de tratarse de transmisiones empresariales, pues si el transmitente fuese un particular quedaría sujeto no a IVA, sino a TPO, de forma que esta exención no procedería (al igual que si la operación estuviera sujeta y no exenta de IVA).

#### Nota

Según la RTEAC de 15 de abril de 1993, esta exención se refiere únicamente a la modalidad de TPO y no al gravamen por AJD.

Y, en último lugar, se exige que no existan relaciones de vinculación directas o indirectas, según lo dispuesto en el artículo 16 del TRLIS, entre el transmitente, adquirente o arrendatario.

### **Ejemplo**

**El Sr. Rupiáñez transmite a una entidad dedicada al arrendamiento financiero un piso.**

Se trata de una operación exenta de la modalidad de TPO, si se dan los requisitos recogidos en el artículo 45.I.B.16 LITPAJD, a pesar de que también lo está en el impuesto sobre el valor añadido, por ser segunda o ulterior transmisión de edificación.

Sin embargo, la escritura pública en la que se instrumente la operación estará sujeta a la cuota fija de la modalidad de documentos notarios de AJD (art. 31.1 LITPAJD).

14) A su vez, el artículo 45.I.B.17 del TRLITPAJD establece la exención de las transmisiones de vehículos usados con motor mecánico para circular por carretera, cuando el adquirente sea un empresario dedicado habitualmente a la compraventa de los mismos y los adquiera para su reventa. En consecuencia, no quedan amparadas por la exención las transmisiones a favor de particulares ni las realizadas a empresarios que no se dediquen a la compraventa de vehículos.

La exención que se analiza tiene carácter provisional, originando la oportuna liquidación caucional, y se convierte en definitiva cuando se justifica que se vende el vehículo adquirido, dentro del año siguiente a la fecha de adquisición. De la redacción literal de este precepto, parece deducirse que la limitación del año al que nos hemos referido atañe solamente a la justificación de la venta del vehículo; la interpretación administrativa considera que la transmisión debe realizarse dentro del plazo del año, pudiéndose acreditar la venta con posterioridad.

15) Otro supuesto de exención es el que el artículo 45.I.B.18 del TRLITPAJD establece para las primeras copias de escrituras notariales que documenten la cancelación de hipotecas de cualquier clase, respecto desgravamen gradual de AJD que grava los documentos notariales.

Una corriente doctrinal considera, en primer lugar, que en estos casos no existe propiamente acto jurídico alguno, sino que se trata únicamente de una anotación registral; en segundo lugar, que no existe objeto valuable, ya que el préstamo al que sirve de garantía ya se ha devuelto cuando se cancela; y, por último, que no se produce adquisición de derecho alguno.

16) Asimismo, el artículo 45.I.B.19 del TRLITPAJD recoge la exención de las ampliaciones de capital efectuadas por personas jurídicas declaradas en concurso para atender una conversión de créditos en capital establecida en un convenio aprobado judicialmente de conformidad con la Ley Concursal.

#### **Nota**

La DGT, en la Consulta de 29 de mayo de 1991, no ha admitido la exención si el vehículo se transmite para su desguace.

17) En relación con las sociedades de inversión de capital variable, reguladas en la Ley de Instituciones de Inversión Colectiva, el artículo 45.I.B.20 del TRLITPAJD establece la exención de las operaciones de constitución y aumento de capital, de las aportaciones no dinerarias a dichas entidades, en la modalidad de OS. También se benefician de exención los fondos de inversión de carácter financiero, en la modalidad de OS por las mismas operaciones.

Igualmente, pueden disfrutar de esta misma exención las sociedades y fondos de inversión inmobiliaria con el carácter de instituciones de inversión colectiva no financieras, siempre que se cumplan los siguientes requisitos: en primer lugar, que tengan por objeto social exclusivo la adquisición y promoción (incluida la compra de terrenos) de cualquier tipo de inmueble de naturaleza urbana para su arrendamiento; y, en segundo lugar, no se pueden enajenar los bienes inmuebles hasta que no hayan transcurrido tres años desde su adquisición, salvo autorización expresa de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

Por último, cabe señalar que estas instituciones de inversión colectiva inmobiliaria gozan de una bonificación del 95% en el impuesto (modalidades de TPO y AJD) por la adquisición de viviendas destinadas al arrendamiento. A estos efectos, es preciso que no se produzca la enajenación en el plazo de tres años, salvo que concurra autorización de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

18) También gozan de exención, en virtud de lo previsto en el artículo 45.I.B.21 TRLITPAJD, las aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad, regulados en la Ley de Protección Patrimonial de las Personas con Discapacidad.

19) A su vez, el artículo 45.I.B.22 del TRLITPAJD reconoce la exención, en la modalidad de OS, de las operaciones de constitución y aumento de capital de las sociedades de inversión en el mercado inmobiliario (SOCIMI), reguladas en la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las sociedades anónimas cotizadas de inversión inmobiliaria, así como las aportaciones no dinerarias a tales sociedades.

Igualmente, este precepto recoge una bonificación del 95% de la cuota del impuesto en los casos de adquisición de viviendas destinadas al arrendamiento y por la adquisición de terrenos para la promoción de viviendas destinadas al arrendamiento, cuando se cumpla el requisito de mantenimiento de tales bienes inmuebles durante el plazo de tres años.

20) Igualmente, el art. 45.I.B).23 del TRLITPAJD prevé la exención de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de AJD de las escrituras de formalización de las novaciones contractuales de préstamos y créditos hipotecarios que se produzcan al amparo del Real Decreto-Ley 6/2012, de 9 de marzo, de Medidas Urgentes de Protección de Deudores Hipotecarios sin Recursos.

21) Por último, el art. 45.I.B).24 del TRLITPAJD establece la exención de las tres modalidades del impuesto de una serie de operaciones en las que interviene la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, siempre que se cumplan determinados requisitos.

### **La Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria y operaciones exentas**

En concreto, están exentas las siguientes operaciones:

- Las transmisiones de activos y, en su caso, de pasivos, así como la concesión de garantías de cualquier naturaleza, cuando el sujeto pasivo sea dicha sociedad.
- Las transmisiones de activos o, en su caso, pasivos efectuadas por dicha sociedad a entidades participadas directa o indirectamente por la misma, en al menos el 50% del capital, fondos propios, resultados o derechos de voto de la entidad participada en el momento inmediatamente anterior a la transmisión, o como consecuencia de la misma.
- Las transmisiones de activos y pasivos realizadas por dicha sociedad, o por las entidades constituidas por esta para cumplir con su objeto social, a los fondos de activos bancarios.
- Las transmisiones de activos y pasivos realizadas por los fondos de activos bancarios, a otros fondos de activos bancarios.
- Las operaciones de reducción del capital y de disolución de la mencionada sociedad, de sus sociedades participadas en al menos el 50% del capital, fondos propios, resultados o derechos de voto de la entidad participada en el momento inmediatamente anterior a la transmisión, o como consecuencia de la misma, y de disminución de su patrimonio o disolución de los fondos de activos bancarios.

Por otro lado, entre las exenciones objetivas se incluyen determinados supuestos que, en realidad, deberían calificarse como **supuestos de no sujeción**, como son los casos siguientes:

a) Las adjudicaciones de bienes practicadas a los cónyuges como consecuencia de la disolución de la sociedad conyugal, según establece el artículo 45.I.B.3 del TRLITPAJD. En este caso, nos encontramos ante una especificación y no una adquisición de derechos, como en la disolución de cualquier comunidad de bienes. Igualmente, cabe considerar aplicable esta exención no sólo en el caso de la sociedad de gananciales, sino igualmente en el caso del régimen de participación, puesto que también en este último caso la disolución da lugar a una transmisión de bienes o derechos.

#### **Efectiva comunidad de bienes**

Según la STS de 30 de abril de 2010, esta exención sólo es aplicable a las disoluciones en que haya efectiva comunidad de bienes (sociedad conyugal), no siendo aplicable a los supuestos del régimen económico-matrimonial de separación de bienes.

