

Modalidades del ITPAJD

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

PID_00203787



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. Fundació 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

Introducción	5
Objetivos	6
1. Transmisiones patrimoniales onerosas	7
1.1. Hecho imponible	7
1.1.1. Concepto	7
1.1.2. Operaciones sujetas con carácter general	8
1.1.3. Transmisiones patrimoniales onerosas de bienes y derechos	9
1.1.4. Supuestos asimilados a las transmisiones patrimoniales	12
1.1.5. Constitución de derechos	14
1.1.6. Supuestos de no sujeción	17
1.2. Obligados tributarios	19
1.3. Base imponible	21
1.3.1. Determinación	21
1.3.2. Reglas específicas para los derechos	23
1.3.3. Reglas especiales	31
1.4. Tipos de gravamen y cuota	32
2. Operaciones societarias	36
2.1. Hecho imponible	37
2.1.1. Operaciones sujetas	37
2.1.2. Operaciones no sujetas	38
2.1.3. Entidades asimiladas a sociedades	40
2.2. Sujetos	40
2.3. Cuantificación	41
2.3.1. Base imponible	41
2.3.2. Cuota	42
3. Actos jurídicos documentados	44
3.1. Documentos notariales	45
3.1.1. Hecho imponible	45
3.1.2. Sujeto pasivo	49
3.1.3. Base imponible	49
3.1.4. Cuota tributaria	51
3.2. Documentos mercantiles	52
3.2.1. Hecho imponible	52
3.2.2. Sujetos	53
3.2.3. Cuantificación	54

3.3. Documentos administrativos	57
3.3.1. Hecho imponible	57
3.3.2. Sujetos	58
3.3.3. Cuantificación	58
Actividades	61

Introducción

Aunque hablamos del ITPAJD, en realidad, su ley reguladora contiene tres impuestos diferentes, agrupados bajo una denominación única y con algunas disposiciones comunes, como se ha visto en el módulo anterior, de carácter general. Al análisis de tales modalidades se dedica el presente módulo.

En primer lugar, el gravamen sobre las transmisiones patrimoniales onerosas, de carácter genérico, recae sobre las transmisiones de este tipo y sobre la constitución de derechos reales y de contenido económico. En segundo lugar, el gravamen sobre operaciones societarias afecta a las transmisiones específicas que tienen lugar con motivo de determinadas operaciones societarias (constitución, disolución, reducción de capital, etc.), incompatible con el gravamen sobre las transmisiones patrimoniales onerosas. Y, en tercer lugar, el gravamen sobre actos jurídicos documentados recae sobre la documentación de determinadas operaciones.

Por cada una de las tres modalidades impositivas se analizarán el hecho imponible, los contribuyentes y otros obligados tributarios y, por último, los diferentes elementos de cuantificación: base imponible, tipo de gravamen y cuota tributaria.

Objetivos

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

- 1.** Delimitar los hechos imposables, supuestos de no sujeción y de exención existentes en las tres modalidades del impuesto.
- 2.** Identificar a los contribuyentes y otros obligados tributarios de las diferentes modalidades del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.
- 3.** Comprender cómo se determina la base imponible de las diferentes modalidades del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.
- 4.** Delimitar cómo se aplica el tipo de gravamen y cómo se determina la cuota tributaria de las tres modalidades del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

1. Transmisiones patrimoniales onerosas

1.1. Hecho imponible

1.1.1. Concepto

La modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas tiene como objeto el gravamen de determinadas operaciones de transmisión *inter vivos* y onerosas de bienes y derechos que integran el patrimonio de las personas físicas o jurídicas, así como la constitución de determinados derechos y negocios.

La adquisición onerosa constituye el hecho imponible genérico de este impuesto, cuyo obligado al pago es el adquirente del bien o derecho.

Las características que, con carácter general, deben reunir tales operaciones son las siguientes:

- 1) Deben tratarse de operaciones efectuadas a título oneroso. Conviene subrayar que la onerosidad es un factor esencial en la producción del hecho imponible, pues sólo se encuentran sujetas las transmisiones en las que medie precio o contraprestación, quedando las adquisiciones gratuitas sujetas al impuesto sobre sucesiones y donaciones.
- 2) Son transmisiones patrimoniales por actos *inter vivos*, de forma que quedan excluidas las transferencias patrimoniales *mortis causa*. Excepcionalmente, no obstante, existen determinados actos *mortis causa* onerosos que no tributan ni por el ISD ni tampoco por la modalidad de TPO, como es el caso del legado realizado por el testador al acreedor en pago de su crédito.
- 3) Dado que el impuesto grava las operaciones realizadas entre particulares, son operaciones no realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad y, en principio, no sujetas al IVA (aunque ya se examinará que existen tres excepciones).

El carácter empresarial o profesional

Ahora bien, conviene precisar que el carácter empresarial o profesional de la operación es predicable del transmitente y no del comprador, de forma que una compraventa realizada por un particular a un empresario está sujeta a TPO y la realizada por un empresario o profesional a un particular estaría sujeta a IVA.

4) Debe producirse en las operaciones un desplazamiento patrimonial de contenido económico. En efecto, se gravan en esta modalidad del impuesto las adquisiciones derivativas. No quedan sujetas a TPO las adquisiciones originarias, consecuencia de la ocupación y de la prescripción, así como los incrementos patrimoniales derivados del derecho de accesión.

1.1.2. Operaciones sujetas con carácter general

La opción del legislador de definir el hecho imponible "adquisición" como transmisión patrimonial obliga a diferenciar entre dos modalidades:

a) Las transmisiones onerosas por actos *inter vivos* de todo tipo de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas (como la compraventa, la permuta y los supuestos en los que se produce una adquisición de bienes o derechos como la transmisión de créditos y demás derechos incorporales regulados en el Código civil en el mismo título que la compraventa).

b) La constitución y la ampliación de derechos reales (como el usufructo), préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo que estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y aeropuertos.

La finalidad de esta estructura consiste en dar cabida en el hecho imponible, junto con las adquisiciones derivativas o traslativas, a las adquisiciones de bienes o derechos que presentan las **características** siguientes:

- Nacen o se constituyen en virtud de un pacto *inter vivos*.
- Suponen una disminución y un acrecentamiento patrimonial correlativo para las partes (con independencia del pago del precio) o, mejor dicho, una limitación y ampliación de facultades de contenido patrimonial correlativas; pero que no existían previamente como bien separado e independiente en el patrimonio del transmitente, o sujeto que sufre la limitación patrimonial¹.

⁽¹⁾Art. 7.1 TRLITPAJD.

Precisiones en torno al hecho imponible

Conviene poner de relieve que tales hechos imponibles sólo son gravados en la medida en que tengan causa onerosa, por lo que las operaciones lucrativas quedan fuera del ámbito de aplicación del ITPO y son gravadas por el ISD.

En cualquier caso, que las transmisiones efectuadas en el marco de las distintas situaciones por las que puede atravesar una sociedad están sujetas sólo a la modalidad de operaciones societarias, por su incompatibilidad con ITPO.

Por otro lado, debe señalarse que la contraprestación entregada en la adquisición también está sujeta a ITPO (como sucede en el caso de la permuta, según el artículo 23 del

RITPAJD). Ahora bien, si la contraprestación consiste en una suma de dinero, dicha contraprestación se encuentra exenta (art. 45.I.B.4 TRLITPAJD).

Además de subrayar el carácter de *numerus apertus* que poseen los derechos reales en nuestro ordenamiento, junto con los derechos mencionados en el artículo 7.1 del TRLITPAJD, es preciso incluir como **sujetas** al impuesto:

- Las condiciones resolutorias explícitas, que el TRLITPAJD asimila a los derechos reales de garantía, en concreto a las hipotecas².
- Las aparcerías y los subarrendamientos, que se equiparan a los arrendamientos³.

(2) Art. 7.3 TRLITPAJD.

(3) Art. 7.4 TRLITPAJD.

Asimismo, la ley incluye expresamente como transmisión de bienes o derechos la subrogación en los derechos del acreedor prendario, hipotecario o anticrético, tributando por el tipo establecido para la constitución de los derechos reales de garantía⁴. Excepcionalmente, la ley considera acto gravable, como consolidación del dominio, la extinción del derecho real de usufructo⁵, pero no la extinción de los otros derechos reales.

(4) Arts. 16 TRLITPAJD y 13 RITPAJD.

(5) Art. 14.1 TRLITPAJD.

No obstante, el artículo 42.6 del RITPAJD considera la extinción de los derechos reales de uso y habitación como una ampliación de derechos sujetos al impuesto y exigibles al usufructuario o, si procede, al nudo propietario.

Del mismo modo, en las transmisiones con pacto de retro, el ejercicio en el plazo del derecho de retracto o su extinción por caducidad representan una **recuperación del dominio** que la ley declara expresamente sujeta⁶.

(6) Arts. 14.3 TRLITPAJD y 46 RITPAJD.

Este gravamen se explica por la consideración de la constitución y la transmisión del derecho a retraer como actos gravables por separado del gravamen que recae sobre la transmisión del bien o derecho afectado por el pacto de retro, pese a la coordinación que se establece entre estos actos para determinar las respectivas bases imponibles.

1.1.3. Transmisiones patrimoniales onerosas de bienes y derechos

Como se ha señalado anteriormente, están sujetas al impuesto las transmisiones onerosas *inter vivos* de los bienes y derechos integrantes del patrimonio tanto de las personas físicas como jurídicas. En particular, pueden destacarse los siguientes supuestos de transmisión: bienes inmuebles, títulos valores, adquisición en subasta a condición de ceder, permuta, transacción, transmisión con cláusula de retro, transmisión de derechos mediante cuyo ejercicio puedan obtenerse bienes determinados y la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial.

1) **Bienes inmuebles.** Cuando se transmiten tanto bienes inmuebles como derechos que recaigan sobre tales bienes, tales operaciones quedan sujetas a la modalidad de TPO, siempre y cuando el transmitente no sea sujeto pasivo del IVA o bien, a pesar de serlo, la operación esté exenta del IVA y no se haya renunciado a dicha exención.

Operaciones exentas del IVA

- Entregas de terrenos rústicos y demás que no sean edificables, en los términos del artículo 20.1.20 de la LIVA. Dicha exención comprende las edificaciones existentes sobre los terrenos que sean accesorios a la explotación agrícola.
- Entregas de terrenos realizadas a juntas de compensación y las posteriores edificaciones que se efectúen a los propietarios, según el artículo 20.1.21 de la LIVA.
- Segundas y ulteriores entregas de edificaciones (art. 20.1.22 LIVA).
- Transmisión de derechos reales de goce y disfrute sobre bienes inmuebles, en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.1.23 de la LIVA; exención que no es renunciable.

Ejemplos

El Sr. González, empresario individual dedicado a la compraventa de terrenos, construcción y venta de edificaciones, transmite al Sr. Martínez un terreno edificable.

Se trata de una transmisión sujeta y no exenta del IVA y, por lo tanto, no sujeta a TPO (en cambio, la formalización de la operación mediante escritura pública sí que estará sujeta a la cuota gradual de la modalidad de documentos notariales de AJD).

La Sra. Ramírez vende a una empresa constructora un terreno en el que ésta construirá un bloque de pisos.

La transmisión no está sujeta a IVA, puesto que la Sra. Ramírez no tiene la condición de sujeto pasivo del IVA. Por consiguiente, la operación está sujeta a TPO.

La empresa Cultivo, S. A., transmite a la empresa Ganado, S. A., una finca rústica agrícola, en la que se encuentra enclavado un chalet.

