
Fiscalitat immobiliària

PID_00240973

Alejandro García Heredia

Material docent de la UOC



Universitat
Oberta
de Catalunya



Alejandro García Heredia

Professor titular de Dret financer i tributari de la Universitat de Cadis.

La revisió d'aquest material docent ha estat coordinada per la professora: Ana María Delgado García (2017)

Segona edició: febrer 2017
© Alejandro García Heredia
Tots els drets reservats
© d'aquesta edició, FUOC, 2017
Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona
Disseny: Manel Andreu
Realització editorial: Oberta UOC Publishing, SL
Dipòsit legal: B-4.480-2017



Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no en feu un ús comercial i no en feu obra derivada. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.ca>

Introducció

En aquests materials s'analitza la fiscalitat immobiliària des de tots els àmbits i impostos de la hisenda territorial (estatal, autonòmica i local). Amb això es pretenen estudiar les principals qüestions relatives a la fiscalitat dels negocis, actes o fets l'objecte principal dels quals siguin béns immobles. L'estudi de cadascuna de les figures impositives se centra en els aspectes que tenen més incidència sobre aquests béns, per la qual cosa es parteix d'un coneixement general de cadascun dels impostos per tal d'analitzar, en particular, els aspectes de la seva regulació que més afecten les rendes i propietats immobiliàries i el tràfic immobiliari. De la mateixa manera, els recursos didàctics i la bibliografia d'aquests materials es recullen sense ànim exhaustiu i s'orienten fonamentalment a l'estudi concret de la fiscalitat immobiliària, per la qual cosa per a un estudi més ampli de cadascun dels impostos caldrà remetre's a obres i manuals de caràcter general sobre la matèria.

Així doncs, en els mòduls següents es fa una atenció especial a les principals qüestions de la fiscalitat immobiliària, ja sigui des de la perspectiva de la imposició sobre la renda, el tràfic patrimonial o el consum. La classificació dels impostos que es fa en aquests materials docents respon fonamentalment a raons didàctiques, i els impostos s'agrupen en funció de la matèria gravada o del seu caràcter estatal, autonòmic o local. D'altra banda, en relació amb el nostre objecte d'estudi, hem d'assenyalar que se circumscriu, per la importància que té, als impostos, per la qual cosa no s'aborden taxes i contribucions especials que també poden recaure sobre béns immobles.

Els materials d'aquesta assignatura es divideixen en quatre mòduls. El primer es refereix als impostos sobre la renda (IRPF, IS, IRNR) de caràcter estatal, si bé l'IRPF està parcialment cedit a les comunitats autònomes. El segon mòdul es dedica a la imposició patrimonial i inclou els impostos que graven el patrimoni (IP), els seus increments a títol lucratiu (ISD) i el tràfic patrimonial entre particulars (ITPAJD). A més, tots aquests impostos s'agrupen també en un mateix mòdul perquè es tracta d'impostos cedits a les comunitats autònomes en els termes de la Llei 22/2009, de 18 de desembre, en la qual es regulen l'abast i les condicions d'aquesta cessió. En virtut d'aquesta llei se cedeix a les comunitats autònomes el rendiment d'aquests impostos produït en els territoris respectius, i importants competències normatives i de gestió sobre aquests. El tercer mòdul es dedica a la fiscalitat de les operacions immobiliàries en l'IVA, en què hi ha una important regulació sobre aquest tipus d'operacions. Finalment, el quart mòdul tracta els impostos locals que incideixen directament sobre béns immobles, per la qual cosa s'analitzen l'IBI, l'ICIO i l'IIVTNU. Vegem a continuació de manera més concreta les qüestions que s'estudien en cadascun dels mòduls d'aprenentatge.

El mòdul 1 es dedica a la fiscalitat sobre la renda, i s'analitza com tributen les rendes immobiliàries obtingudes per persones físiques i entitats, tant residents com no residents (IRPF, IS, IRNR). En relació amb l'IRPF, la fiscalitat de les rendes immobiliàries s'estudia a través dels rendiments de treball, els rendiments del capital (immobiliari i mobiliari), els rendiments d'activitats econòmiques, els guanys i les pèrdues patrimonials i la imputació de rendes immobiliàries. També s'estudia amb detall la deducció per inversió en habitatge habitual, analitzant els seus límits, requisits i supòsits en què resulta d'aplicació, ja que, encara que ha estat formalment derogada, continua desplegant els seus efectes de manera transitòria per a un gran nombre de contribuents.