### **Otros supuestos en los que proceda la aplicación de la exención**

Para cierto sector doctrinal, esta exención puede aplicarse también a las transmisiones que se verifiquen a favor de los herederos del cónyuge premuerto, cuando la sociedad se

disuelva precisamente por fallecimiento, sin perjuicio de la correspondiente tributación por ISD.

En esta línea, la STSJ de Cataluña de 17 de julio del 2000 reconoce la aplicación de esta exención en los casos de adjudicación a la esposa de un piso privativo del marido, en pago de su contribución con el trabajo a las cargas conyugales.

Además, cabría defender la aplicación de la exención en los supuestos de disolución de la sociedad conyugal en el régimen de separación (supuesto en el que el bien transmitido no pertenece al caudal común), cuando la adjudicación se haya producido en compensación a la contribución a las cargas del matrimonio (de acuerdo con lo previsto en el artículo 1438 del Código civil) dado que la norma que se comenta no se refiere de forma expresa al régimen matrimonial.

Por otro lado, se prevé en este mismo precepto la exención de las transmisiones que por causa de la disolución de la sociedad conyugal se realicen a los cónyuges en pago de su haber de gananciales. En el supuesto de que existan excesos de adjudicación, éstos tributan por TPO.

Y, por último, este precepto contempla la exención de las aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal.

### **Interpretación de la exención de aportaciones a la sociedad conyugal**

La DGT, en algunas consultas, considera que este presupuesto de la exención resulta en la actualidad inaplicable a raíz de la evolución en materia de derecho de familia y por la admisión de libertad de pactos entre los cónyuges (por ejemplo, Consulta de 21 de marzo de 1993). En consecuencia, para la DGT, la aportación de un bien privativo a la sociedad conyugal está sometida a gravamen por el ISD cuando se realiza a título gratuito o por TPO si se realiza a título oneroso.

No obstante, cierto sector doctrinal y jurisprudencial considera plenamente vigente la exención, porque la normativa legal reguladora del ITPAJD es posterior a la reforma del Código civil de 1981, de forma que tiene en cuenta la normativa tributaria dicha reforma y, por otro lado, porque las aportaciones a la sociedad conyugal son negocios autónomos y con sustantividad propia (STSJ de Castilla-La Mancha de 22 de marzo de 1999).

**b) Las entregas de dinero que constituyen el precio de bienes o que se produzcan como pago de servicios personales, créditos o indemnizaciones<sup>51</sup>.**

#### **Ejemplo**

**La Sra. González entrega a la Sra. Gómez 100.000 euros, obligándose esta última a satisfacer a la primera una renta mensual de 2.000 euros por un periodo de diez años.**

La entrega del capital (100.000 euros) es una operación no sujeta a TPO (según el art. 45.I.B.4 TRLITPAJD). En cambio, sí que está sujeta la constitución de la renta vitalicia (art. 7.1.B TRLITPAJD).

En este supuesto, el precio constituye un elemento configurador del hecho imponible adquisición patrimonial, puesto que esta última sólo se grava si es onerosa; o bien es una adquisición de renta, no de patrimonio (el pago de servicios constituye una renta del trabajo sujeta al IRPF); o bien no hay adquisición en sentido propio, sino sustitución de un bien (pago de un crédito)

#### **Lectura recomendada**

Por lo que respecta a los excesos de adjudicación, consultad la STS de 17 de diciembre de 1997.

<sup>(51)</sup>Art. 45.I.B.4 TRLITPAJD.

#### **Extensión de esta previsión**

Asimismo, se extiende dicha previsión del artículo 45.I.B.4 de la LITPAJD a las actas de entrega de cantidades por parte de las entidades financieras, "en ejecución de escrituras de préstamo hipotecario cuyo impuesto haya sido debidamente liquidado o declarada la exención correspondiente".

o reparación (indemnización por la pérdida o deterioro) del mismo. Y en el tercero, no hay onerosidad, de manera que tampoco se da el hecho imponible del impuesto.

c) Los anticipos sin interés concedidos por el Estado y las administraciones públicas, territoriales e institucionales, de acuerdo con lo previsto en el artículo 45.I.B.5 del TRLITPAJD.

Finalmente, en lo relativo a los beneficios territoriales, hay que hacer referencia, en primer lugar, a las **bonificaciones en cuota** para hechos imponibles realizados en Ceuta y Melilla<sup>52</sup>.

<sup>(52)</sup>Artículo 57bis TRLITPAJD.

A este respecto, hay que tener en cuenta lo previsto por el artículo 5.5 de la Ley 53/2002, con efectos de 1 de enero del 2003, que introduce un nuevo precepto (el art. 57.bis) al TRLITPAJD, que establece una bonificación en cuota del 50% aplicable a las tres modalidades del impuesto respecto a hechos imponibles relacionados con los ámbitos territoriales de las ciudades con estatuto de autonomía de Ceuta y Melilla, consecuencia de la atribución de competencias normativas a dichas ciudades en este impuesto, determinando el ámbito de la exención respecto de los hechos imponibles que sean respectivamente competentes conforme a la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Y, en segundo y último lugar, hay que mencionar los beneficios aplicables a las entidades de la Zona Especial Canaria. El alcance de los beneficios fiscales establecidos para las entidades de la Zona Especial Canarias se halla, en la actualidad, delimitado por la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en la redacción establecida por la Ley 66/2003, con efectos de 1 de enero de 2004, y que abarca tanto a los incentivos a la inversión como a los beneficios derivados del régimen especial del área Zona Especial Canaria.

Por otro lado, según el artículo 58 del TRLITPAJD, las comunidades autónomas de régimen común pueden aprobar deducciones y bonificaciones en el impuesto en las materias sobre las que ostenten capacidad normativa en relación con los tipos de gravamen. Tales deducciones y bonificaciones son compatibles con las establecidas por la normativa estatal reguladora del impuesto, sin que puedan suponer una modificación de las mismas, y se aplican las autonómicas con posterioridad a las estatales.

### 3.2. Comprobación de valores

Los artículos 46 a 48 del TRLITPAJD prevén la posibilidad de comprobar el valor real de los bienes y derechos que constituyen la base imponible de este impuesto, recurriendo a los medios del artículo 57 de la LGT y, sobre todo, a la tasación pericial contradictoria.

El resultado de esta comprobación, impugnado por parte de los interesados si surgieran valores superiores a los declarados, no será objeto necesariamente de notificación separada, de manera que la impugnación, para la que también están legitimados los transmitentes, se podrá plantear por medio de un recurso de reposición o una solicitud de tasación pericial contradictoria, dentro de los plazos de reclamación de las liquidaciones que deban considerar los nuevos valores.

La solicitud de tasación pericial contradictoria suspende los plazos de ingreso y de reclamación contra la liquidación girada si el valor comprobado no ha sido objeto de notificación separada<sup>53</sup>.

<sup>(53)</sup>Art. 48 TRLITPAJD.

Cuando el valor declarado por los interesados fuese superior al resultante de la comprobación, aquél tendrá la consideración de base imponible. Si el valor resultante de la comprobación o el valor declarado resultase inferior al precio o contraprestación pactada, se tomará esta última magnitud como base imponible.

Sin embargo, se considera que el valor fijado en las resoluciones del juez en el concurso por los bienes y derechos transmitidos corresponde a su valor real, no procediendo en consecuencia comprobación de valores.

Interesa destacar que la impugnación por sí sola de la base imponible obtenida por la comprobación no suspende las liquidaciones tributarias, salvo que se garantice el pago conforme a las reglas generales reguladoras del recurso de reposición y la reclamación económico-administrativa<sup>54</sup>, salvo en el supuesto de ejercicio de la tasación pericial contradictoria, en el que su solicitud provoca la suspensión automática y sin garantía de las liquidaciones, conforme a lo previsto en los arts. 135.1 de la LGT, 48 del TRLITPAJD y 120.3 del RITPAJD.