Esta transmisión está sujeta, pero exenta del IVA. La exención alcanza tanto a la propia finca como al chalet, al ser una edificación accesoria de la explotación agrícola; por lo que está sujeta a TPO (salvo que se renuncie a la exención del IVA, en cuyo caso la formalización de la operación en escritura pública estaría sujeta a la cuota gradual de la modalidad de documentos notariales de AJD).

2) **Títulos valores**⁷. Con carácter general, la transmisión de valores (admitidos o no a cotización oficial) están exentos de TPO, así como de IVA. Ahora bien, tributan por TPO en los dos siguientes supuestos:

- Cuando los valores transmitidos representen partes alícuotas del capital social o patrimonio de sociedades, fondos, asociaciones y otras entidades cuyo activo esté constituido al menos en su 50% por inmuebles situados en territorio nacional, siempre que el adquirente obtenga la titularidad total del patrimonio o, al menos, una posición que les permita ejercer el control sobre tales entidades. En el caso de sociedades mercantiles, dicho control se considera obtenido cuando directa o indirectamente se consiga una participación en el capital social superior al 50%.
- Cuando las acciones o participaciones sociales transmitidas hayan sido recibidas por las aportaciones de bienes inmuebles realizadas con motivo de

⁽⁷⁾Arts. 17 RITPAJD y 108 de la Ley del Mercado de Valores.

Cómputo del 50%

Para el cómputo de dicho 50% del activo constituido por bienes inmuebles, no se tienen en cuenta los inmuebles, salvo terrenos y solares, que formen parte del activo circulante de entidades que se dediquen de forma exclusiva a la construcción o promoción inmobiliaria.

la constitución de sociedades o la ampliación de su capital social, siempre que entre la fecha de aportación y la de transmisión no hubiera transcurrido un plazo de un año.

3) Adquisiciones en subasta a condición de ceder⁸. La normativa reguladora del impuesto se refiere de forma expresa a las adquisiciones acaecidas en subastas a condición de ceder. En estos casos, si el postor a quien se adjudique el remate hace uso del derecho a ceder el bien adquirido en el mismo acto de la subasta, se liquida una única transmisión a favor del cesionario y no del postor.

⁽⁸⁾Art. 20 RITPAJD.

Ahora bien, si la declaración de haber hecho la postura para ceder se realiza tras la celebración de la subasta, se efectúan dos liquidaciones: una, al adjudicatario del remate, y otra, al cesionario de aquél.

4) Permutas⁹. En las permutas de bienes o derechos, como se producen dos transmisiones (cada uno de los contratantes se obliga a dar un bien o derecho a cambio de otro bien o derecho), se practican también dos liquidaciones, aplicándose el tipo de gravamen correspondiente a la naturaleza mueble o inmueble de los bienes o derechos adquiridos. En consecuencia, cada permutante tributa por el valor comprobado de los que adquiriera, a no ser que el valor declarado sea mayor o bien resulte aplicable lo dispuesto en el artículo 21 del RITPAJD.

⁽⁹⁾Art. 23 RITPAJD.

Comprobación y diferencias de valor

Cuando, en las transmisiones onerosas por actos *inter vivos* de bienes y derechos, el valor comprobado a efectos de la modalidad TPO exceda del consignado por las partes en el correspondiente documento en más del 20% de éste y tal exceso supere los 12.020,24 euros (sin perjuicio de la tributación que corresponda sobre el valor consignado por la modalidad expresada), conlleva para el transmitente y para el adquirente los efectos tributarios de los incrementos patrimoniales derivados de transmisiones a título lucrativo.

Ejemplo

El Sr. Fernández transmite a la Sra. Peláez un apartamento y, en contraprestación, la Sra. Peláez transmite al Sr. Fernández un piso. El valor declarado de ambas transmisiones es de 120.000 euros; si bien, practicada una comprobación de valores, la Administración determina un valor comprobado para el piso de 130.000 euros.

La transmisión del apartamento a la Sra. Peláez está sujeta a TPO, y se liquida a partir de la base imponible de 120.000 euros, aplicando un tipo del 7%. De forma que la cuota tributaria es de 8.400 euros.

A su vez, la transmisión del piso al Sr. Fernández también está sujeta a TPO, liquidándose, igualmente, por una base imponible de 120.000 euros y aplicándose un tipo del 7%. Nuevamente, la cuota tributaria es de 8.400 euros. No obstante, en este caso, tras la comprobación de valores, la Administración practicará una liquidación complementaria por TPO por la diferencia de valor. Así, la nueva liquidación tendrá un importe de 700 euros (10.000 x 7%).

5) Transacciones¹⁰. Cuando nos hallamos en presencia de transacciones, el impuesto se liquida según el título por el que se adjudiquen, declaren o reconozcan los bienes o derechos litigiosos (y si no consta, por el concepto de transmisión onerosa).

⁽¹⁰⁾Arts. 14.5 TRLITPAJD y 28 RITPAJD.

6) Ventas con cláusula de retro¹¹. En las transmisiones de bienes y derechos con cláusula de retro, el transmitente se reserva el derecho a recuperar la cosa vendida con la obligación de reembolsar el precio de venta y los gastos, dis-

⁽¹¹⁾Art. 46 RITPAJD.

poniendo del plazo de cuatro años (a falta de pacto expreso) para ejercer el derecho a retraer (con el límite de diez años), en los términos de los arts. 1507 y 1508 del CC.

Operaciones realizadas en las ventas con cláusula de retro

- La transmisión de bienes y derechos con cláusula de retro.
- La transmisión del derecho a retraer.
- El ejercicio del derecho de retracto en plazo.
- La extinción del derecho a retraer por el transcurso del plazo acordado o fijado legalmente.
- El ejercicio del derecho a retraer transcurrido el plazo acordado o diez años desde la fecha del contrato.

En la transmisión de bienes y derechos con cláusula de retro, sirve de base del impuesto el precio declarado si es igual o mayor que los dos tercios de valor comprobado de aquéllos.

En la transmisión del derecho a retraer en plazo, sirve de base la tercera parte de dicho valor (a no ser que el precio declarado sea mayor).

Al ejercitarse el derecho de retracto en plazo (el acordado o el legal), sirve de base las dos terceras partes del valor comprobado de los bienes y derechos retraídos, siempre que sea igual o mayor al precio de la retrocesión.

En la extinción del derecho a retraer, sirve de base la diferencia, si la hubiere, entre la base de la liquidación anteriormente practicada (pues se gira al adquirente de los bienes o derechos la oportuna liquidación complementaria) y el total valor comprobado de los bienes.

En el ejercicio del derecho a retraer transcurrido el plazo estipulado o el legalmente establecido (diez años), se liquida el impuesto en concepto de nueva transmisión.

7) Transmisiones de derechos mediante cuyo ejercicio puedan obtener bienes determinados. En estos casos, el impuesto se exige por los mismos conceptos y aplicando los mismos tipos de gravamen que en el caso de las efectuadas en los mismos bienes y derechos.

8) Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial. Siempre que no estén sujetas al IVA, deben tributar por la modalidad de TPO las entregas de bienes inmuebles incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial.

1.1.4. Supuestos asimilados a las transmisiones patrimoniales

Se consideran transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto, según el TRLITPAJD, con la finalidad de evitar el fraude de la ley, los supuestos siguientes¹²:

Prórroga del plazo de retraer

La prórroga del plazo de retraer no está sujeta a la modalidad de TPO, sin perjuicio de su tributación, cuando proceda, por la modalidad de AJD.

⁽¹²⁾Art. 7.2 TRLITPAJD.

a) Las adjudicaciones de bienes o derechos en pago y para el pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas.

En cuanto a las adjudicaciones para el pago de deudas, los adjudicatarios que en el plazo de dos años transmitan al acreedor como pago del crédito los mismos bienes o derechos que les fueron adjudicados y los que los transmitan a un tercero para este objeto, dentro del mismo plazo, podrán exigir la devolución del impuesto satisfecho por las adjudicaciones.

Concepto de las diferentes adjudicaciones

En la adjudicación en pago de deudas, el adjudicatario es acreedor del adjudicante por un crédito propio. El deudor entrega al acreedor una prestación diferente a la debida al acreedor, que la acepta extinguiendo la deuda.

En la adjudicación para pago de deudas, el adjudicatario es deudor de terceros por la cesión de deudas y bienes hecha por el adjudicante. La adjudicación conlleva la entrega de bienes por parte del deudor a un tercero, debiendo éste abonar la deuda con esos bienes o con el producto de su venta.

En la adjudicación en pago de asunción de deudas, el adjudicatario recibe determinados bienes para con ellos o con su producto pagar las deudas del adjudicante. El adjudicatario asume una deuda del adjudicante y, como contrapartida o precio, recibe un bien o derecho de valor análogo al de la deuda asumida.

Las adjudicaciones en pago de asunción de deudas tácitas no están sujetas a TPO. Así sucede, por ejemplo, en las compraventas o donaciones de bienes inmuebles gravados con hipoteca cuando el comprador o el donatario se subrogan en la posición del deudor hipotecario (el vendedor o el donante).

La sujeción a TPO de las adjudicaciones en pago de asunción de deudas

El artículo 29 del RITPAJD originariamente incluía, en el hecho imponible de esta modalidad del impuesto, las adjudicaciones en pago de asunción de deudas al equipararlas a las adjudicaciones en pago.

No obstante, la STS de 5 de diciembre de 1998 anuló dicho precepto reglamentario, al no contemplarse este hecho imponible en el TRLITPAJD. Posteriormente, se modificó el artículo 7.2.A del TRLITPAJD para incluir, como hecho imponible, que las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas.

b) Los excesos de adjudicación declarados¹³, que tienen lugar cuando se produce una diferencia positiva entre el valor de la cuota ideal que corresponde a un comunero o copartícipe y el valor de la cuota que le resulta adjudicada efectivamente, salvo los que surgen si se cumple lo que disponen los artículos 821 (legado de una finca de difícil división), 829 (mejora que se señala en cosa determinada), 1056.2 (padre que quiere conservar indivisa una explotación y que la asigna en testamento a uno solo de los hijos) y 1062.1 del Código civil (bien indivisible o que con su división desmerezca mucho y se asigna a uno solo de los herederos), como en el caso de bienes indivisibles.

En estos supuestos se gravan las adjudicaciones efectuadas a una persona en lo que supera la participación que legal o contractualmente le corresponde, como ocurre en las liquidaciones de sociedades mercantiles o comunidades de bienes y en la disolución del régimen económico matrimonial de gananciales.

Adjudicaciones para el pago de deudas

No obstante, la liquidación por la transmisión al adjudicatario no se practicará si al presentar el documento acreditativo de la adjudicación a la liquidación del impuesto se justifica que el adjudicatario ya había enajenado o adjudicado los bienes al acreedor dentro del término reglamentario y que se ha satisfecho el impuesto correspondiente a esa transmisión.

⁽¹³⁾ Que resultan de los valores declarados por los propios interesados.

Lectura recomendada

Por lo que respecta a la tributación de los excesos de adjudicación, dictada en interés de la ley, podéis consultar la importante STS de 17 de diciembre de 1997.

La operación se somete a gravamen por el impuesto que corresponda a la adjudicación y por el exceso por TPO. Debe tenerse presente que sólo se encuentran sujetos a TPO los excesos de adjudicación que se produzcan a título oneroso.

c) Los excesos de adjudicación que se puedan producir en las adquisiciones *mortis causa* como consecuencia de la comprobación de valores si concurren las condiciones previstas legalmente: cuando el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios exceda del 50% del valor que le correspondería en virtud de su título, salvo que los valores declarados sean iguales o superiores a los establecidos en el impuesto sobre el patrimonio.

d) Los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos a los que se refiere el título VI de la Ley Hipotecaria y las certificaciones expedidas al amparo del artículo 206 de esta última Ley. Tales supuestos quedan sujetos a gravamen por TPO, a no ser que se acredite haber satisfecho el impuesto, o la exención o no sujeción al mismo, por la transmisión de los mismos bienes, cuyo título se supla con el otorgamiento de estos documentos, salvo en cuanto a la prescripción, cuyo plazo se computa desde la fecha del expediente, acta o certificación.