En relació amb l'IS, s'analitzen amb caràcter previ diverses qüestions del règim general de l'impost que poden tenir incidència en la fiscalitat de les entitats que operen en el sector immobiliari. A continuació, l'estudi se centra en els règims especials previstos per a aquest tipus d'entitats, com ara societats i fons d'inversió immobiliària, entitats dedicades a l'arrendament d'habitatge i societats anònimes cotitzades d'inversió en el mercat immobiliari (SOCIMI). Quant a l'IRNR, s'aborden les normes generals de l'impost sobre domicili fiscal, rendes subjectes i exempcions i, en particular, la fiscalitat de les rendes immobiliàries obtingudes per no residents amb establiment permanent i sense. L'estudi d'aquest impost conclou amb el gravamen especial sobre béns immobles d'entitats no residents (GEBIENR).

El mòdul 2 es dedica a la fiscalitat patrimonial. S'analitzen la imposició immobiliària sobre el patrimoni (IP), els seus increments a títol lucratiu (ISD) i el tràfic patrimonial civil (ITPAJD), per oposició al tràfic empresarial gravat en l'IVA i que s'analitza en el mòdul següent. En relació amb cadascun d'aquests impostos, se n'estudien els elements essencials, com ara fet imposable, exempcions, subjectes passius o elements de quantificació, però sempre des de la perspectiva de la fiscalitat immobiliària. D'aquesta manera, s'analitzen els preceptes que es refereixen específicament a béns immobles i altres que, tot i ser d'aplicació general, també poden tenir incidència sobre les operacions immobiliàries. Finalment, s'analitzen els mètodes de comprovació de valors i la taxació pericial contradictòria, amb una referència especial a la comprovació del valor dels béns immobles a l'efecte dels impostos cedits.

El mòdul 3 aborda la fiscalitat sobre el consum en l'IVA. Encara que no hi ha un règim especial de les operacions immobiliàries en aquest impost, hi ha diversos preceptes que s'hi refereixen específicament, i estableixen exempcions i tipus de gravamen reduïts. L'estudi de l'IVA en relació amb la fiscalitat immobiliària comença amb els aspectes del fet imposable que afecten directament aquestes operacions, com ara el concepte d'*empresari* o *professional*, el concepte d'*edificacions* o el de *lliuraments de béns* i *prestacions de serveis*. També s'analitza el problema de la delimitació entre l'IVA i l'ITPAJD mitjançant el joc de les exempcions i la renúncia a aquestes.

En l'IVA es regulen amb especial detall exempcions i tipus de gravamen reduïts per a determinades operacions immobiliàries. Per això, en aquest mòdul s'estudien detingudament les exempcions relatives als lliuraments de terrenys i edificacions i als arrendaments immobiliaris. Quant als tipus de gravamen, s'exposen els supòsits en què resulten d'aplicació els tipus reduïts del 10% i 4% a les diferents operacions immobiliàries que no compleixen els requisits per estar-ne exemptes. L'últim apartat d'aquest mòdul es dedica a altres qüestions del règim general de l'IVA que també poden incidir en el sector immobiliari a causa de la naturalesa de les operacions que es realitzen, com ara normes sobre la meritació, quotes deduïbles o obligacions formals dels subjectes passius.

Finalment, el mòdul 4 es dedica a la fiscalitat immobiliària en l'àmbit local per mitjà de l'IBI, l'ICIO i l'IIVTNU. Mentre que el primer és un impost d'exacció obligatòria, els altres són d'exacció potestativa, per la qual cosa és necessari per a establir-lo un acord d'imposició i l'ordenança fiscal corresponent. No obstant això, malgrat el caràcter potestatiu, aquests impostos existeixen pràcticament en tots els municipis espanyols. L'estudi dels impostos locals es fa tenint en compte el poder tributari de les entitats locals, a fi de determinar fins on poden arribar en la regulació d'aquests impostos a través de les seves ordenances fiscals. D'acord amb aquest plantejament, se n'analitzen els elements essencials i els principals aspectes de la seva gestió tributària.