<sup>(54)</sup>Arts. 224 y 233 LGT.

Asimismo, hay que subrayar que, con carácter previo a la realización de la comprobación de valores y consiguiente notificación de la misma y las liquidaciones tributarias correspondientes, la Administración debe notificar la propuesta de liquidación al sujeto pasivo, concediéndole un trámite para alegaciones, de acuerdo con el artículo 134 de la LGT. La omisión del trámite de audiencia para alegaciones determina la nulidad relativa del expediente y la consiguiente reposición de las actuaciones.

Otra cuestión señalable es la de la necesaria motivación de la comprobación de valores, que deriva del artículo 134 de la LGT, que exige que la propuesta de valoración esté debidamente motivada con expresión de los medios y criterios empleados. Este deber es la transposición al ámbito tributario del principio de tutela efectiva que consagra el artículo 24 de la Constitución española, pues la falta de motivación ocasiona indefensión a los obligados tributarios.

Por otra parte, hay que señalar que el contenido de la motivación en cada caso es variable según el medio de comprobación empleado. Así, debe consignarse el medio de comprobación empleado entre los previstos en el artículo 57 de la LGT indicándose la motivación de éste de manera clara y sin posibilidad de confusión con los restantes medios de comprobación.

Igualmente, debe figurar la firma, el nombre y apellidos del funcionario titular del órgano tributario que realiza la comprobación, lo cual permite al sujeto pasivo comprobar la competencia del elemento subjetivo productor del acto. Por último, también debe constar la justificación del valor comprobado obtenido, teniendo en cuenta que serán insuficientes las motivaciones genéricas y no individualizadas, según una doctrina jurisprudencial consolidada.

A este respecto, hay que tener presente que la falta de motivación o la motivación insuficiente determinan la nulidad de la comprobación de valores y, consiguientemente, de las liquidaciones y actos subsiguientes.

Finalmente, hay que traer a colación que los medios de comprobación de valores determinados por el artículo 57 de la LGT se configuran como un sistema tasado o de *numerus clausus*. Es decir, la Administración Tributaria sólo puede comprobar valores utilizando alguno de los medios de comprobación que establece dicho precepto. Toda comprobación de valores que se realice utilizando otros medios de comprobación es nula, por infracción del artículo 46.2 del TRLITPAJD.

Ahora bien, la elección del medio de comprobación es discrecional por parte de la Administración, la cual es libre para determinar en cada caso cuál será el medio de comprobación que va a emplear dentro del catálogo que establece el citado artículo 57 de la LGT, pero, en todo caso, sólo puede escoger uno de los medios previstos y atenerse al mismo.

### **Ejemplo**

El Sr. Vázquez vende un mueble de salón elaborado por un prestigioso ebanista al Sr. Álvarez, por un precio de 6.000 euros, procediendo el adquirente a presentar la declaración correspondiente. Dos años más tarde, la Administración Tributaria procede a comprobar el valor declarado y, de resultas de ello, determina un valor de 12.000 euros, que adquiere firmeza al no ser objeto de recurso por parte del sujeto pasivo.

El Sr. Álvarez, que presentó su autoliquidación por la adquisición en la oficina liquidadora correspondiente a su comunidad autónoma, debió declarar como base imponible el importe del precio efectivo de la compraventa, es decir, 6.000 euros, aplicando un tipo de

### **Lectura recomendada**

Entre otras, ved las SSTs de 24 de marzo y de 9 de junio del 2003.

gravamen del 4%. Por lo tanto, la cuota tributaria a ingresar fue de 240 euros. El devengo del impuesto se produjo el día de la compraventa, al entregar o poner a disposición del comprador el bien transmitido.

Dos años más tarde, con ocasión de la comprobación de valores por parte de la Administración Tributaria, una vez que adquiere firmeza el valor comprobado, la Administración Tributaria de la comunidad autónoma correspondiente procederá a realizar otra liquidación al Sr. Álvarez en la que la base imponible será de 12.000 euros, es decir, el valor comprobado, aplicando un tipo de gravamen del 4%. Lo que corresponderá a una cuota tributaria de 480 euros. A ello, habrá que deducir la cuota tributaria ingresada en su momento de 240 euros. Por lo tanto, el Sr. Álvarez tendrá una cuota complementaria a ingresar de 240 euros.

### 3.3. Devengo

El ITPAJD es un impuesto de naturaleza instantánea, con lo cual su devengo es instantáneo y no periódico.

Sin perjuicio de la eficacia suspensiva de las condiciones, los términos, los fideicomisos o cualquier otra limitación, el TRLITAJD sitúa el devengo del impuesto<sup>55</sup>:

<sup>(55)</sup>Art. 49 TRLITAJD.

a) En las transmisiones patrimoniales onerosas, el día que se lleve a cabo el acto o contrato.

#### Ejemplo

La Sra. Núñez decide vender una casa pareada al Sr. Gutiérrez por un precio de 200.000 euros, de los que cobra al contado 60.000 euros.

El devengo de la modalidad de TPO se produce en el momento de formalizar la escritura pública, salvo que antes se hubiera formalizado la compraventa mediante contrato privado (art. 49 TRLITAJD).

b) En las operaciones societarias y los actos jurídicos documentados, el día que se formalice el acto sujeto. En concreto, el artículo 93 del RITPAJD determina que, respecto de las operaciones societarias, se considera formalización del acto sujeto el otorgamiento de la oportuna escritura pública; y, si ésta no fuese necesaria, se entiende devengado el impuesto con el otorgamiento o formalización del acto, contrato, documento o aportación que constituya el hecho imponible gravado por este concepto.

Cuando la adquisición de bienes esté supeditada a la existencia de una condición, término, fideicomiso o cualquier otra limitación, el devengo se produce el día en que las mencionadas condiciones desaparecen.

Conviene destacar que la fecha de realización del acto o contrato (transmisiones patrimoniales onerosas) no coincide en ninguna ocasión con el nacimiento o la constitución del derecho real, como es el caso del derecho real de hipoteca, cuya inscripción registral posee un carácter constitutivo. Del mismo

#### Criterio de formalización

En cuanto al criterio de devengo de las modalidades OS y AJD, la doctrina ha criticado la generalización del concepto de formalización como criterio de devengo, ya que sería más adecuado el criterio de desembolso o aportación en relación con la normativa comunitaria.

modo, en las operaciones societarias, la fecha de formalización del acto sujeto es, en la mayoría de los casos, diferente de la fecha del acuerdo social o del nacimiento, si es el caso, de la personalidad jurídica.

En la modalidad de AJD se devenga el impuesto el día en que se formaliza en el soporte documental que integra el hecho imponible el acto sujeto a gravamen. De forma que, en la cuota gradual de AJD de documentos notariales, el devengo coincide con la fecha del otorgamiento del documento notarial y no con el día de expedición de la primera copia.

### **Ejemplo**

**Los Sres. Gómez y Rupérez han constituido una comunidad de bienes para la promoción y construcción de viviendas para terceros y han realizado una aportación de 500.000 euros entre los dos. La constitución se ha formalizado el 30 de septiembre del 2010 mediante escritura pública.**

Esta operación está sujeta a OS, cuyo devengo se produce el 30 de septiembre, fecha en la que se ha formalizado el acto (art. 93 RITPAJD).

Por su parte, en los documentos mercantiles, el devengo, en el caso de pago con timbre, se verifica en el momento de realización del hecho imponible, es decir, de extensión en el impreso correspondiente. Mientras que en el caso de pago en metálico, desde la fecha de expedición del efecto empieza a correr el plazo de autoliquidación de treinta días.

Por último, en las anotaciones preventivas, el gravamen documental se devenga por la práctica de la anotación preventiva por parte del registrador, que como tal es fecha fehaciente conforme al artículo 1227 del Código civil.