Conceptos

El **expediente de dominio** es aquel procedimiento que puede seguir el propietario que carece de título escrito de dominio, para conseguir la habilitación del mismo y obtener la inscripción de su derecho en el Registro de la Propiedad.

Las **actas de notoriedad** se utilizan para acreditar y fijar hechos notorios sobre los que fundar o declarar un derecho con intervención notarial.

Las **actas complementarias** de documentos públicos sirven para la inmatriculación de fincas cuando no se acredite de modo fehaciente el título adquisitivo del transmitente.

Las **certificaciones** expedidas a los efectos del artículo 206 de la Ley Hipotecaria permiten la inscripción de bienes inmuebles pertenecientes al Estado, la provincia, el municipio, corporaciones de derecho público y la Iglesia católica.

e) Los reconocimientos de dominio a favor de una persona determinada (que significan una declaración de propiedad a favor de persona determinada), aplicándose el impuesto en su modalidad de TPO en iguales condiciones que las ya examinadas para el caso de los expedientes, actas y certificaciones.

1.1.5. Constitución de derechos

Asimismo, se encuentran sujetos a la modalidad de TPO la constitución de derechos reales, préstamos con garantía, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas.

1) **Derechos reales.** Tributan por la modalidad de TPO la constitución tanto de los derechos reales de goce como de los derechos reales de garantía.

La adjudicación de bienes entre los comuneros

La adjudicación de bienes entre los comuneros por disolución de la comunidad no constituye una transmisión de bienes, sino una simple especificación de derechos, según la concepción románica imperante en nuestro ordenamiento.

También la compensación en metálico por el exceso de adjudicación en el caso de bienes indivisibles (inevitable) se considera una especificación de la cuota ideal (especificación de derechos).

Adquisiciones realizadas mediante mandatario o gestor

Según prevé el artículo 19 del RITPAJD, en las adquisiciones realizadas mediante mandatario o gestor, la declaración o reconocimiento de propiedad u otro derecho se considera como verdadera transmisión, sujeta, en consecuencia, a TPO, aunque en el título o documento acreditativo de la que se supone realizada por poder o encargo no constaran consignados en legal forma tal carácter y circunstancias, y sin perjuicio de que la actuación mediante mandatario o gestor pueda acreditarse por cualquier otro medio de prueba.

Se incluyen entre los derechos reales de goce¹⁴ el usufructo, uso y habitación, superficie, servidumbres y censos (enfitéuticos, reservativos y consignativos).

⁽¹⁴⁾Que permiten a su titular la utilización o explotación, total o parcial, de un bien ajeno, incluso, en ocasiones, la adquisición de los bienes que producen.

A su vez, los derechos reales de garantía¹⁵ están integrados por la hipoteca inmobiliaria, hipoteca mobiliaria, prenda, prenda sin desplazamiento y anticresis.

⁽¹⁵⁾Que aseguran el cumplimiento de una obligación, de la que es acreedor el titular del derecho real.

2) Préstamos con garantía¹⁶. La constitución de las fianzas, así como de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributan únicamente por el concepto de préstamo cuando se cumplen los dos requisitos siguientes: que la concesión del préstamo y la constitución de las garantías se efectúen simultáneamente y, por otro lado, que al otorgar el préstamo estuviera prevista la posterior constitución de la garantía.

⁽¹⁶⁾Arts. 15 TRLITPAJD y 25 RITPAJD.

Asimismo, se liquidan como préstamos personales las cuentas de crédito, el reconocimiento de deuda y el depósito retribuido.

Para finalizar, conviene recordar que, al margen de estos casos, tanto los préstamos como los actos equiparados al préstamo gozan de la exención reconocida en los arts. 45.I.B.15 de la LITPAJD y 88.I.B.15 del RITPAJD.

3) Fianzas. Están sujetas a la modalidad de TPO, con independencia de si media o no retribución al fiador, las fianzas cuando se cumplan los siguientes requisitos¹⁷: que no resulten sujetas a IVA porque son prestadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad; que no sean accesorias de operaciones de préstamo y de supuestos asimilados (ya que tributan, en ese caso, únicamente por el concepto de préstamo en TPO); y, por último, que posean carácter convencional, ya que no están sujetas las fianzas establecidas con carácter legal o imperativo. Las fianzas no sujetas a TPO no lo están a la cuota gradual de AJD.

⁽¹⁷⁾Arts. 7.1.B y 15.1 TRLITPAJD y 25.1 RITPAJD.

Ampliación y extinción de la fianza

La ampliación de la fianza sujeta a TPO está también sujeta a esta modalidad del impuesto, y la extinción de la misma no está sujeta ni a TPO ni a AJD.

4) Arrendamientos. A pesar de que los arrendamientos son operaciones sujetas al IVA, en algunos casos están declaradas exentas, en cuyo caso tributan por la modalidad de TPO. De acuerdo con el artículo 20.1.23 de la LIVA, están exentos los arrendamientos que recaen sobre los siguientes bienes: en primer lugar, los terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica, salvo las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo; y, en segundo lugar, los edificios, o parte de los mismos, destinados de forma exclusiva a viviendas, incluidos los garajes y anexos accesorios a estas últimas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

Arrendamientos sujetos a IVA

Están sujetos al IVA y, en consecuencia, no tributan por TPO los siguientes arrendamientos, entre otros: arrendamientos de local de negocio y arrendamientos de plazas de garaje.

A este respecto, conviene señalar que, en virtud de lo previsto en el artículo 14 del RITPAJD, se asimilan a los contratos de arrendamiento los de aparcería y los de subarriendo.

5) Pensiones. Las pensiones onerosas consistentes en la entrega de una cantidad de dinero con carácter periódico y durante cierto periodo de tiempo a cambio de un capital, no se consideran operaciones sujetas al IVA, dado que las entregas de dinero no constituyen el hecho imponible de dicho impuesto, estando sujetas, pues, a TPO.

Ejemplos

La Sra. Rupérez, entrega al Sr. Antúnez 200.000 euros, obligándose el Sr. Antúnez a satisfacer a la Sra. Rupérez una renta vitalicia mensual de 1.000 euros.

La entrega del capital (200.000 euros) es una operación no sujeta a TPO (según el art. 45.1.B.4 TRLITPAJD). En cambio, sí que está sujeta la constitución de la renta vitalicia (art. 7.1.B TRLITPAJD).

La Sra. Rupérez entrega al Sr. Antúnez un piso, obligándose el Sr. Antúnez a satisfacer a la Sra. Rupérez una renta vitalicia mensual de 1.000 euros.

Debemos distinguir dos hechos imponibles de la modalidad de TPO: por un lado, la constitución de la pensión (art. 7.1.B TRLITPAJD) y, por otro, la cesión del inmueble como contraprestación de la misma (art. 7.1.A TRLITPAJD).

No obstante, no están sujetas a TPO, en primer lugar, las pensiones satisfechas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.5 del TRLITPAJD. En segundo lugar, las pensiones constituidas sin mediar contraprestación a título lucrativo, *inter vivos* o *mortis causa*, ya que en este caso están sujetas a ISD. Y, por último, las pensiones constituidas por imperativo legal¹⁸ tampoco están sujetas a TPO porque no concurren las condiciones de convención ni de onerosidad en su constitución.

La extinción de la pensión no está sujeta a la modalidad de TPO, pero tampoco a la modalidad de AJD.

6) Concesiones administrativas¹⁹. Están sujetas a TPO no sólo las concesiones administrativas que constituyen un denominado derecho real administrativo, sino también las concesiones de servicios públicos.

En esta línea, de acuerdo con lo establecido en el artículo 9.9º de la LIVA, no están sujetas al IVA las concesiones y autorizaciones administrativas, con excepción de las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar inmuebles o instalaciones en puertos, aeropuertos o infraestructuras ferroviarias. Ahora bien, tales concesiones sujetas a IVA (y, por tanto, no a TPO), si se formalizan en escritura pública y se refieren a bienes inmuebles, sí que están sujetas al gravamen gradual de la modalidad de AJD (al ser inscribibles en el Registro de la Propiedad).

⁽¹⁸⁾ Como la pensión compensatoria que corresponde al cónyuge en caso de separación del artículo 97 del CC.

Pensiones no sujetas a TPO

Las pensiones no sujetas a TPO no están sujetas a AJD, ya que no son inscribibles.

⁽¹⁹⁾ Art. 7.1.B TRLITPAJD.

Además, el art. 13.2 del TRLITPAJD equipara las concesiones administrativas a los actos y negocios administrativos en los que, como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos o de la atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de dominio o uso público, se origine un desplazamiento patrimonial a favor de los particulares. En particular, no quedan sujetas al impuesto las meras autorizaciones de derechos preexistentes o las licencias que se requieran para el ejercicio de una actividad personal de su titular.

En cuanto a la ampliación de las concesiones, solamente está sujeta a TPO, según el artículo 7.1.B) del TRLITPAJD, si conlleva un incremento patrimonial para su titular, por lo que están sujetas a esta modalidad del impuesto las prórogas de las concesiones y la ampliación del contenido material de las mismas.

Por lo que respecta a la transmisión de las concesiones, debe señalarse que generalmente constituye una operación realizada por el sujeto pasivo del IVA en el ejercicio de su actividad, quedando sujeta al IVA y no a TPO (tributando también por el gravamen gradual de AJD si la transmisión se formaliza en escritura pública y es inscribible en el Registro de la Propiedad por afectar o recaer sobre inmuebles).

7) Ampliación de derechos. De acuerdo con lo previsto en el artículo 10.2 del RITPAJD, se liquidará como constitución de derechos la ampliación posterior de su contenido, cuando implique para su titular un incremento patrimonial, el cual servirá de base para la exigencia del tributo.

1.1.6. Supuestos de no sujeción

Los supuestos de no sujeción en la modalidad de TPO pueden ser cuatro, a saber, no encontrarse los actos y contratos recogidos expresamente en la normativa legal y reglamentaria reguladora del impuesto, la relación de incompatibilidad y preferencia del IVA, la relación de incompatibilidad y preferencia de la modalidad de OS o bien los supuestos que no tienen la consideración de transmisiones onerosas *inter vivos* de acuerdo con la normativa del tributo.

Dejando al margen la primera de las causas citadas, en relación con la segunda de ellas, la no sujeción como consecuencia de la relación de incompatibilidad y preferencia del IVA, hay que destacar que las transmisiones sujetas a IVA²⁰ no resultan sujetas a la modalidad de TPO, debido a la citada relación de incompatibilidad y preferencia del IVA respecto de la modalidad de TPO²¹.

No consideración de concesiones

Según la Consulta de la DGT de 15 de abril del 2003, no tienen la consideración de concesiones la cesión de explotación de restaurantes, cafeterías y hoteles por parte de entidades públicas, siendo en este caso la Administración contribuyente del IVA, quien repercutirá sobre el canon que perciba el IVA correspondiente.

⁽²⁰⁾ Por ser realizadas por empresarios o por profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA.

⁽²¹⁾ Art. 30 RITPAJD.

De forma que, en principio, ninguna transmisión onerosa que produzca el hecho imponible del IVA resulta sujeta a la modalidad de TPO, en virtud de lo dispuesto por los arts. 4 de la LIVA y 7.5 y 18 del TRLITPAJD. Ahora bien, esta regla general presenta cuatro excepciones.