Objectius

Aquesta matèria pretén oferir a l'estudiant una visió general de la fiscalitat immobiliària mitjançant l'estudi dels principals impostos estatals, autonòmics i locals. En particular, els objectius que es pretenen assolir són els següents:

- 1.** Delimitar la fiscalitat de les rendes immobiliàries en l'IRPF.
- 2.** Reconèixer els règims especials de l'IS aplicables a entitats que operen en el sector immobiliari.
- 3.** Identificar com tributen les rendes immobiliàries en l'àmbit de l'IRNR.
- 4.** Delimitar la tributació del patrimoni immobiliari en l'IP.
- 5.** Delimitar la tributació dels increments patrimonials derivats de transmissions immobiliàries en l'ISD.
- 6.** Entendre la tributació del tràfic immobiliari en l'IPT i AJD.
- 7.** Reconèixer la fiscalitat de les operacions immobiliàries en l'IVA.
- 8.** Comprendre la regulació de l'IBI i l'aplicació que en fan els ajuntaments.
- 9.** Comprendre la regulació de l'ICIO i l'aplicació que en fan els ajuntaments.
- 10.** Comprendre la regulació de l'IIVTNU i l'aplicació que en fan els ajuntaments.

Continguts

Mòdul didàctic 1

Fiscalitat sobre la renda

Alejandro García Heredia

1. Impost sobre la renda de les persones físiques
2. Impost de societats
3. Impost sobre la renda de no residents

Mòdul didàctic 2

Fiscalitat patrimonial

Alejandro García Heredia

1. Impost sobre el patrimoni
2. Impost sobre successions i donacions
3. Impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats
4. Comprovació del valor de béns immobles

Mòdul didàctic 3

Fiscalitat sobre el consum

Alejandro García Heredia

1. Impost sobre el valor afegit

Mòdul didàctic 4

Fiscalitat local

Alejandro García Heredia

1. Impost sobre béns immobles (IBI)
2. Impost sobre construccions, instal·lacions i obres
3. Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana

Glossari

AEAT *f* Agència Estatal d'Administració Tributària.

AJD *m pl* Actes jurídics documentats (ITP i AJD).

Art. *m* Article.

CE *f* Constitució espanyola.

CC *m* Codi civil.

CDI *m* Conveni de doble imposició internacional.

CNMV *f* Comissió Nacional del Mercat de Valors.

DA *f* Disposició addicional.

decret legislatiu *m* Norma amb rang de llei que dicta el Govern per delegació de la potestat legislativa de les Corts Generals.

decret llei *m* Norma provisional amb força de llei que dicta el Govern en casos de necessitat extraordinària i urgent i que no pot afectar determinades matèries.

DGC *f* Direcció General del Cadastre.

DGT *f* Direcció General de Tributs.

IAE *m* Impost sobre activitats econòmiques.

IBI *m* Impost sobre béns immobles.

ICIO *m* Impost sobre construccions, instal·lacions i obres.

IIVTNU *m* Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana.

impostos *m pl* Tributs exigits sense contraprestació el fet imposable dels quals és constituït per negocis, actes o fets que posen de manifest la capacitat econòmica del contribuent.

IP *m* Impost sobre el patrimoni.

IRNR *m* Impost sobre la renda de no residents.

IRPF *m* Impost sobre la renda de les persones físiques.

IS *m* Impost de societats.

ISD *m* Impost sobre successions i donacions.

ITP i AJD *m* Impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.

IVA *m* Impost sobre el valor afegit.

LCI *m* Reial decret legislatiu 1/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la llei del cadastre immobiliari.

LGT *m* Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària.

LHL *m* Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la llei reguladora de les hisendes locals.

LIIC *f* Llei 35/2003, de 4 de novembre, d'institucions d'inversió col·lectiva.

LIP *sigla* Llei 19/1991, de 6 de juny, de l'Impost sobre el Patrimoni.

LIRNR *sigla* Reial Decret Legislatiu 5/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de l'Impost sobre la Renda de no Residents.

LIRPF *sigla* Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i de modificació parcial de les lleis dels impostos sobre Societats, sobre la Renda de no Residents i sobre el Patrimoni.

LIS *sigla* Llei 27/2014, de 27 de novembre de l'Impost sobre Societats.

LISD *sigla* Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'Impost sobre Successions i Donacions.

LIVA *f* Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'impost sobre el valor afegit.