### **3.4. Prescripción**

La prescripción está regulada, con carácter general, en los arts. 66 a 70 de la LGT, como recuerda el apartado 1 del artículo 50 del TRLITPAJD. No obstante, el apartado 2 de este precepto contempla una especialidad derivada de las transmisiones efectuadas en documento privado.

En particular, se prevé que, a los efectos del cómputo del plazo de prescripción, se presume que la fecha de los documentos privados que deban presentarse a liquidación es la de su presentación, a no ser que con anterioridad concurra cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 1227 CC. En este último caso, se computará la fecha de la incorporación, inscripción, fallecimiento o entrega.

Por otra parte, se presume que en los contratos no reflejados documentalmente su fecha es la del día en que los interesados den cumplimiento a lo previsto en el artículo 51 del TRLITPAJD (presentación de los documentos comprensivos de los hechos imposables o de declaración).

La fecha del documento privado que prevalezca, a efectos de prescripción, determina el régimen jurídico aplicable a la liquidación que proceda por el acto o contrato incorporado al mismo.

Finalmente, el apartado 4 del mencionado artículo 50 del TRLITPAJD señala que, cuando se trata de escrituras autorizadas por funcionarios extranjeros, el plazo de prescripción se computa desde la fecha de su presentación ante cualquier Administración española, salvo que un tratado, convenio o acuerdo internacional suscrito por España fije otra fecha para el inicio de tal plazo.

### 3.5. Devolución

De acuerdo con lo que hemos expuesto con anterioridad sobre la delimitación del hecho imponible y el principio de calificación, cuando se acredite en los términos del artículo 57 del TRLITPAJD que el hecho imponible no ha tenido lugar, puesto que se ha declarado la nulidad, la rescisión o la resolución del acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho o bien a la devolución del impuesto siempre que reclame la devolución en el plazo de prescripción de cuatro años a contar desde que la resolución quede firme, o bien a la rectificación de este último si ha obtenido algún efecto lucrativo.

En consecuencia, para disfrutar de la devolución, es preciso que para el contribuyente no se hayan producido efectos lucrativos, pues, de lo contrario, se rectifica la liquidación practicada y se toma al efecto por base el valor del usufructo temporal de los bienes o derechos transmitidos<sup>56</sup>. A estos efectos, se considera que existe efecto lucrativo cuando no se justifique que los interesados deben llevar a cabo las recíprocas devoluciones a las que se refiere el artículo 1295 del CC.

En este punto, es conveniente precisar, por un lado, que la devolución solamente puede ser solicitada por el contribuyente; y, por otro lado, que únicamente alcanza a la cuota pagada al Tesoro por el ITPAJD, no devolviéndose otros elementos integrantes de la deuda tributaria como intereses o recargos, ni sanciones.

Para evitar el fraude de la ley, se exceptúan expresamente de este derecho a la devolución del impuesto:

#### Cómputo de la fecha de un documento privado

Según el artículo 1227 del CC, la fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron o desde el día en que se entregue a un funcionario público por razón de su oficio.

<sup>(56)</sup>Art. 57.3 del TRLITPAJD.

#### Definición del efecto lucrativo

El efecto lucrativo a efectos de devolución se define en los apartados 2 y 3 del artículo 57 del TRLITPAJD.

- a) El supuesto de rescisión o resolución por incumplimiento del sujeto fiscalmente obligado al pago del impuesto.
- b) La resolución o rescisión por acuerdo mutuo, que se considerará un nuevo acto sujeto a tributación.
- c) El ejercicio del retracto convencional en las compraventas con pacto de retro, acto que, asimismo, está sujeto al mismo en los términos vistos con anterioridad.

Asimismo, se subordina la devolución a la observancia de una serie de requisitos. En primer lugar, es imprescindible la correspondiente resolución judicial o administrativa que declare la nulidad, resolución o rescisión del acto o contrato.

La calificación de tales situaciones convencionalmente por la parte no genera derecho a devolución y, además, puede suponer la realización de un nuevo hecho imponible sujeto, debiéndose tener presente que se estima como acto sujeto la avenencia en acto de conciliación y el simple allanamiento a la demanda. Y, en segundo lugar, es preciso que la causa de la resolución, rescisión o nulidad no sea imputable al sujeto pasivo.

### **Requisitos de las devoluciones**

El art. 95 RITPAJD establece los siguientes requisitos de las devoluciones:

1) Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuota del Tesoro, siempre que no le hubiere producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de cinco años, a contar desde que la resolución quede firme.

No será precisa la declaración judicial o administrativa cuando la resolución sea consecuencia del cumplimiento de una condición establecida por las partes.

2) Se entenderá que existe efecto lucrativo cuando no se justifique que los interesados deben llevar a cabo las recíprocas devoluciones a que se refiere el artículo 1295 del Código civil.

3) Si el acto o contrato hubiere producido efecto lucrativo, se rectificará la liquidación practicada, tomando al efecto por base el valor del usufructo temporal de los bienes o derechos transmitidos.

4) Aunque el acto o contrato no haya producido efectos lucrativos, si la rescisión o resolución se declarase por incumplimiento de las obligaciones del contratante fiscalmente obligado al pago del impuesto, no habrá lugar a devolución alguna.

5) Si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación. Como tal mutuo acuerdo se estimarán la avenencia en acto de conciliación y el simple allanamiento a la demanda.

6) Cuando en la compraventa con pacto de retro se ejercite la retrocesión, no habrá derecho de devolución del impuesto.

7) El canje de documentos timbrados o de timbres móviles y la devolución de su importe, así como el procedimiento para obtenerlo, se acomodará a lo dispuesto en el capítulo I del título VI de este Reglamento.

8) Los sujetos pasivos a que se refieren los párrafos b) y d) del artículo 45.I.A) del texto refundido de la Ley del Impuesto que, teniendo derecho a la aplicación del régimen fiscal especial en relación con este impuesto, hubieran satisfecho las deudas correspondientes a éste, tendrán derecho a la devolución de las cantidades ingresadas.

El derecho a la devolución puede ser total o parcial. Es total si no se han producido efectos lucrativos para el sujeto pasivo, mientras que es parcial si los mismos se han producido. En este último caso, procede la devolución del impuesto satisfecho, minorando la cuota ingresada en su día por el importe correspondiente a la liquidación del usufructo temporal de los bienes y derechos transmitidos.

Por otra parte, cabe destacar que la resolución derivada del ejercicio de condición resolutoria preconstituida no precisa de los requisitos apuntados para reconocer el derecho a la devolución y no supone una nueva convención sujeta, tal como establece el artículo 31.1 del RITPAJD.

Finalmente, el apartado 7 del artículo 57 del TRLITPAJD prevé la posibilidad de que se canjeen los efectos timbrados cuando éstos no hayan surtido efecto, cuestión desarrollada en el artículo 117 del RITPAJD.

## 4. Gestión del impuesto

### 4.1. Competencia funcional

La titularidad de la gestión y la liquidación del impuesto corresponde a las delegaciones y administraciones de la AEAT y, si procede, a las oficinas con funciones análogas de las comunidades autónomas que tengan cedida la gestión del impuesto<sup>57</sup>.

<sup>(57)</sup>Arts. 56 TRLITPAJD y 97 RITPAJD.

Asimismo, estas últimas podrán regular los aspectos sobre la gestión y liquidación del impuesto y, si no hay, se aplicarán las normas establecidas en el TRLITPAJD.

La competencia para la liquidación del impuesto y el ejercicio de la potestad sancionadora corresponde a la Administración Tributaria de la comunidad autónoma o del Estado a la que se atribuya su rendimiento, de acuerdo con los puntos de conexión correspondientes.

La determinación de las reglas de competencia territorial y de la unidad de competencia territorial se efectúa en los arts. 103 y 104 del RITPAJD, respectivamente.