En primer lugar, quedan sujetas a la modalidad de TPO las entregas o arrendamiento de bienes inmuebles exentos del IVA, salvo que se renuncie a la exención de la que gozan²², en cuyo caso tales operaciones quedarían sujetas a IVA y no a TPO. En segundo lugar, la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre bienes inmuebles y que estén exentas del IVA. En tercer lugar, las excepciones a la exención prevista para la transmisión de valores en el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores tributan en todo caso por la modalidad de TPO, aunque resulten sujetas al IVA. Y, en último lugar, la transmisión onerosa *inter vivos* de la totalidad de un patrimonio empresarial a favor de un único adquirente que continúe con la actividad no sujeta a IVA está sujeta a TPO en cuanto a los inmuebles y derechos reales de goce y disfrute sobre los mismos comprendidos en la transmisión²³.

(22) En las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.2 de la LIVA.

(23) Art. 7.5 TRLITPAJD.

Respecto a la tercera causa de no sujeción, es decir, la relación de incompatibilidad y preferencia de la modalidad de OS, conviene destacar que las transmisiones constitutivas o integrantes de hechos imposables sujetos a OS no pueden resultar gravadas por la modalidad de TPO, dada la relación de incompatibilidad que existe entre ambas modalidades, según establece el artículo 1.2 del TRLITPAJD. Lo cual es consecuencia del carácter alternativo de ambas modalidades y de la especialidad del hecho imponible de la modalidad de OS.

Y, por último, en relación con los supuestos que no tienen la consideración de transmisiones onerosas *inter vivos* de acuerdo con la normativa del tributo, hay que señalar que son los siguientes²⁴:

(24) Art.31 RITPAJD.

a) Las adquisiciones a título gratuito, sean *inter vivos* o *mortis causa*, que quedan sujetas al ISD.

b) Las adquisiciones a título oneroso *mortis causa*.

c) Los excesos de adjudicación declarados con motivo de la necesaria adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual, en los casos de disolución del matrimonio o bien de cambio de régimen económico.

d) La reversión del dominio al expropiado como consecuencia del incumplimiento de los fines justificativos de la expropiación.

e) La recuperación del dominio como consecuencia del cumplimiento de una condición resolutoria expresa de la compraventa²⁵, sin que sea precisa la existencia de una resolución judicial o administrativa que lo declare.

(25) Sin perjuicio de la liquidación correspondiente por el concepto de AJD.

La condición resolutoria, a diferencia del pacto de retro, no es objeto de gravamen autónomo, de manera que su cumplimiento tampoco se puede equiparar al ejercicio de aquel derecho, y sí que puede, por el contrario, dar lugar a la devolución del impuesto.

Asimismo, la entrega de dinero en pago de la adquisición de un bien o derecho constituye un supuesto de no sujeción, dada la delimitación del hecho imponible, si bien la ley²⁶ lo incluye entre los supuestos de exención.

⁽²⁶⁾Apdo. 1º.b art. 45 TRLITPAJD.

Por último, hay que destacar que los supuestos no sujetos a la modalidad de TPO pueden incidir en la modalidad de AJD si reúnen los requisitos contemplados en el artículo 31.2 del TRLITPAJD²⁷.

⁽²⁷⁾Acto o contrato documentado notarialmente, de objeto valuable e inscribible en el Registro de la Propiedad, Mercantil, de Bienes Muebles o de la Propiedad Industrial, no sujeto, además de a la modalidad de TPO, a la de OS o al ISD.

1.2. Obligados tributarios

En el marco de los obligados tributarios de esta modalidad del tributo distinguimos:

⁽²⁸⁾Arts. 8 TRLITPAJD y 34 RITPAJD.

1) **Contribuyente.** De acuerdo con la delimitación efectuada, el sujeto pasivo realizador del hecho imponible es el adquirente.

Por tanto, la normativa reguladora del impuesto designa como contribuyente, con independencia de los pactos o acuerdos entre las partes²⁸:

a) En las transmisiones de bienes o derechos, de cualquier clase, al adquirente.

Ejemplo

El Sr. Ordóñez compra a la Sra. Díez un piso de segunda mano por un importe de 140.000 euros.

El sujeto pasivo, en calidad de contribuyente de TPO, es el Sr. Ordóñez, es decir, el comprador (art. 8.a TRLITPAJD).

b) En los otros casos, al beneficiario o a la persona a favor de la cual se lleve a cabo el acto o contrato, en concreto el prestatario, el acreedor afianzado, el arrendatario, el pensionista, etc.

Ejemplo

El Sr. Rupérez alquila a la Sra. Ramírez una vivienda por 500 euros al mes.

El sujeto pasivo, en calidad de contribuyente de TPO, es la Sra. Ramírez, dado que es el arrendatario (art. 8.f TRLITPAJD).

El Sr. Gómez entrega a la Sra. Pérez 200.000 euros, a cambio de una renta vitalicia mensual de 800 euros.

El sujeto pasivo es el pensionista, el Sr. Gómez (art. 8.g TRLITPAJD).

Supuestos específicos de contribuyentes previstos y no previstos expresamente en la normativa

Supuestos específicos de contribuyentes previstos y no previstos expresamente en la normativa:

- En el caso de expedientes de dominio, de actas de notoriedad, de actas complementarias de documentos públicos y los certificados a los que se refiere el artículo 206 de la Ley Hipotecaria: la persona que los promueva.
- En los reconocimientos de dominio realizados a favor de persona determina: dicha persona.
- En la constitución de derechos reales: la persona a favor de la cual se realice el correspondiente acto.
- En la constitución de préstamos de cualquier naturaleza: el prestatario.
- En la constitución de fianzas: el acreedor afianzado.
- En la constitución de arrendamientos: el arrendatario.
- En la constitución de pensiones: el pensionista.
- En la concesión administrativa: el concesionario.
- En los actos y contratos administrativos equiparados a la concesión: el beneficiario.

Supuestos específicos de contribuyentes no previstos expresamente en la normativa

- En las ventas con pacto de retro: el vendedor.
- En la constitución del derecho de retracto: el vendedor.
- En la transmisión del derecho de retracto: el adquirente.
- En el ejercicio del derecho de retracto: el adquirente de los bienes.
- En las transacciones: la persona que obtenga un incremento en su patrimonio, y según el título de su adquisición.
- En las condiciones resolutorias en garantía de precio aplazado: el vendedor.
- En las adjudicaciones en pago: el adjudicatario.
- En los excesos de adjudicación: el adjudicatario.
- En las permutas: los adquirentes.

En los supuestos en los que exista una **pluralidad de sujetos pasivos**, prevé el artículo 35 del RITPAJD que, si en un contrato existe una pluralidad de convenciones, se determinará un sujeto pasivo para cada una de esas convenciones, salvo que la normativa del impuesto establezca otra cosa (como ocurre en los préstamos hipotecarios).

2) Responsable subsidiario. La normativa reguladora del impuesto prevé tres supuestos de responsabilidad subsidiaria²⁹:

⁽²⁹⁾Arts. 9 TRLITPAJD y 36 RITPAJD.

a) La del funcionario que autorice el cambio de sujeto pasivo de cualquier tributo (estatal, autonómico o local) que implique, directa o indirectamente, una transmisión patrimonial gravada por el impuesto sin exigir previamente la justificación del pago del impuesto.

b) En el caso de la constitución de préstamos, la del prestador o arrendador que perciba, total o parcialmente, el capital, los intereses o la cosa prestada, sin exigir al prestatario la justificación del pago del impuesto.

c) En el caso de la constitución de arrendamientos, la del arrendador, si hubiese percibido el primer plazo de renta, sin exigir al arrendatario la justificación del pago del impuesto.

1.3. Base imponible

1.3.1. Determinación

Constituye la base imponible del ITPAJD, según los artículos 10.1 del TRLITPAJD y 37 del RITPAJD, el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituye o cede. Solamente son deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes (como censos, pensiones o servidumbres) y no son deducibles las deudas (aunque estén garantizadas por prenda o hipoteca).

Comprobación del valor real

Dada la configuración de la base imponible como el valor real, debe tenerse en cuenta que la Administración Tributaria puede, en cualquier caso, comprobar el valor declarado por el contribuyente.

Dicho valor se obtiene de la manera siguiente:

1) **Según la regla general para los bienes.** En el caso de los bienes, por medio de la deducción de las cargas y los gravámenes que le resten valor, pero no de las deudas, aunque estén garantizados con prenda o hipoteca, como se acaba de señalar.

Ejemplo

La Sra. Martínez, propietaria de un apartamento en la playa que compró diez años antes a una promotora inmobiliaria, decide venderlo a su amiga, la Sra. Fernández, por un precio de 150.000 euros.

Dado que se trata de una segunda o posterior transmisión de vivienda, la operación no tributa por el impuesto sobre el valor añadido, sino por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas. La base imponible del impuesto viene constituida por el valor real del bien menos las cargas que disminuyan dicho valor real, entre las que no cabe incluir las deudas, ni aun estando por hipoteca.

La Sra. Martínez debe declarar como valor real el precio efectivo de la transmisión, sin perjuicio de una posible comprobación de valores que efectúe la Administración Tributaria de la correspondiente comunidad autónoma. Por consiguiente, en este caso, la base imponible asciende a 150.000 euros.

2) Según las reglas específicas para los derechos. En el caso de los derechos, por la aplicación de las reglas específicas contenidas en la Ley del Impuesto para cada tipo de derechos³⁰.

Así pues, en el caso de los derechos, podemos atender al esquema siguiente:

⁽³⁰⁾Usufructo; uso y habitación; hipoteca, prenda y anticresis; otros derechos reales; arrendamientos; pensiones; títulos valores; actas de notoriedad para inscripción de aguas de riego; aparcería; préstamos con garantía personal; contratos de reconocimiento de deuda y de depósito retribuido; cuentas de crédito; y préstamos con garantía hipotecaria.

Base imponible de las transmisiones patrimoniales onerosas	
Operación o acto	Base imponible
Usufructo	<ul style="list-style-type: none"> El valor del usufructo temporal se reputa proporcional al valor total de los bienes a razón del 2% por cada periodo de un año, sin exceder del 70%. En los usufructos vitalicios se estima que el valor es igual al 70% del valor total de los bienes cuando el usufructuario tenga menos de 20 años, y aminora, a medida que aumente la edad, en la proporción del 1% menos por cada año más, con el límite mínimo del 10% del valor total. El valor del derecho de nuda propiedad se computa por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes.
Uso y habitación	<ul style="list-style-type: none"> El valor que resulte de aplicar al 75% del valor de los bienes sobre los que se impondrán las reglas correspondientes a la valoración de los usufructos temporales o vitalicios, según los casos.
Hipotecas, prendas y anticresis	<ul style="list-style-type: none"> El importe de la obligación o capital garantizado, incluidas las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otro concepto análogo. Si no consta expresamente el importe de la cantidad garantizada, se toma como base el capital y tres años de intereses.
Derechos reales no incluidos en apartados anteriores	<ul style="list-style-type: none"> El capital, precio o valor que las partes hayan pactado al constituirlos, si es igual o superior al que resulte de la capitalización al interés básico del Banco de España de la renta o pensión anual, o este último si el primero es mayor.
Arrendamientos	<ul style="list-style-type: none"> La cantidad total que deba satisfacerse por todo el periodo de duración del contrato. Cuando no conste, se girará la liquidación y se computarán seis años, sin perjuicio de las liquidaciones adicionales que deban practicarse, si continúa vigente después del periodo temporal expresado. En los contratos de arrendamiento de fincas urbanas sujetas a prórroga forzosa se computa, como mínimo, un plazo de tres años.
Pensiones	<ul style="list-style-type: none"> La capitalización al interés básico del Banco de España, tomando del capital resultante aquella parte que, según las reglas establecidas para valorar los usufructos, corresponda a la edad del pensionista, si la pensión es vitalicia, o a la duración de la pensión, si es temporal. Cuando el importe de la pensión no se cuantifique en unidades monetarias, la base imponible se obtendrá capitalizando el importe anual del salario mínimo interprofesional.