LITPAJD *m* Reial decret legislatiu 1/1993, de 24 de setembre, pel qual s'aprova el text refós de la llei de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.

LO *f* Llei orgànica.

LPGE *f* Llei de pressupostos generals de l'Estat.

OS *m pl* Operacions societàries (ITP i AJD).

RD *m* Reial decret.

STC *f* Sentència del Tribunal Constitucional.

STJUE *f* Sentència del Tribunal de Justícia de la Unió Europea.

STS *m pl* Sentències del Tribunal Suprem.

TEAC *m* Tribunal Económico-administratiu Central.

TPO *f pl* Transmissions patrimonials oneroses (ITP i AJD).

V111005 *f* Consulta vinculant de la Direcció General de Tributs, amb indicació del número i l'any.

Bibliografia

Adame Martínez, F. D. (2010). “La base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en huertos solares y parques eólicos”. *Tributos Locales* (núm. 93).

Almagro Martín, C. (2008). “Incentivos fiscales sobre la vivienda en los impuestos sobre la renta y el patrimonio”. *Quincena Fiscal* (núm. 10).

Blázquez Castillo, P. (2010). “Comentarios al artículo 7.1 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido: la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las transmisiones del patrimonio empresarial”. *Revista Aranzadi Doctrinal* (núm. 9).

Calvo Vérguez, J. (2010). *La tributación de las operaciones inmobiliarias en la cuota gradual del impuesto sobre actos jurídicos documentados*. Madrid: Civitas.

Calvo Vérguez J. (2010). “Tipos de gravamen del IVA susceptibles de ser aplicados en las operaciones inmobiliarias: ¿a qué operaciones han de aplicarse los tipos reducido y superreducido?”. *Quincena Fiscal* (núm. 9).

Calvo Vérguez, J. (2011). “La aplicación del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas en el impuesto sobre sociedades a la luz de la reciente doctrina administrativa”. *Revista Aranzadi Doctrina* (núm. 1).

Cano Arteseros, S. (2011). “Aspectos conflictivos en la reducción de la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones por la transmisión mortis causa de la empresa familiar o de participaciones en entidades. Especial referencia a la actividad de arrendamiento de inmuebles”. *Quincena Fiscal* (núm. 13).

Cañal García, F. J. (2009). “Trato fiscal a los no residentes comunitarios: rendimientos inmobiliarios negativos. (Comentario a la Sentencia Lakebrink)”. *Noticias de la Unión Europea* (núm. 299).

Carbajo Vasco, D. (1993). “Rentabilidad financiera y fiscalidad de sociedades y fondos de inversión inmobiliaria”. *Crónica Tributaria* (núm. 68).

Casas Agudo, D. (2010). “Régimen tributario de las sociedades de inversión inmobiliaria cotizadas (SOCIMI) en el ordenamiento italiano”. *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 146).

Checa González, C. (1998). *Exenciones en materia de impuestos locales*. Cizur Menor: Aranzadi.

Checa González, C. (2001). “Exenciones en el Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes”. *Jurisprudencia Tributaria* (núm. 7).

Cubiles Sánchez-Pobre, P. (2012). “La tributación de la vivienda en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Tratamiento fiscal de su adqui-

sición, reformas y arrendamiento, ¿qué se puede mejorar?”. *Quincena Fiscal* (núm. 6).

De Juan Casadevall, J. (2012). “Reflexiones sobre la constitucionalidad del Real Decreto-ley de reinstauración del Impuesto sobre el Patrimonio”. *Quincena Fiscal* (núm. 19).

Diversos autores (dirs. Cordón Ezquerro, T.; Rodríguez Ondarza, J. A.) (2009). *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Madrid: Civitas.

Diversos autores (dir. Varona Alabern, J. E.) (2012). *La fiscalidad de la vivienda en España*. Madrid: Civitas.

Escribano López, F. (1995). “El Impuesto sobre el Patrimonio en España”. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* (núm. 236).

Falcón Tella, R. (2005). *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Madrid: Iustel.

Falcón Tella, R. (2007). “Las operaciones financieras e inmobiliarias y la prorrata en el IVA”. *Quincena Fiscal* (núm. 11).

Fernández Junquera, M. (1991). “El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”. A: *La Reforma de las Haciendas Locales* (tom II). Valladolid: Lex Nova.