### 4.2. Obligaciones formales

Entre las obligaciones formales, es importante distinguir dos tipos. Son los siguientes:

- a) Las obligaciones que corresponden al **contribuyente**, obligado al pago del impuesto, como son la obligación de declarar, presentar los documentos comprensivos de los hechos imponible, autoliquidar el impuesto e ingresarlo.
- b) Las obligaciones que corresponden a **terceros**, fundamentalmente notarios, jueces y funcionarios.

No obstante, no es preciso presentar en las oficinas liquidadoras los documentos que enumera el artículo 54.2 del TRLITPAJD.

El presentador del documento tiene, por el solo hecho de la presentación, carácter de mandatario de los obligados al pago, y las notificaciones que le lleguen y las diligencias que suscriba tendrán plenos efectos para los obligados, según el artículo 56.4 del TRLITPAJD.

#### Artículo 54.2

El artículo 54.2 del TRLITPAJD se refiere, entre otros documentos, a las letras de cambio, los contratos de arrendamiento, las actas de protesto y los documentos intervenidos por fedatarios públicos que formalicen la transmisión de valores negociables.

### Presentación de documentos

El art. 98 RITPAJD establece lo siguiente en relación con la presentación de documentos:

1) Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar los documentos comprensivos de los hechos imposables a que se refiere el Reglamento y, caso de no existir aquéllos, una declaración en el plazo y en la oficina competente señalados en los artículos 102 y 103 de este Reglamento.

2) No será necesaria la presentación en las oficinas liquidadoras de:

- a) Los documentos por los que se formalice la transmisión de efectos públicos, acciones, obligaciones y valores negociables de todas clases, intervenidos por corredores oficiales de comercio y por sociedades y agencias de valores.
- b) Los contratos de arrendamiento de fincas urbanas cuando se extiendan en efectos timbrados.
- c) Las copias de las escrituras y actas notariales que no tengan por objeto cantidad o cosa valuable y los testimonios notariales de todas clases, excepto los de documentos que contengan actos sujetos al impuesto si no aparece en tales documentos la nota de pago, de exención o de no sujeción.
- d) Las letras de cambio y actas de protesto.
- e) Cualesquiera otros documentos referentes a actos y contratos para los cuales el Ministerio de Economía y Hacienda acuerde el empleo obligatorio de efectos timbrados como forma de exacción del impuesto.
- f) Los poderes, facturas y demás documentos análogos del tráfico mercantil.

3) En los procedimientos administrativos de apremio seguidos para la efectividad de descubiertos por razón del impuesto podrá autorizarse la inscripción del derecho del deudor en los términos y por los trámites señalados en el Reglamento General de Recaudación.

4) Los contratos de ventas de bienes muebles a plazo y los de préstamo, prevenidos en el artículo 22 de la Ley 50/1965, de 17 de julio, tendrán acceso al Registro a que se refiere el artículo 23 de la misma Ley, sin necesidad de que conste en aquéllos nota administrativa sobre su situación fiscal.

#### 4.2.1. Obligaciones a cargo del contribuyente

De acuerdo con el artículo 99 del RITPAJD, el impuesto debe ser objeto de **autoliquidación** por parte del sujeto pasivo. De este régimen general se excluyen los hechos imposables que se deriven de operaciones particionales en las sucesiones hereditarias y se contengan en el mismo documento presentado a la Administración para que proceda a su liquidación por el ISD, a las que, a su vez, el artículo 104.2 del RITPAJD declara la competencia de la oficina liquidadora correspondiente según las normas del ISD.

Esta norma reglamentaria debe completarse en su aplicación con lo previsto por el artículo 55.3 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, al establecer la obligación de los sujetos pasivos en caso de documento que contenga una pluralidad de hechos imposables de presentar la autoliquidación en cada una de las comunidades autónomas respectivas a las que corresponda la competencia.

Por consiguiente, si la Hacienda autonómica competente es distinta en el ISD y en el ITPAJD, según los puntos de conexión que establece la mencionada Ley 22/2009, debe aplicarse con preferencia el artículo 55.3 de dicha Ley, y, en consecuencia, proceder a realizar la autoliquidación por el ITPAJD.

Por otra parte, si coincide la competencia en el ISD y en el ITPAJD, se aplicará la norma reglamentaria, y la competencia de la oficina liquidadora vendrá determinada por la indicada en la regla del artículo 104.2 del RITPAJD. A este respecto, debe tenerse en cuenta que la norma reglamentaria sólo se aplica cuando la sucesión *mortis causa* no ha sido objeto de autoliquidación, pues, en caso contrario, el hecho imponible del ITPAJD debe ser igualmente objeto de autoliquidación.

En este contexto, cabe destacar que la autoliquidación debe realizarse en el modelo de impreso oficial y se debe adjuntar la documentación complementaria según el tipo de documento que contenga el hecho imponible: copia auténtica del documento público y copia simple (notarial, judicial o administrativo), original y copia del documento privado, o declaración escrita sustitutiva de los hechos imposables no documentados.

De conformidad con el artículo 49.2 de la citada Ley 22/2009, que atribuye a las comunidades autónomas capacidad normativa en materia de gestión y el artículo 56 del TRLITPAJD, son numerosas las comunidades autónomas que otorgan cobertura legal a la posibilidad de presentación de autoliquidación del impuesto y de los documentos complementarios, así como que el ingreso pueda realizarse por vía telemática quedando pendiente de un ulterior desarrollo normativo.

Por lo que se refiere al **plazo de presentación** de la autoliquidación, según el artículo 56 del TRLITPAJD, el pago queda sometido al régimen general sobre plazos de ingreso del Reglamento general de recaudación, cuyo artículo 20.3 nos reenvía a la normativa específica del impuesto. En este sentido, el artículo 102 del RITPAJD establece un plazo de treinta días hábiles desde que se celebra el acto o contrato, plazo que es tanto de pago como de presentación de la autoliquidación.

Igualmente, el citado artículo 102 del RITPAJD contempla un supuesto especial que no suspende el plazo de presentación, pero sí el de pago. Es el caso de que se promueva litigio acerca de la transmisión de bienes y derechos que constituya el hecho imponible. Según el citado precepto, la suspensión de la autoliquidación interrumpe el plazo de prescripción de la acción de la Administración para liquidar el impuesto.

Además, la caducidad de la instancia o la suspensión del curso de los autos por conformidad de las partes supone la exigencia de intereses de demora desde el día en que se presentó la autoliquidación sin ingreso.

Por otro lado, se contempla, en el artículo 112 del RITPAJD, la posibilidad de solicitar aplazamiento y fraccionamiento del pago del impuesto, en los términos previstos, con carácter general en la LGT y en el RGR. Junto a esta previsión general, también se contempla un **supuesto especial de fraccionamiento**, de tres anualidades como máximo, de las autoliquidaciones o liquidaciones complementarias practicadas como consecuencia de la adquisición de viviendas destinadas a domicilio habitual y permanente del contribuyente y cuya superficie útil no exceda los 120 metros cuadrados. Dicho fraccionamiento debe ser solicitado antes de la expiración del plazo de pago o, en su caso, de la presentación de la autoliquidación correspondiente, devengándose intereses de demora. A estos efectos, la Administración tiene preferencia sobre cualquier otro acreedor<sup>58</sup> para el cobro del importe de la deuda tributaria fraccionada, de los intereses de demora y, en su caso, de los recargos del periodo ejecutivo<sup>59</sup>.

<sup>(58)</sup>Incluso sobre el tercer adquirente, aunque haya inscrito su derecho en el Registro de la Propiedad.

<sup>(59)</sup>Art. 113 RITPAJD.

Por lo que se refiere a la **designación de representante** por parte del sujeto pasivo no residente en territorio español, el artículo 56.5 del TRLITPAJD, redactado por la Ley 53/2002, establece la obligación por los sujetos pasivos no residentes de designar un representante en territorio español con el fin de determinar un domicilio fiscal a efectos de las obligaciones tributarias que por razón del ITPAJD correspondan a los adquirentes no residentes de bienes inmuebles en territorio español.