Base imponible de las transmisiones patrimoniales onerosas	
Operación o acto	Base imponible
Transmisiones de valores que se negocian en un mercado secundario oficial	<ul style="list-style-type: none"> El valor de cotización del día que tenga lugar la adquisición o, si no, la del primer día inmediatamente anterior al que se hayan negociado, dentro del trimestre inmediato precedente.
Actas de notoriedad que se autoricen para inscripción de aguas destinadas al riego	<ul style="list-style-type: none"> La capitalización al 16% de la riqueza imponible asignada a las tierras que se beneficien de esta agua.
Contratos de arrendamiento de fincas rústicas	<ul style="list-style-type: none"> El 3% del valor catastral asignado en el IBI a la finca objeto del contrato, multiplicado por el número de años de duración del contrato.
Préstamos con garantía personal del prestatario, los asegurados con fianza y los contratos de reconocimiento de deudas y de depósito retribuido	<ul style="list-style-type: none"> El capital de la obligación o valor de la cosa depositada.
Cuentas de crédito	<ul style="list-style-type: none"> El valor del crédito que realmente haya utilizado el prestatario.
Préstamos garantizados con prenda, hipoteca o anticresis	<ul style="list-style-type: none"> Remisión a lo que dispone para las hipotecas, prendas y anticresis.

1.3.2. Reglas específicas para los derechos

1) **Usufructo.** Es posible distinguir dos grupos de operaciones gravadas cuando se trata del usufructo: en primer lugar, la desmembración del dominio, esto es, la constitución del usufructo³¹; y, en segundo lugar, la consolidación del dominio, es decir, la extinción del usufructo³².

⁽³¹⁾Arts. 10.2 TRLITPAJD y 41 RITPAJD.

⁽³²⁾Arts. 14 TRLITPAJD y 42 RITPAJD.

Por lo que respecta a la **constitución del usufructo**, conviene precisar, a este respecto, que las diferentes operaciones que pueden tener lugar estarán sujetas a gravamen solamente si son realizadas a título oneroso.

Si el propietario del bien constituye un usufructo a favor de otra persona y mantiene la nuda propiedad, se gira liquidación al usufructuario por la constitución del usufructo. Cuando el propietario transmite a una persona el usufructo y a otra la nuda propiedad, se gira a cada una la oportuna liquidación. Y, finalmente, si se produce la transmisión por parte del propietario de la nuda propiedad, pero no del usufructo (porque lo conserva para sí mismo), sólo tributa la transmisión de la nuda propiedad, dado que el usufructo permanece en el patrimonio de su propietario.

Dado que, desde el punto de vista de la duración, existen dos clases de usufructo (temporal y vitalicio), el legislador establece reglas de determinación de la base imponible diferenciadas para la constitución de una y otra modalidades.

Así, en el caso del usufructo temporal, la base imponible se calcula, con carácter general, en razón del 2% del valor real por cada año de duración del usufructo. Ahora bien, hay que matizar esta regla con las siguientes observaciones: en primer lugar, el valor del usufructo no puede ser superior al 70% del valor del bien; en segundo lugar, no se computan los periodos inferiores al año; y, por último, si la duración del usufructo temporal fuera inferior al año se contaría un mínimo del 2% del valor real del bien.

Cuando se trata de un usufructo vitalicio, la base imponible es del 70% del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorando en un 1% por cada año de más que tenga el usufructuario, sin que este valor pueda ser inferior al 10% del valor total.

El valor del derecho de la nuda propiedad se obtiene, con carácter general, por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes (dicho valor total es la suma del valor del usufructo más el valor de la nuda propiedad). Sin embargo, en los usufructos vitalicios temporales se valora la nuda propiedad aplicando las reglas de valoración de usufructos temporales y vitalicios y tomando la que dé menor valor a la nuda propiedad.

Ejemplo

El Sr. Pérez, propietario de un apartamento valorado en 500.000 euros, transmite la nuda propiedad a la Sra. Fernández y el usufructo al Sr. Sánchez, de 35 años de edad.

En este caso procede girar dos liquidaciones: una a la Sra. Fernández por la transmisión de la nuda propiedad y otra al Sr. Sánchez por la constitución del usufructo.

La base imponible en el caso del usufructo es de $500.000 \times 54\%$ ($89 - 35$, que es la edad del usufructuario) = 270.000 euros.

Por otra parte, la base imponible en el caso de la transmisión de la nuda propiedad es de $500.000 \times 46\%$ ($100 - 54$, que es el valor del usufructo) = 230.000 euros.

Cuando se constituya un usufructo a favor de una pluralidad de personas, puede ser simultáneo o sucesivo³³. En el primer caso, la comunidad que se crea se rige por las reglas de las comunidades de bienes. Mientras que, en el segundo, el valor de la nuda propiedad se calcula teniendo en cuenta el usufructo de mayor porcentaje (aquel que corresponda al usufructuario de menor edad) y, cuando se extinga este usufructo, el nudo propietario pagará en función del aumento de valor que la nuda propiedad experimente, y así sucesivamente a medida que se extingan los restantes usufructos sucesivos.

Fórmula de cálculo

Para simplificar el cálculo de la base imponible del usufructo vitalicio, puede aplicarse la siguiente regla, según la Consulta de la DFT de 27 de febrero de 1995: Base imponible (%) = $89 - \text{Edad del usufructuario}$.

⁽³³⁾Según prevé el art. 469 CC.

Si se constituye a favor de personas jurídicas el usufructo, pero se establece por plazo superior a 30 años o por tiempo indeterminado, se considera fiscalmente como una transmisión de plena propiedad sujeta a condición resolutoria.

Por otro lado, en los casos de usufructo con condición resolutoria diferente de la vida del usufructuario, se liquida el impuesto como si se tratara de un usufructo vitalicio. Cumplida la condición, se practica nueva liquidación en función del número de años transcurridos de acuerdo con las reglas del usufructo temporal, haciéndose las rectificaciones oportunas a favor del Tesoro o del interesado.

Finalmente, la **renuncia** del usufructo ya aceptado tributa como una donación del usufructuario al nudo propietario³⁴.

Pasando ya a la determinación de la base imponible en la **consolidación del dominio** o extinción del usufructo, hay que señalar, de entrada, que puede tener lugar por una desmembración a título oneroso o lucrativo. En el primer caso, el nudo propietario tributa por TPO en el momento de la consolidación y en función del valor del derecho que ingrese en su patrimonio. Mientras que, en el segundo, tributa por ISD.

Cuando la consolidación se produce en el nudo propietario por cumplimiento del plazo o por muerte del usufructuario, la liquidación que se exigirá al nudo propietario por la consolidación será por los mismos conceptos y título por los que adquirió en su día la nuda propiedad. La base imponible de esta liquidación se fija sobre porcentaje por el que no se haya liquidado el impuesto al adquirirse la nuda propiedad. Este porcentaje necesario se aplica sobre el valor que tuvieren los bienes en el momento de la consolidación del dominio, y no por el que tenía el bien en el momento de la constitución del usufructo³⁵.

En cambio, si la consolidación se produce en el nudo propietario por otro negocio jurídico (como una donación o transmisión onerosa), se exige al nudo propietario la mayor de las liquidaciones siguientes: la prevista para las consolidaciones por cumplimiento del plazo o muerte del usufructuario, o bien la correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud se extingue el usufructo.

Si la consolidación se produce en el usufructuario, a él le corresponde pagar la liquidación correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud adquiere la nuda propiedad. En tanto que, si la consolidación se produce en un tercero que adquiere de forma simultánea el usufructo y la nuda propiedad, se girarán dos liquidaciones que supondrán en definitiva la adquisición de la plena propiedad.

Usufructo a favor de cónyuges simultáneo

En el supuesto de usufructo constituido a favor de los cónyuges simultáneamente, se le aplicarán las mismas normas, practicándose la liquidación por la consolidación del dominio solamente en el momento del fallecimiento del último cónyuge.

⁽³⁴⁾Art. 41.6 RITPAJD.

⁽³⁵⁾El tipo de gravamen aplicable es el que estuviese vigente en este momento.

2) Derechos reales de uso y habitación³⁶. En la constitución de los derechos reales de uso y habitación, la base imponible se determina aplicando las reglas de valoración de los usufructos temporales o vitalicios, según corresponda, si bien aplicando los porcentajes que resulten sólo sobre el 75% del valor del bien.

⁽³⁶⁾Arts. 10.2.b TRLITPAJD y 41.6 y 42.8 RITPAJD.

Respecto a la extinción de tales derechos, hay que diferenciar dos supuestos. En primer lugar, si existe usufructo, al extinguirse los derechos de uso y habitación se exigirá el impuesto al usufructuario, en razón al aumento del valor del usufructo. Si el usufructo se extingue antes que estos derechos, el nudo propietario está obligado a satisfacer la liquidación por la consolidación parcial operada por la extinción del usufructo y por el aumento del valor de la nuda propiedad. Y, en segundo lugar, en el caso de que no exista usufructo, se practica liquidación al nudo propietario por dicha extinción.

3) Hipoteca, prenda y anticresis³⁷. La base imponible de las hipotecas, prendas y anticresis se calcula por el importe de la obligación o capital garantizados. Obligación o capital garantizados que comprende: por un lado, las sumas que se aseguren por intereses (con un máximo de cinco años); en segundo lugar, las indemnizaciones; y, finalmente, las penas por incumplimiento u otro concepto análogo. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará por base el capital y tres años de intereses.

⁽³⁷⁾Artículos 10.2c y 15 TRITPAJD y 44 RITPAJD.

A estos efectos, debe precisarse que la constitución de un derecho de hipoteca por parte de un particular está sujeta a TPO; pero si la constituye un sujeto pasivo del IVA, se trata de una operación sujeta a IVA pero exenta, y, en consecuencia, no sujeta a TPO.

Ahora bien, estos derechos no tributarán cuando se constituyan en garantía de un préstamo, si lo concede un particular, debiéndose tributar únicamente por este último concepto y no por la constitución de la hipoteca, prenda o anticresis. Aunque, si el préstamo lo concede un sujeto pasivo del IVA, la operación está sujeta y exenta del IVA, y, por ello, no está sujeta a TPO.

Tampoco procederá la tributación por TPO en las hipotecas que garanticen el precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles sujetas a IVA y constituidas sobre los mismos bienes transmitidos³⁸.

⁽³⁸⁾Art. 7.3 TRLITPAJD.

Por último, hay que referirse a las condiciones resolutorias explícitas de las compraventas del artículo 11 de la Ley Hipotecaria, que son las estipuladas en un contrato de compraventa y se establecen en garantía del pago del precio aplazado. Según los arts. 7.3 TRLITPAJD y 12.2, 12.3 y 73 RITPAJD, estas condiciones se equiparan a las hipotecas que garanticen el pago del precio aplazado con la misma finca vendida. No están sujetas ni a IVA ni a TPO las condiciones resolutorias explícitas que garanticen el pago del precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles sujetas al IVA. Igualmente,

tampoco están sujetas ni a IVA ni a TPO las hipotecas que garanticen el precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles constituidas sobre los mismos bienes transmitidos. Por el contrario, si las transmisiones empresariales de inmuebles quedaran sujetas a TPO (al encontrarse exentas del IVA), tributa por TPO la constitución de la condición resolutoria explícita de la compraventa en garantía del precio aplazado.