Fuster Gómez, M. (2012). “Situación actual de la fiscalidad del mercado inmobiliario: los vehículos de inversión inmobiliaria no financieros”. *Quincena Fiscal* (núm. 4 i 5).

Galán Ruiz, J.; Rodríguez Ondarza, J. A. (2009). *Rendimientos netos del capital inmobiliario en el IRPF*. Cizur Menor: Aranzadi.

Galapero Flores, R. (2007). “Renuncia improcedente a la exención en operaciones inmobiliarias en el IVA. Sujeción al ITPO”. *Jurisprudencia Tributaria* (núm. 4).

García Berro, F. (2003). “El IIVTNU: cuestiones pendientes tras la reforma de las Haciendas Locales”. *Tributos Locales* (núm. 34).

García Calvente, Y. (2003). “Sujeción al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de la extinción de la sociedad conyugal por fallecimiento y de la transmisión de los bienes a los herederos”. *Jurisprudencia Tributaria* (tom I).

López Espadafor, C. M. (2007). “La aplicación de diferentes reglas de valoración para los inmuebles en el Impuesto sobre el Patrimonio y la quiebra del principio de igualdad”. *Quincena Fiscal* (núm. 12).

Lozano Serrano, C. (2001). “¿A quién incumbe la prueba de los hechos en las operaciones inmobiliarias sujetas y exentas del IVA?”. *Jurisprudencia Tributaria* (núm. 5).

Martínez García Moncó, A. (1995). *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los Valores Catastrales*. Valladolid: Lex Nova.

Monchón López, L. (2001). *El valor catastral y los Impuestos sobre Bienes Inmuebles y sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Una aproximación al concepto de valor catastral*. Granada: Comares.

Orón Moratal, G. (2007). “Cuestiones problemáticas en la cesión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. *Tribuna Fiscal* (núm. 205).

Pagés i Galtés, J. (1992). “El concepto de coste real y efectivo de las obras en el Impuesto sobre Construcciones”. *Revista de Hacienda Autonómica y Local* (núm. 66).

Pagés i Galtés, J. (1994). “El concepto de dueño de la obra en el Impuesto sobre Construcciones”. *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 83).

Pedreira Menéndez, J. (2002). “La transmisión de inmuebles radicados en conjuntos HistóricoArtísticos y la exención o no sujeción en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”. *Jurisprudencia Tributaria* (núm. 9).

Plaza Vázquez, A.; Villaverde Gómez, B. (2005). *El Impuesto sobre el Incremento de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Análisis Jurisprudencial Práctico*. Cizur Menor: Aranzadi.

Ramos Prieto, J. (2007). “¿Es factible la desaparición de la imputación de rentas inmobiliarias del ámbito de la imposición sobre la renta de las personas físicas? El aleccionador ejemplo de las Haciendas Forales”. *Jurisprudencia Tributaria* (núm. 19).

Rodríguez Márquez, J. (2002). *El Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones inmobiliarias*. Cizur Menor: Aranzadi.

Rodríguez Márquez, J. (2006). “El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: La persistencia de algunas cuestiones controvertidas”. *Tributos Locales* (núm. 64).

Rubio de Urquía, J. I. (2009). “Los tipos de gravamen del IBI: empieza a expresarse la motivación política de algunas actuaciones jurídicas”. *Tributos Locales* (núm. 88).

Soriano Bel, J. M. (2006). *Fiscalidad Inmobiliaria. Promotores, constructores y arrendadores de inmuebles*. València: CISS.

Valdevieso Fontán, M. J. (2000). *Las tasas por prestación de servicios urbanísticos y el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras*. Granada: Comares.

Vargas Jiménez, M. R. (2011). *La fiscalidad inmobiliaria en el ámbito local: cuestiones problemáticas*. Granada: Comares.

Varona Alabern, J. E. (2011). "Motivación y valor comprobado de los bienes inmuebles". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 149).

Villarín Lagos, M. (1997). *La tributación de los documentos notariales en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados*. Cizur Menor: Aranzadi.

Viñuales Sanabria, L. M. (2010). "SOCIMI: ¿el reit de una nueva generación? Un estudio comparado". *Crónica Tributaria* (núm. 135).

Zábala Rodríguez Fornos, A. (2002). "La afección de inmuebles al pago del Impuesto municipal de Bienes Inmuebles". *Tribuna Fiscal* (núm. 135).