A este respecto, se establece, como criterio preferente, el domicilio del representante designado en España conforme a lo previsto en la Ley del IRNR, que debe ser comunicado a la Administración Tributaria competente en el ITPAJD en el plazo de dos meses desde la adquisición. A su vez, se establece como criterio supletorio, en caso de no designación o no comunicación en el plazo de dos meses de la situación del inmueble adquirido, que se considera como domicilio fiscal.

#### **Pérdida de efectos del fraccionamiento**

Los fraccionamientos concedidos quedan sin efecto, sin que sea necesario un previo requerimiento, cuando se enajene la vivienda, total o parcialmente, o bien cuando el contribuyente no pague el importe de una anualidad en el plazo máximo de quince días siguientes a su vencimiento.

Con ello, se pretende dotar a la Administración Tributaria competente (normalmente, la comunidad autónoma donde se halle el bien inmueble) de un domicilio fiscal en España del sujeto pasivo no residente, con el fin de evitar la imposibilidad fáctica de realizar notificaciones de liquidaciones, comproba-

ciones de valores u otros actos de gestión, inspección y recaudación derivados de la adquisición. De esta forma, se evita el riesgo de parálisis de los procedimientos derivados de la indeterminación del domicilio fiscal del sujeto pasivo.

#### 4.2.2. Obligaciones a cargo de terceros

Entre las obligaciones formales que corresponden a terceros destacan:

a) Las obligaciones de información por suministro que la ley impone a los órganos judiciales y a los notarios, quienes tienen la obligación de remitir periódicamente a las oficinas liquidadoras una relación de los actos y documentos que pueden ocasionar el devengo de este impuesto<sup>60</sup>.

<sup>(60)</sup>Art. 52 TRLITPAJD.

b) La obligación de los juzgados y tribunales de remitir a las oficinas liquidadoras una copia autorizada de los documentos que admitan en los que no conste la nota de haber sido presentados a liquidación<sup>61</sup>.

<sup>(61)</sup>Art. 54.1 TRLITPAJD.

c) La obligación de no hacer entrega de bienes a personas diferentes de su titular, en caso de no acreditarse previamente el pago del impuesto, su exención o no sujeción, salvo que la Administración Tributaria lo autorice. Dicha obligación suele recaer normalmente sobre las entidades financieras<sup>62</sup>.

<sup>(62)</sup>Artículo 53 TRLITPAJD.

d) Cierre registral, puesto que no surten efectos en registro público alguno los documentos que, reflejando actos o contratos sujetos al impuesto, no contengan justificación de su pago, exención o no sujeción<sup>63</sup>. En particular, el artículo 122 del RITPAJD impide a los registros de la propiedad, mercantiles y de la propiedad industrial admitir para su inscripción o anotación cualquier documento que no lleve puesta la nota justificativa del pago, exención o no sujeción, y se acompañe de la correspondiente autoliquidación sellada.

<sup>(63)</sup>Art. 54.1 TRLITPAJD.

e) Finalmente, los funcionarios de Hacienda no pueden efectuar el cambio de sujeto pasivo de cualquier tributo estatal, autonómico o local, cuando dicho cambio implique, directa o indirectamente, una transmisión de bienes, derechos o acciones gravadas por la normativa del impuesto, sin que se justifique con carácter previo el pago del impuesto correspondiente o su exención (o no sujeción<sup>64</sup>).

<sup>(64)</sup>Art. 55 TRLITPAJD.

Respecto a los **deberes de información** de las autoridades y funcionarios sobre determinadas operaciones gravadas por este tributo, los notarios deben remitir, conforme a los arts. 52 del TRLITPAJD y 114 del RITPAJD, dos tipos de índices. El primero, relativo a los documentos autorizados. Ahora bien, se excluyen los actos de última voluntad, reconocimiento de hijos y los exceptuados de presentación en el artículo 98 del RITPAJD, entre los que destacan los poderes, las escrituras y actas notariales que no tengan por objeto cantidad

o cosa valuable y las actas de protesto. Y el segundo, relativo a los documentos privados, comprensivos de contratos sujetos al pago del impuesto que les hayan sido presentados para legitimación de sus firmas.

Los índices deben remitirse trimestralmente, dentro de los quince días siguientes a su vencimiento, a la oficina liquidadora correspondiente a su situación. A este respecto, debe tenerse en cuenta que, al amparo del artículo 49 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, son numerosas las comunidades autónomas que regulan el deber de información que incumbe a los notarios, así como establecen la posibilidad de la presentación de la autoliquidación del impuesto y de los documentos complementarios y, en su caso, del ingreso correspondiente, por medios telemáticos.

Por su parte, de acuerdo con el artículo 52 del TRLITPAJD, los órganos judiciales deben remitir una relación mensual de los fallos ejecutoriados o que tengan el carácter de sentencia firme que puedan contener algún hecho imponible del impuesto.

### 4.3. Garantías

Además del derecho de afección, la ley regula una serie de cautelas o medidas que tienden a asegurar el cumplimiento del impuesto, y que afectan especialmente a funcionarios públicos o terceros que intervienen en determinados actos sujetos.

Estas medidas consisten en **prohibir**<sup>65</sup>:

a) La admisión, y que surta efecto, en oficinas o registros públicos, de los documentos que contengan actos o contratos sujetos a este impuesto no presentados a liquidación o autoliquidados, salvo ante los órganos jurisdiccionales, en que sí procede su admisión, sin perjuicio de la remisión de información<sup>66</sup>.

Asimismo, se prevé el cierre registral respecto de documentos en los que no se justifique el pago, no sujeción o exención. Según el artículo 122 del RITPAJD, se impide a los registros de la propiedad, mercantiles y de la propiedad industrial admitir para su inscripción o anotación cualquier documento que no lleve puesta la nota justificativa del pago o exención (o no sujeción) y se acompañe de la correspondiente autoliquidación debidamente sellada. Cierre registral que se extiende a todo registro público y no tan sólo a los jurídicos, como aclara el artículo 123 del Reglamento del impuesto.

<sup>(65)</sup>Salvo que se justifique el pago, la exención o, cuando menos, la presentación ante la Administración Tributaria del documento.

<sup>(66)</sup>Art. 54.1 TRLITPAJD.

b) La entrega de bienes a personas diferentes de su titular, obligación que incumbe a los órganos judiciales, bancos, cajas de ahorro, asociaciones, sociedades, funcionarios, particulares y otras entidades públicas o privadas<sup>67</sup>.

<sup>(67)</sup>Art. 53.1 TRLITPAJD.

c) El cambio de sujeto pasivo de cualquier tributo estatal, autonómico o local, que suponga directa o indirectamente una transmisión de bienes, derechos o acciones, sujetas a gravamen, sin que se justifique previamente el pago del impuesto correspondiente o su exención<sup>68</sup>.

<sup>(68)</sup>Art. 55 TRLITPAJD.

#### **4.4. Infracciones y sanciones**

De acuerdo con lo dispuesto en los arts. 51.2 del TRLITPAJD y 96.1 del RITPAJD, la calificación y sanción de las infracciones tributarias del ITPAJD se efectuarán conforme a las previsiones que, con carácter general, contiene la LGT.

En concreto, el artículo 96.2 del RITPAJD señala que no procede la aplicación de sanción como consecuencia del mayor valor obtenido de la comprobación cuando el sujeto pasivo hubiese declarado como valor de los bienes el que resulte de la aplicación de la regla correspondiente del impuesto sobre el patrimonio o uno superior.

## Actividades

### Selección simple

Seleccionad la opción correcta.

1. En el ITPAJD...

- a) las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y de operaciones societarias son incompatibles entre sí.
- b) las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y de operaciones societarias son compatibles entre sí.
- c) las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y de actos jurídicos documentados, gravamen fijo, son incompatibles entre sí.