4) Otros derechos reales³⁹. La normativa del impuesto dispone que los derechos reales que no tengan un tratamiento específico se imputarán por el capital, precio o valor que las partes hubiesen pactado al constituirlos, si fuere igual o mayor que el que resulte de la capitalización al interés básico del Banco de España de la renta o pensión anual, o éste si aquél fuere menor.

⁽³⁹⁾Arts. 10.2.d TRLITPAJD y 45 RITPAJD.

Esta referencia al interés básico del Banco de España ha de considerarse efectuada al tipo de interés legal del dinero que se establezca en la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

5) Arrendamientos⁴⁰. Cuando se trata de arrendamientos, la base imponible se determina, en primer lugar, por el importe total del arrendamiento durante todo el periodo de duración del contrato. Sin embargo, si no consta el periodo de duración, se computan seis años sin perjuicio de que, si el contrato siguiera vigente una vez transcurridos los seis años, se practicarán las liquidaciones correspondientes. En los contratos de arrendamiento de fincas urbanas sujetas a prórroga forzosa se computa, como mínimo, un plazo de duración de tres años.

⁽⁴⁰⁾Art. 10.2.b TRLITPAJD.

Ejemplo

El Sr. López alquila a la Sra. Sánchez un piso por 300 euros al mes, estipulándose en el contrato una duración del arrendamiento de cinco años.

El arrendamiento está sujeto y no exento del impuesto en la modalidad de TPO (art. 7.1.B TRLITPAJD). Para calcular la base imponible, aplicamos el artículo 10.2.e del TRLITPAJD. De ello, resulta lo siguiente: base imponible: $300 \times 12 = 3.600$; $3.600 \times 5 = 18.000$.

Respecto a la prórroga de los arrendamientos, debe señalarse que, mientras que las prórrogas forzosas de los arrendamientos no quedan sujetas a TPO, las prórrogas convencionales sí que están sujetas y tributan como ampliación de derechos.

Como ya se señaló, el artículo 14 del RITPAJD asimila los contratos de aparcería y de subarrendamiento a los de arrendamiento. En particular, en los contratos de aparcería de fincas rústicas la base imponible está constituida por el 3% del valor catastral asignado en el IBI a la finca objeto del contrato, multiplicado por el número de años de duración del mismo.

6) Pensiones⁴¹. La base imponible de las pensiones se determina capitalizando la pensión correspondiente a una anualidad al interés básico del Banco de España. Al resultado obtenido de la capitalización se le aplican los criterios fijados con el fin de valorar los usufructos⁴².

(41) Art. 10.2.f TRLITPAJD.

(42) Si es vitalicia se tiene en consideración la edad del pensionista y si es temporal, la duración de la pensión.

Ejemplo

En el 2011, la Sra. Gómez, de 82 años, entrega al Sr. Pérez 200.000 euros, obligándose el Sr. Pérez a satisfacer a la Sra. Gómez una renta vitalicia mensual de 1.000 euros.

La base imponible de las pensiones se regula en el artículo 10.2.f del TRLITPAJD. Aplicando este precepto al presente caso, la base imponible se obtendrá capitalizando la pensión anual al interés básico del Banco de España (4%) y tomando del capital resultante aquella parte que, según las reglas establecidas para valorar los usufructos, corresponda a la edad del pensionista. Así pues: $1.000 \times 12 = 12.000 \times 25 (100 : 4) = 300.000$.

A esta cantidad se le deben aplicar las reglas de los usufructos vitalicios previstas en el artículo 10.2.a, párrafo segundo, del TRLITPAJD. De este modo, como la Sra. Gómez tiene 82 años, el valor del usufructo será del 10% y la base imponible $300.000 \times 0,1 = 30.000$. Esta cantidad es la base imponible correspondiente a la constitución de la pensión. El tipo de gravamen aplicable es el 1% (art. 11.1.b TRLITPAJD); por lo que la cuota tributaria por la constitución de la pensión es de 300 euros.

Ahora bien, si el importe de la pensión no se cuantifica en unidades monetarias, la base imponible se obtiene capitalizando el importe anual del salario mínimo interprofesional.

Por último, para los supuestos de cesiones de bienes a cambio de pensiones vitalicias o temporales, los arts. 14.6 TRLITPAJD y 22 RITPAJFD establecen que, cuando la base imponible a efectos de la cesión de los bienes sea superior en más del 20% y en 12.020,24 euros a la de la pensión, el cesionario de los bienes (adquirente) tributa por el valor en el que ambas bases coincidan como si de una transmisión de bienes se tratara, tributando por el ISD la diferencia (entre el valor de los bienes y el de la pensión) en concepto de donación.

Hechos imponibles en la cesión de bienes

En la cesión de bienes a cambio de pensiones se dan dos hechos imponibles de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (cesión del bien y constitución de la pensión) que originan dos liquidaciones, de acuerdo con el principio de unicidad de convenciones.

7) Títulos valores⁴³. En la transmisión de títulos valores negociados en un mercado secundario oficial, la base imponible es el valor de cotización del día en que se adquieran o, en su defecto, la del primer día inmediato anterior al que se hubiesen negociado, dentro del trimestre inmediato precedente.

(43) Arts. 10.2.g TRITPAJD y 50.1 RITPAJD.

Conviene recordar, en este punto, que la transmisión de títulos valores se declara exenta del impuesto, salvo algunos supuestos en los que tributaría como si de una transmisión de inmuebles se tratara. Por ello, esta norma carece de efectividad en la práctica.

8) Actas de notoriedad⁴⁴. La base imponible de las actas de notoriedad que se autoricen para la inscripción de aguas destinadas al riego, tanto en el Registro de la Propiedad como en los administrativos, está constituida por la capitalización al 16% de la riqueza imponible asignada a las tierras que se beneficien de tales aguas.

(44) Arts. 10.2.h TRITPAJD y 50.2 RITPAJD.

9) Préstamos⁴⁵. La constitución y ampliación de préstamos se encuentra sujeta y exenta de TPO⁴⁶. A este respecto, no hay que olvidar que las garantías personales y reales accesorias de los préstamos no pueden constituir hechos imponible adicionales por TPO, en virtud de lo dispuesto por el artículo 15 del TRLITPAJD.

(45) Arts. 10.2.j TRITPAJD y 50.4 RITPAJD.

(46) Arts. 7.1.B y 45.I.B.15 TRLITPAJD.

No obstante, a pesar de esta exención, la normativa del impuesto establece una serie de reglas para la determinación de la base imponible. En los préstamos sin más garantía que la personal del prestatario, en los asegurados con fianza y en los contratos de reconocimiento de deuda y de depósito retribuido, la base imponible viene dada por el capital de la obligación o valor de la cosa depositada. Por otro lado, en los casos de cuentas de crédito, el valor que debe computarse como base imponible es el que realmente hubiese utilizado el prestatario. Y, finalmente, en los préstamos garantizados con prenda, hipoteca y anticresis la base imponible es el importe de la obligación o capital garantizado⁴⁷.

(47) Intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otro concepto análogo.

10) Promesas y opciones de contrato⁴⁸. Conforme a lo dispuesto en el artículo 24 del RITPAJD, la promesa de venta de bienes de cualquier naturaleza se entiende siempre realizada a título oneroso⁴⁹.

(48) Art. 50 RITPAJD.

(49) Art. 24 RITP.

Tanto las promesas como las opciones de contrato se asimilan a los contratos a los que se refieren, y la base imponible consiste en el precio convenido. En su defecto, o si fuere menor, se toma en consideración el 5% de la base aplicable a tales contratos.

Concepto de promesas y opciones de contrato

Las promesas de contratos son convenciones por las que dos o más personas se comprometen a hacer efectiva en tiempo futuro la conclusión de un determinado contrato que por el momento no puede celebrarse como definitivo (por ej., el precontrato). A su vez, el contrato de opción es el convenio por el cual una parte concede a la otra, por tiempo fijo y en determinadas condiciones, la facultad, dejada a su arbitrio, de decidir respecto a la celebración de un contrato principal.

11) Derechos de tanteo y retracto⁵⁰. Los derechos de tanteo y retracto, que pueden tener origen legal o convencional (arts. 1521 y 1507 CC, respectivamente), solamente quedan sujetos a la modalidad de TPO si tienen carácter convencional y son realizados a título oneroso.

(50) Art. 46 RITPAJD.

Concepto de los derechos de tanteo y retracto

Mediante el derecho de tanteo, su titular tiene la facultad de adquirir una cosa determinada en el momento en que su propietario decide venderla.

Por medio del derecho de retracto, su titular tiene la facultad de adquirir una cosa determinada en el momento en que su propietario ya la ha vendido a un tercero.

En la transmisión de bienes y derechos con cláusula de retro, sirve de base del impuesto el precio declarado si es igual o mayor que los dos tercios de valor comprobado de aquéllos.

En la transmisión del derecho a retraer en plazo, sirve de base la tercera parte de dicho valor (a no ser que el precio declarado sea mayor).

Al ejercitarse el derecho de retracto en plazo (el acordado o el legal), sirven de base las dos terceras partes del valor comprobado de los bienes y derechos retraídos, siempre que sea igual o mayor al precio de la retrocesión.

En la extinción del derecho de retraer, sirve de base la diferencia, si la hubiere, entre la base de la liquidación anteriormente practicada (pues se gira al adquirente de los bienes o derechos la oportuna liquidación complementaria) y el total valor comprobado de los bienes.

En el ejercicio del derecho de retraer transcurrido el plazo estipulado o el legalmente establecido (diez años), se liquida el impuesto en concepto de nueva transmisión.

12) Concesiones administrativas⁵¹. La determinación de la base imponible de las concesiones administrativas se realiza de acuerdo con los siguientes criterios. En primer lugar, si la Administración exige al concesionario una cantidad total en concepto de precio o canon, la base imponible consiste en el importe de dicha cantidad. En segundo lugar, si la Administración exige al concesionario una cantidad fija de forma periódica, la base imponible es la suma total de las prestaciones periódicas⁵² o bien el resultado de capitalizar al 10% la cantidad anual satisfecha por el concesionario⁵³.

⁽⁵¹⁾ Art. 43 RITPAJD.

⁽⁵²⁾ Cuando la duración de la concesión es inferior a un año.

⁽⁵³⁾ Si la duración de la concesión es superior al año.

En tercer lugar, si la Administración exige al cesionario una cantidad variable de forma periódica, la base imponible se obtiene capitalizando la cantidad correspondiente al primer año⁵⁴ o bien capitalizando la media anual de las cantidades que deban satisfacerse durante la vida de la concesión⁵⁵.

⁽⁵⁴⁾ Cuando la variación deriva exclusivamente de la aplicación de cláusulas de revisión de precios que tomen como referencia índices objetivos de su evolución.

⁽⁵⁵⁾ Cuando la variación depende de otras circunstancias y siempre que la razón matemática de la variación se conozca en el momento del otorgamiento de la concesión.

En cuarto lugar, cuando el concesionario esté obligado a revertir a la Administración bienes determinados, se computará el valor del fondo de reversión que aquél deba constituir⁵⁶.

⁽⁵⁶⁾ En cumplimiento de lo previsto en el RD 1643/1990, de 20 de diciembre, o norma que lo sustituya.

Finalmente, cuando no pueda determinarse la base imponible por las reglas anteriores, se atenderá a los siguientes criterios: aplicando al valor de los activos fijos afectos un 2% por cada año de duración de la concesión⁵⁷; a falta de la anterior valoración, se tomará la señalada por la respectiva Administración pública; y, en defecto de las dos reglas anteriores, por el valor declarado por los interesados, pudiendo la Administración comprobar valores.

⁽⁵⁷⁾ Con el límite del mínimo del 10% y sin que el máximo pueda exceder del valor de los activos.

13) **Transmisiones en subasta**⁵⁸. En las transmisiones realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa, la base imponible viene determinada por el valor de adquisición.

(58) Art. 39 RITPAJD.

14) **Transmisión de créditos, derechos o acciones**⁵⁹. En la transmisión de créditos o derechos mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación, se exige el impuesto por iguales conceptos y tipos que los que se efectúen de tales bienes o derechos⁶⁰. Ahora bien, en los inmuebles en construcción la base imponible es el valor real del bien en el momento de la transmisión del crédito o derecho, sin que pueda ser inferior al importe de la contraprestación satisfecha por la cesión.

(59) Arts. 17 TRLITPAJD y 16 y 47 RITPAJD.

(60) Arts. 17 TRLITPAJD y 16 RITPAJD.

Cuando en la transmisión de créditos, derechos o acciones, a cambio de bienes determinados no conste su valor, se practicará en el plazo de diez días una liquidación provisional sobre el valor que declaren los interesados, debiendo practicarse liquidación complementaria definitiva una vez conocido el verdadero valor de los derechos transmitidos. Si en ese plazo de diez días los interesados no declararan el valor, lo fijará la Administración, practicando liquidación. Finalmente, cuando la Administración no pueda estimar el valor de los derechos y acciones transmitidos, aplazará la liquidación haciéndolo constar así mediante nota al pie del documento⁶¹.

(61) Art. 47 TRLITPAJD.

15) **Censos enfitéuticos y reservativos**⁶². En la constitución de censos enfitéuticos y reservativos, sin perjuicio de la liquidación por este concepto, se practicará la liquidación correspondiente a la cesión de los bienes por el valor que tengan, deduciendo el capital de aquéllos.

(62) Art. 14.4 TRLITPAJD.

1.3.3. Reglas especiales

Por último, conviene hacer referencia a un par de reglas especiales más: el principio de accesión y la presunción de deducción de cargas.

En relación con el **principio de accesión**, el artículo 18 del Reglamento establece que, en las transmisiones a título oneroso de terrenos o solares sobre los cuales exista una edificación, se entenderá que comprenden tanto el suelo como el vuelo, salvo que el transmitente se reserve éste o el adquirente acredite que el dominio de la edificación lo adquirió por cualquier otro título.

Nos encontramos, por lo tanto, ante una presunción *iuris tantum*, que facilita a la Administración Tributaria la determinación del valor real del inmueble transmitido y que supone la transposición al ámbito tributario del principio civil de la accesión.

Por consiguiente, y en virtud de la misma, aunque no conste en el documento traslativo o registralmente la edificación, la base imponible vendrá constituida por el valor total del inmueble, comprendiendo la edificación existente sobre la misma en el momento del devengo.

Como ya se ha dicho, se trata de una presunción que admite prueba en contrario, como puede ser la reserva por parte del adquirente del vuelo en el documento traslativo, o bien la acreditación por parte del adquirente de que a éste le correspondía el dominio de la edificación, siendo el medio más habitual el que la licencia de obras de dicha edificación figure a su nombre. También pueden ser medios de prueba la existencia de un derecho de vuelo o de sobreedificación a favor del adquirente del suelo.

Hay que tener en cuenta, también, que la presunción puede aplicarse en aquellos casos en los que se retrasa la documentación de la transmisión, de manera que el adquirente, al formalizarse la misma, ya haya iniciado o terminado una edificación sobre el bien inmueble transmitido, siendo en estos casos de especial relevancia el disponer de un medio de prueba que permita su enervación.

Por último, conviene precisar que, aunque el precepto comentado se ubica en sede de la modalidad de TPO, resulta igualmente aplicable a la cuota gradual de la modalidad de AJD, puesto que la base imponible es igualmente el valor real.

En cuanto a la segunda de las reglas especiales citadas, a saber, la **presunción de deducción de cargas**, hay que destacar que el artículo 38 del RITPAJD presume que tales cargas han sido tenidas en cuenta por los interesados al fijar el precio y que, por consiguiente, el valor declarado será el resultado de adicionar al precio el importe de las mismas cuando éstas no tengan el carácter de deducibles de acuerdo con la normativa del impuesto. A este respecto, debe tenerse en cuenta que, en ningún caso, las deudas tienen carácter deducible, aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.

Nos encontramos ante una presunción que tiene especial relevancia en materia de ejecuciones jurisdiccionales o administrativas, pues el adquirente queda subrogado *ex lege* en todas las cargas anteriores a la que motiva la ejecución, quedando las posteriores canceladas como consecuencia de la misma.

1.4. Tipos de gravamen y cuota

La regulación de los tipos de gravamen y la cuota se contiene en el TRLITPAJD⁶³. No obstante, en este punto, conviene recordar la capacidad normativa atribuida a las comunidades autónomas, en los términos 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, en materia de tipos impositivos relativos a la transmisión, constitución y cesión de derechos reales sobre bienes muebles e inmuebles, concesiones administrativas y la escala de gravamen

⁽⁶³⁾ Arts. 11 y 12 TRLITPAJD.

para el pago de los arrendamientos. De tal manera que los tipos y escalas que contiene la normativa estatal en estos puntos sólo se aplican supletoriamente, cuando la comunidad autónoma no ha ejercitado su capacidad normativa.

Si bien el artículo 11.1 del TRLITPAJD establece que la cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable el tipo de gravamen correspondiente, en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas la base liquidable coincide con la base imponible, al no haberse previsto reducciones en esta última, y la cuota se determina con la aplicación de diferentes **tipos de gravamen**, a falta de regulación por parte de las comunidades autónomas.

Los tipos de gravamen establecidos en la normativa estatal son los siguientes:

1) **Transmisiones onerosas y constitución de derechos reales, menos los de garantía.** El tipo de gravamen aplicable se determina según la naturaleza mueble o inmueble de los bienes gravados si se trata de transmisiones onerosas o constitución de derechos reales sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía (como la hipoteca, prenda o anticresis). Estos tipos son los siguientes:

a) Bienes inmuebles y la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos: 6%, con carácter subsidiario al que establezca la comunidad autónoma competente.

Ejemplo

El Sr. Rupérez es propietario de una vivienda que adquirió en el año 1998 a una promotora inmobiliaria y que decide vender a la Sra. Hernández por un precio de 200.000 euros.

La base imponible asciende a 200.000 euros y el tipo de gravamen será del 6% si la comunidad autónoma no ha establecido uno distinto. De manera que la cuota que deberá ingresarse será de 12.000 euros (200.000 x 6%), siendo el sujeto pasivo el adquirente, esto es, la Sra. Hernández, y devengándose el tributo en el momento de la formalización de la escritura pública de compraventa, salvo que antes se hubiera formalizado la compraventa mediante contrato.

Por último, hay que añadir que la formalización de la escritura pública no habrá de tributar por el tipo gradual de la modalidad de AJD, al existir incompatibilidad entre esta modalidad en su cuota proporcional y la modalidad de TPO. Por el contrario, sí habrá de aplicarse la cuota fija de la modalidad de AJD.

Este tipo impositivo correspondiente a los bienes inmuebles es aplicable tanto a los considerados como tales en sentido estricto como a los inmuebles por destino, conforme al criterio establecido por el ya citado artículo 3 del TRLITPAJD. Por consiguiente, bienes como máquinas e instrumentos y utensilios destinados por el propietario de la finca a su industria o explotación, si se transmiten conjuntamente con el inmueble, tributan a su mismo tipo impositivo, salvo que dichas transmisiones mobiliarias constituyan por sí mismas entregas de bienes sujetas al IVA.

Gravamen de los inmuebles

El tipo de gravamen de los inmuebles se aplicará, según el artículo 11.2 del TRLITPAJD, cuando un mismo acto contenga bienes muebles e inmuebles sin especificación de la parte de valor que corresponde a cada uno.

b) Bienes muebles y semovientes, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos: 4%, con carácter subsidiario al que establezca la comunidad autónoma competente.

De manera subsidiaria, para los actos sujetos no comprendidos en este apartado ni en los siguientes se aplicará el tipo de los bienes muebles⁶⁴.

⁽⁶⁴⁾Art. 11.1.a TRLITPAJD.

Ejemplo

La Sra. Fernández es titular de 50 participaciones de una sociedad civil privada y las transmite al Sr. Peláez por un importe de 2.000 euros.

La base imponible está constituida por los 2.000 euros, y el tipo aplicable es del 4% (porque es un bien mueble y no está amparado por la exención del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores). Por lo tanto, la cuota que deberá satisfacer el Sr. Peláez es de 80 euros.

2) **Títulos valores.** La transmisión de títulos valores sujeta a la modalidad de TPO tributa de acuerdo con la escala prevista en los artículos 12.3 TRLITPAJD y 53 RITPAJD (a no ser que la comunidad autónoma correspondiente haya aprobado una diferente) y se halla exenta, según el artículo 108 de la Ley 24/1988, del Mercado de Valores. Pero, por otro lado, las excepciones a la exención, hayan quedado inicialmente sujetas a IVA o a TPO, resultan sujetas a la modalidad de TPO por el valor real de los bienes inmuebles subyacentes en la transmisión, siendo el tipo impositivo aplicable en estos casos el correspondiente a los inmuebles. Por lo tanto, la escala del artículo 11.3 del TRLITPAJD carece de virtualidad práctica.

Escala aplicable a la transmisión de valores	
Base imponible	Cuota
Hasta 60,10	0,06
De 60,10 a 180,30	0,18
De 180,31 a 450,76	0,48
De 450,77 a 901,52	0,96
De 901,53 a 1.803,04	1,98
De 1.803,05 a 6.010,12	7,21
De 6.010,13 a 12.020,24	14,42
Exceso	0,066111 euros por cada 60,10 euros o fracción

3) **Arrendamientos de bienes inmuebles.** Los arrendamientos de bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, tributan por la escala fijada en los arts. 12.1 del TRLITPAJD y 53 del RITPAJD, salvo que la comunidad autónoma haya aprobado una distinta. El impuesto se puede satisfacer mediante utilización de efectos timbrados en el caso de los arrendamientos urbanos.

Escala aplicable a arrendamientos rústicos y urbanos	
Base imponible	Cuota
Hasta 30,05	0,09
De 30,06 a 60,10	0,18
De 60,11 a 120,20	0,39
De 120,21 a 240,40	0,78
De 240,41 a 480,81	1,68
De 480,82 a 961,62	3,37
De 961,63 a 1.923,24	7,21
De 1.923,25 a 3.846,48	14,42
De 3.846,49 a 7.692,95	30,77
De 7.692,96 en adelante	0,024 por cada 6,01 o fracción

Ejemplo

El Sr. Rodríguez arrienda una vivienda a la Sra. López por una renta mensual de 490 euros, mediante un contrato por tiempo indefinido.

A los efectos de la determinación de la cuantía de la cuota tributaria correspondiente a esta operación, se debe aplicar la escala correspondiente a arrendamientos de fincas urbanas. Por lo tanto, la base imponible es igual a $500 \times 12 \times 6$ años, al tratarse de un contrato por tiempo indefinido. Lo cual da un resultado de 36.000 euros.

Por consiguiente, la cuota tributaria correspondiente será la siguiente: por los primeros 7.692,95 euros corresponde una cuota de 30,77 euros; al resto, es decir, 28.307,05 euros, se le aplica 0,024 euros por cada fracción de 6,01 euros; esto es, 113,04 euros. Por lo tanto, la cuota tributaria total será de 143,81 euros (30,77 + 113,04).