2. El principio de unicidad de convenciones en el ITPAJD hace referencia a que...

- a) la voluntad de las partes al calificar los actos y contratos se ha de interpretar de manera unívoca.
- b) una misma convención puede ser gravada tantas veces como sea documentada por las mismas partes.
- c) una convención sólo ha de ser gravada una sola vez, pero un documento puede incorporar varias convenciones gravables por separado.

3. Sara vende su coche, de tres años de antigüedad, a un concesionario dedicado a la venta de coches de segunda mano. A los efectos del ITPAJD, esta operación...

- a) está exenta.
- b) no está sujeta.
- c) está sujeta y no exenta.

4. John Smith, residente en Nueva York, vende un apartamento que tiene en Gerona a Ramona, que reside en Buenos Aires. A los efectos del ITPAJD,...

- a) esta operación está sujeta al impuesto, porque el inmueble está situado en España.
- b) esta operación no está sujeta al impuesto, porque el transmitente no es residente en España.
- c) esta operación no está sujeta al impuesto, porque el adquirente no es residente en España.

5. Antonio compra a una promotora de viviendas un piso en Sevilla, por un importe de 300.000 euros. Esta operación...

- a) está sujeta y exenta del impuesto sobre transmisiones patrimoniales.
- b) está sujeta al impuesto sobre transmisiones patrimoniales.
- c) no está sujeta al impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

6. Carmen documenta la cancelación de su hipoteca mediante escritura pública. A los efectos del ITPAJD, esta operación...

- a) está exenta del tipo de gravamen gradual de los documentos notariales en la modalidad de actos jurídicos documentados.
- b) no está exenta de la tributación de los documentos notariales en la modalidad de actos jurídicos documentados.
- c) no está sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados.

7. Pedro es residente en Burgos y transmite un inmueble situado en Lisboa a Sara, que es residente en Cáceres. Esta operación...

- a) se localiza en Burgos y se somete al ITPAJD.
- b) se localiza en Cáceres y se somete al ITPAJD.
- c) se localiza en Lisboa y no se somete al ITPAJD.

8. La cuota variable del IAJD, en la modalidad de documentos notariales...

- a) se superpone a la cuota fija.
- b) es incompatible con la cuota fija.
- c) es compatible con la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

9. Una empresa compra a una inmobiliaria una nave industrial, siendo esta operación una segunda entrega exenta de IVA. Sin embargo, los dos sujetos deciden renunciar a la exención del IVA y elevan a escritura pública la compraventa. En esta operación se liquidará...

- a) sólo la modalidad de TPO del ITPAJD.
- b) el IVA y las cuotas fija y variable de la modalidad de AJD del ITPAJD.
- c) sólo las cuotas fija y variable de la modalidad de AJD del ITPAJD.

10. Juana ha pedido un préstamo de 6.000 € a una entidad financiera. En el ITPAJD, el préstamo

- a) Está sujeto y no exento del impuesto en la modalidad de TPO, al igual que sucede en la modalidad de AJD.
- b) Está exento del impuesto en la modalidad de TPO y también está exento del IVA.

c) Está exento del impuesto en la modalidad de TPO, pero está sujeto y no exento del IVA.

### Casos prácticos

1. Comentad brevemente las siguientes situaciones, a la luz de la normativa y la jurisprudencia relativas al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados:

a) El Sr. Gaspar González, que no es empresario, va a permutar un terreno de su propiedad por unos pisos y bajos que construirá sobre dicho solar un promotor inmobiliario.

b) La Sra. Juana Juárez y el Sr. Florián Fernández son propietarios al 50% de una vivienda, sita en Cornellà (Barcelona). Los comuneros proceden a la disolución del proindiviso mediante adjudicación del inmueble a la Sra. Juárez, que abonará al otro condómino en metálico la mitad del valor actual de la vivienda.

c) La Compañía General de Automoción, S. A., otorga escritura pública de protocolización de acuerdos sociales sobre ampliación y reducción de capital, en la que los hechos imposables a liquidar son:

- Ampliación del capital social mediante la emisión de acciones nominativas.
- Reducción del capital social mediante la amortización de acciones propias.
- Reducción del capital social con el fin de compensar pérdidas.
- Reducción del capital social mediante la creación de una reserva voluntaria.

2. Indicad qué incidencia tienen las siguientes operaciones a efectos del ITPAJD:

a) Julia pide un préstamo a su amiga Ana para comprarse un apartamento, garantizando la devolución del mismo mediante la constitución de una hipoteca sobre el apartamento.

b) Miguel y Laura, de 70 y 67 años respectivamente, están casados en régimen de gananciales y deciden vender su vivienda a cambio de una renta vitalicia.

c) Irene alquila a Sofía una finca rústica de su propiedad, y se formaliza el contrato en escritura pública.

d) Una entidad bancaria realiza una emisión de obligaciones a diez años. En escritura pública, una parte la suscriben particulares, y otra, una sociedad anónima.

e) Antonio transmite a Juan un bien inmueble con el encargo de que pague una deuda que Antonio tenía contraída con Paula. El pago que Juan tiene que efectuar a Paula puede hacerlo o bien con el inmueble recibido o bien con el dinero procedente de la venta del mencionado inmueble.

3. Los Sres. Martínez, que adquirieron hace años un edificio que hasta ahora han venido arrendando, lo transmiten a una entidad dedicada al arrendamiento financiero, que manifiesta en la escritura pública de compraventa que va a destinar el edificio a arrendarlo con opción a compra a persona distinta y no vinculada a los transmitentes ni a la propia entidad financiera.

Determinad las consecuencias tributarias, a efectos del ITPAJD.

## Solucionario

### Selección simple

1. a
2. c
3. a
4. a
5. c
6. a
7. c
8. a
9. b
10. b

### Casos prácticos

1.

a) Conforme a los artículos 4.1, 5.1.d, 8.1, 75.2, 79.1 y 84.1.1° de la LIVA y los artículos 7.1.A y 5, 10.1, 11.1.a, 31.2 y 49.1.a del TRLITPAJD, en la permuta del solar de un particular por futuras viviendas a construir sobre dicho solar por parte del promotor inmobiliario que recibe el solar, el permutante que entregará los futuros pisos y locales es promotor de edificaciones y, por tanto, sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido, por lo que la entrega de los pisos y locales estará sujeta a dicho impuesto. Además, la escritura pública en la que se documente la entrega estará sujeta a la cuota fija y cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD.

Por el contrario, el permutante que entrega el solar no es empresario ni profesional, por lo que la entrega del solar estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, pero no a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales (por ser incompatibles) (Consulta de 25/7/2003).

b) De acuerdo con lo previsto por el artículo 61 del RITPAJD, la disolución de una comunidad de bienes que no ha realizado actividad empresarial alguna no está sujeta a la modalidad de operaciones societarias (OS) del ITPAJD.

Sin embargo, puede estar sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados (AJD) o a la de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO). En cuanto a la primera, se producirá la sujeción si se cumplen los requisitos del artículo 31 del TRLITPAJD. En cuanto a la segunda, existirá sujeción en principio cuando las adjudicaciones a los comuneros no guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad, pues en tal caso se producirá un exceso de adjudicación, que constituye hecho imponible de la modalidad de TPO, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.2.B del TRLITPAJD.

Este precepto excluye de la consideración de transmisión patrimonial onerosa a los excesos de adjudicación que se produzcan como consecuencia de lo dispuesto, entre otros artículos, en el 1062 (primero) del Código civil: "Cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero" (aplicable a la disolución de comunidades de bienes voluntarias, a tenor del artículo 406 del Código civil). En consecuencia, si se cumple el requisito de que la división de la vivienda no es posible (por imposibilidad física o por desmerecimiento), la disolución de la comunidad de bienes tributará por la modalidad de AJD con arreglo a lo dispuesto en el artículo 31.2 del TRLITPAJD. En caso contrario, el exceso de adjudicación tributará por la modalidad de TPO, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.2.B del texto refundido.

En cuanto al tipo aplicable (artículos 11.1.a y 31.2 TRLITPAJD), tanto si la operación tributa por la cuota gradual de la modalidad de AJD como por la modalidad de TPO, será el aprobado por la comunidad autónoma para la modalidad correspondiente. En ambos casos, además, la matriz y las copias de la escritura en la que se formalice la disolución de la comunidad de bienes estarán sujetas en todo caso a la cuota fija de la modalidad de AJD, documentos notariales, por lo que se extenderán, en todo caso, en papel timbrado de 0,30 € por pliego o

0,15 € por folio, a elección del fedatario, de acuerdo con el artículo 31.1 del texto refundido (Consulta de 26/9/2003).

c) Conforme a los artículos 4, 19.1.1, 25.1 y 5 del TRLITPAJD y 75.4 del Reglamento, la escritura pública contiene cuatro convenciones que constituyen cuatro hechos imponible sujetos a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD, uno en concepto de aumento de capital y los otros tres, en concepto de disminución de capital.

La ampliación de capital está exenta, en virtud de lo dispuesto por el art. 45 I.B.11 TRLITPAJD.

En las disminuciones de capital, dado que ninguna de las tres disminuciones realizadas ha dado lugar a la devolución de bienes o derechos a los socios, no motivan liquidación por la modalidad de operaciones societarias. Además, tampoco tributarán por la modalidad gradual de actos jurídicos documentados (Consulta de 9/6/2003).

2.

a) Según el artículo 145 de la Ley Hipotecaria, la hipoteca no queda válidamente constituida si no se formaliza en escritura pública y se inscribe en el Registro de la Propiedad. En relación con la hipoteca constituida, será de aplicación lo previsto en el artículo 15.1 de la LITPAJD, el cual consagra el principio de que el derecho de garantía sigue la suerte del negocio jurídico principal. De esta manera, sólo se tendrá que tributar por el préstamo concedido (no por la constitución del derecho real de garantía).

El préstamo tendrá la consideración de transmisión patrimonial onerosa (art. 7.1.B LITPAJD), y no estará afectado por los supuestos de no sujeción al ITP que prevé el artículo 7.5 de la LITPAJD, por el hecho de que la operación descrita no la realizan empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad.

Ahora bien, aunque la operación de préstamo concertada entre Julia y Ana esté sujeta a TPO, Julia no tendrá que hacer ningún pago, porque los préstamos disfrutan de exención (art. 45.B.15 LITPAJD). En cuanto operación sujeta (pero exenta) a la modalidad de TPO, la escritura pública que documenta el préstamo hipotecario no estará sujeta al gravamen proporcional del 0,5%, de los documentos notariales en la modalidad de actos jurídicos documentados (art. 31.2 LITPAJD).

b) La operación descrita en este supuesto comporta la existencia de dos operaciones simultáneamente en un mismo contrato: por una parte, la transmisión del inmueble; y, por otra parte, la constitución de una pensión. Como aparecen dos convenciones en el mismo documento, habrá sujeción al impuesto separadamente (art. 4 LITPAJD).

La cesión del inmueble tendrá la consideración de transmisión patrimonial onerosa (art. 7.1.A LITPAJD). La base imponible será el valor real del bien transmitido, de acuerdo con lo establecido en el artículo 10.1 LITPAJD, y el tipo de gravamen será del 6% (a menos que la ley autonómica correspondiente haya, en su caso, modificado este tipo).

La constitución de la pensión vitalicia estará también sujeta a tributación por transmisiones patrimoniales onerosas, de acuerdo con lo que establece el artículo 7.1.B de la LITPAJD, siendo sujeto pasivo del impuesto en este caso el pensionista, tal como señala el artículo 8.g de la LITPAJD. La base imponible se determinará de acuerdo con lo que establece el artículo 10.1.f de la LITPAJD, es decir, el resultado de capitalizar las pensiones al interés básico del Banco de España y tomando del capital resultante la parte que, según la regla para valorar los usufructos en función de la edad del pensionista, se establece en ese mismo artículo. La constitución de la pensión vitalicia tributa al 1%, según el artículo 11.1 b de la LITPAJD.

c) Los arrendamientos están sujetos a tributación por IVA, excepto que se trate de arrendamientos civiles sobre viviendas y fincas rústicas que, dado que están suscritos por personas físicas no sujetas al IVA, estarán sujetos al ITP. De acuerdo con lo que establece el artículo 7.1.B de la LITPAJD, los arrendamientos tienen la consideración de transmisiones patrimoniales onerosas. El sujeto pasivo del impuesto es, de acuerdo con lo que establece el artículo 8.f de la LITPAJD, el arrendatario.

La base imponible a efectos de la liquidación del impuesto se determinará de acuerdo con lo que establece el artículo 10.2.e, el cual indica que servirá de base la cantidad total que se tenga que satisfacer por todo el periodo de duración del contrato (cuando no se especifique la liquidación se girará computándose seis años). La liquidación del impuesto se efectuará en metálico y de acuerdo con la escala que establece el artículo 12 de la LITPAJD. Además, y en cuanto operación sujeta a la modalidad de TPO, la escritura pública no estará sujeta al gravamen proporcional del 0,5% en la modalidad de actos jurídicos documentados (art. 31.2 LITPAJD).

d) La suscripción de obligaciones hecha por particulares está sujeta como préstamo a la modalidad de TPO, según el artículo 7.1.B de la LITPAJD, aunque se encuentra exenta en virtud del artículo 45.I.B de la LITPAJD. Tampoco tributará esta operación por AJD en su modalidad proporcional, ya que se encuentra sujeta a TPO (art. 31.2 LITPAJD).

En cambio, la suscripción de obligaciones por parte de la sociedad constituye un préstamo empresarial y queda sujeta y exenta del IVA como prestación de servicios, de acuerdo con el artículo 20.1.18.c de la LIVA. En este caso, la operación sí que tributará por AJD, como documento notarial, al tipo proporcional (art. 31.2 LITPAJD).

e) En este supuesto será de aplicación el hecho previsto en el artículo 7.2.A de la LITPAJD, el cual indica que se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto las adjudicaciones en pago y por el pago de deudas.

El caso que se plantea es una transmisión por el pago de deudas. El mismo artículo 7.2.A de la LITPAJD dice que, si el adjudicatario por el pago de deudas acredita haber transmitido al acreedor en solvencia de su crédito en el plazo de dos años los mismos bienes o derechos que le fueron adjudicados o bien haberlos transmitido a un tercero por este objeto, podrá exigir la satisfacción del impuesto pagado.

Así, la transmisión del inmueble por parte de Antonio a Juan estará sujeta al pago del impuesto de transmisiones patrimoniales, teniendo Juan la posibilidad de recuperar el importe pagado si transmite a Paula el bien inmueble que en su día le transmitió Antonio, o bien si transmite a un tercero el inmueble con la finalidad de pagar a Paula.

3. En relación con el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, hay que señalar, en primer lugar, que se trata de una operación exenta (artículo 45.I.B.16 LITPAJD), a pesar de que también lo está en el impuesto sobre el valor añadido, por ser segunda o ulterior transmisión de edificación.

Efectivamente, el artículo 45.I.B.16 de la LITPAJD establece la exención de "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 a 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, según dispone este precepto, "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, entre transmitente, adquirente o arrendatario".

Y, en segundo lugar, debe tenerse en cuenta que la exención se refiere siempre a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas y no a la de actos jurídicos documentados (documentos notariales), tal como establece la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de abril de 1993.

Por consiguiente, la escritura pública en la que se instrumente la operación consistente en la transmisión del edificio por parte de los Sres. Martínez a la entidad dedicada al arrendamiento financiero, como documento notarial que es, estará sujeto al gravamen fijo de la modalidad de actos jurídicos documentados, de acuerdo con lo previsto por el artículo 31.1 de la LITPAJD, que establece que "Las matrices y las copias de las escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán, en todo caso, en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario".