4) Otros supuestos. La constitución de derechos reales de garantía, pensiones, fianzas o préstamos, incluso los representados por obligaciones, como también la cesión de créditos de cualquier naturaleza, tributa al 1%.

La subrogación en los derechos del acreedor prendario, hipotecario o anticrético se considerará como transmisión de derechos, tributando a un tipo del 1%.

Las concesiones administrativas tributan como constitución de derechos sea cual fuese su naturaleza, duración y los bienes sobre los que recaigan a un tipo, pues, del 4%, salvo que otra cosa disponga la respectiva normativa autonómica, según establece el artículo 13.1 del TRLITPAJD. La transmisión de las mismas tributa con arreglo a la naturaleza de los bienes sobre las que recaen.

2. Operaciones societarias

La modalidad de operaciones societarias surge como una escisión del gravamen sobre las transmisiones patrimoniales onerosas en la reforma de 1980, con la finalidad de gravar los desplazamientos patrimoniales entre sociedades o entre la sociedad y sus socios, que al mismo tiempo son operaciones de financiación empresarial, y en que la contrapartida de la operación no es el precio, sino el valor de la participación.

Por consiguiente, esta modalidad grava un conjunto diverso de operaciones, especialmente las relacionadas con el capital social, realizadas por sociedades mercantiles y otras entidades asimiladas. Y surge, pues, presidida por un principio de especialidad⁶⁵, y para satisfacer las necesidades de la financiación empresarial⁶⁶.

⁽⁶⁵⁾Por lo que es incompatible y de aplicación preferente respecto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

No obstante, por las características del gravamen, la doctrina lo sitúa como un impuesto a medio camino entre **el gravamen del desplazamiento patrimonial** y **el gravamen sobre la formalización de la operación**. A medio camino, pues, entre el gravamen sobre transmisiones patrimoniales onerosas, con el que es incompatible, y el de actos jurídicos documentados, con el que, a pesar de todo, es compatible.

⁽⁶⁶⁾De manera que se aplica no sólo a sociedades, sino también a entidades.

El argumento principal a favor de considerar el gravamen sobre operaciones societarias como un gravamen de tipo formal consiste en la sujeción de operaciones que no implican desplazamiento patrimonial en este gravamen. Es el caso del aumento de capital social con cargo a reservas, en el que el aumento de capital social se grava con independencia de que haya o no desplazamiento patrimonial.

También se esgrime como argumento el hecho de que la base imponible de operaciones societarias no siempre es el valor de los bienes, desplazados o redistribuidos, sino otros parámetros, como la cifra de capital social, en función, por ejemplo, del hecho de que se trate o no de una sociedad que limite su responsabilidad, haya o no desplazamiento patrimonial.

No obstante, determinadas operaciones, tales como la disolución o la reducción de capital social, sólo se gravan si hay desplazamiento patrimonial. Y los obligados al pago a título de contribuyentes son siempre los adquirentes de los bienes que se desplazan, o la sociedad o los socios.

Por último, el hecho de que se sujete a gravamen por este impuesto el traslado a España de una entidad, o que se sitúe el devengo en el momento de formalizar el acto o la operación sujeta, carece de relevancia a estos efectos. Esta sujeción se justifica por el principio de no discriminación, y la fijación del momento del devengo obedece a razones de orden práctico.

2.1. Hecho imponible

2.1.1. Operaciones sujetas

Constituye el hecho imponible de las operaciones societarias, según el TRLITPAJD⁶⁷.

⁽⁶⁷⁾Art. 19.1 TRLITPAJD.

a) La constitución de sociedades, el aumento y la disminución de capital social y la disolución de sociedades.

En relación con la constitución de sociedades, el artículo 60.2 del RITPAJD considera que la venta de participaciones indivisas de un buque, con reserva de otras por parte del vendedor, tributa por la modalidad de OS como constitución de sociedad, con independencia de la liquidación que proceda por la transmisión. Por otro lado, el artículo 60.1 del RITPAJD establece que, cuando en los documentos o escrituras de la adquisición proindiviso de bienes por parte de dos o más personas se haga constar la finalidad de realizar actividades empresariales, se entenderá que se constituye una comunidad de bienes sujeta a la modalidad de OS.

Ejemplo

Los Sres. Gámez y Gómez constituyen una sociedad anónima cuyo objeto social es la venta de muebles, con un capital social de 2 millones de euros.

La constitución de la sociedad está sujeta y no exenta del impuesto en su modalidad de operaciones societarias (art. 19.1.1º TRLITPAJD).

Respecto al aumento de capital, el artículo 59 del RITPAJD preceptúa que la conversión de obligaciones en acciones tributará por OS por el aumento de capital.

En cuanto a la disminución de capital, debe tenerse en cuenta que solamente quedan sujetas a OS las reducciones de capital que impliquen una transmisión patrimonial de la sociedad a los socios. En consecuencia, no quedan sujetas las reducciones de capital para absorber pérdidas.

Y, por último, en referencia a la disolución de sociedades, debe señalarse que la disolución de comunidades de bienes tributa por la modalidad de OS como si fuera la disolución de una sociedad cuando en su constitución hubiera tributado por esta modalidad, liquidándose a cada comunero por el importe de los bienes, derechos o porciones que se le adjudicaron. Si la comunidad de bienes no hubiera realizado actividades empresariales y no se produjeran excesos de adjudicación, sólo procederá la tributación por la modalidad de AJD.

Ejemplo

Como consecuencia de la disolución de la sociedad PINTAMAL, S. A., cada uno de los tres socios recibe una cuota de 2.000 euros.

Cada uno de los socios está sujeto a la modalidad de OS, siendo la base imponible de cada uno de 2.000 euros. Y la cuota es de 20 euros (2.000 x 1%).

b) Las aportaciones que realicen los socios que no supongan un aumento de capital social.

c) El traslado a España de la sede de la dirección efectiva o del domicilio social de una entidad, salvo que previamente estuvieran situados en un Estado miembro de la UE.

2.1.2. Operaciones no sujetas

No están sujetas las siguientes operaciones⁶⁸:

a) Las operaciones de reestructuración. Hasta la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del impuesto sobre el patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el impuesto sobre el valor añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, estaban sujetas al impuesto las operaciones de fusión y escisión.

b) Los traslados de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad de un Estado miembro de la UE.

Compra de acciones propias para amortizarlas

El TS, en Sentencia de 3 de noviembre de 1997, declaró la nulidad de los artículos 54.3 y 62.b.2 del RITPAJD, relativos a la reducción de capital mediante la compra de acciones propias para amortizarlas, puesto que no todas las reducciones de capital dan lugar u originan tributación por OS, sino sólo aquellas que llevan consigo un traslado o desplazamiento patrimonial, y en la reducción de capital para amortizar acciones propias no hay entrega a los socios de bien o derecho alguno.

⁽⁶⁸⁾Art. 19.2 TRLITPAJD.

c) La modificación de la escritura de constitución o de los estatutos de una sociedad. En particular, el cambio de objeto social, la transformación o la prórroga del plazo de duración de una sociedad.

d) La ampliación de capital con cargo a reservas constituida exclusivamente por una prima de emisión de acciones para evitar la doble imposición, dado que dichas primas forman parte de la base imponible de la ampliación de capital por medio de acciones emitidas con prima. Y tampoco lo es la mera transformación social, a partir de la reforma de 1980.

e) Asimismo, no están sujetas a la modalidad de operaciones societarias las entidades cuyo domicilio social y sede de dirección efectiva se encuentren en un Estado miembro de la UE distinto de España cuando realicen, por medio de sucursales o establecimientos permanentes, operaciones de su tráfico en territorio español. Tampoco estarán sujetas a dicho gravamen por tales operaciones las entidades cuya sede de dirección efectiva se encuentren en países no pertenecientes a la UE si su domicilio social está situado en un Estado miembro de la UE distinto de España⁶⁹.

Las entidades que realicen, por medio de sucursales o establecimientos permanentes, operaciones de su tráfico en territorio español y cuyo domicilio social y sede de dirección efectiva radique en países no pertenecientes a la UE, están obligadas a tributar por los mismos conceptos y en las mismas condiciones que las españolas, por la parte de capital que destinen a dichas operaciones⁷⁰.

Es importante destacar que nos hallamos ante un hecho imponible tasado, por lo que todo acto societario que no integre el hecho imponible descrito por la norma debe considerarse no sujeto a la modalidad de OS, sin perjuicio de que pueda incidir en la modalidad residual del gravamen gradual de documentos notariales de AJD.

Como hemos visto, el hecho imponible se configura mediante la concreta tipificación de sujeción de determinadas operaciones sociales, para cuya calificación habrá que atender a su concepto jurídico, conforme al artículo 2 del TRLITPAJD, en concreto a la legislación societaria y mercantil.

También debe destacarse que el fundamento de esta modalidad del tributo es la específica capacidad económica que se pone de manifiesto en virtud de desplazamientos patrimoniales vinculados a determinadas operaciones sociales. Por ello, se puede entender que estamos ante la configuración como categoría tributaria autónoma de una porción del hecho imponible genérico de la modalidad de TPO.

Operaciones de reestructuración empresarial

Tienen la consideración de operaciones de reestructuración las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores, definidas en los arts. 83 y 94 del TRLIS (art. 21 TRLITPAJD).

⁽⁶⁹⁾Art. 20.2 TRLITPAJD.

⁽⁷⁰⁾Art. 20.1 TRLITPAJD.

Por último, hay que recordar que las transmisiones vinculadas a la modalidad de OS no quedan, como ya se ha señalado, en ningún caso sujetas a la modalidad de TPO, debido a la incompatibilidad que establece expresamente el artículo 1.2 del TRLITPAJD.

2.1.3. Entidades asimiladas a sociedades

Dada la finalidad del impuesto de gravar operaciones de financiación empresarial desplazando la tributación por transmisiones patrimoniales onerosas, a los efectos del gravamen sobre operaciones societarias se equiparan a las sociedades⁷¹:

(71) Art. 22 TRLITPAJD.

a) Las personas jurídicas no societarias que persigan fines lucrativos. Este supuesto constituye una exigencia comunitaria que incorpora la Ley 29/1991, de identificación difícil.

b) Los contratos de cuentas en participación.

c) La copropiedad de barcos.

d) La comunidad de bienes: la constituida por actos *inter vivos* que realice actividades empresariales; o la originada por actos *mortis causa* si continúa la explotación del negocio del causante en régimen de indivisión durante más de tres años, de acuerdo con el artículo 22 del TRLITPAJD. En este último supuesto, es posible la devolución del impuesto si la comunidad se disuelve antes del mencionado plazo de tres años.

Lecturas recomendadas

Por lo que respecta a los contratos de cuentas en participación, consultad el artículo 239 del Código de comercio; en cuanto a la copropiedad de barcos, los arts. 589 del Código de comercio y 146 del Reglamento del Registro Mercantil; y con referencia a la comunidad de bienes, el artículo 392 del Código civil.

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 de una comunidad de bienes que vaya a realizar actividad empresarial de conformidad con las normas del IRPF estará sujeta a ITPAJD, en su modalidad de operaciones societarias (art. 22.4 TRLITPAJD).

Al ser una operación sujeta a ITPAJD, en su modalidad de OS, es una operación no sujeta a AJD cuota gradual, sin perjuicio de su tributación en la cuota fija por la escritura pública (art. 31.2. TRLITPAJD).

2.2. Sujetos

En el marco de los sujetos del gravamen sobre operaciones societarias distinguimos:

1) **Contribuyente.** Sean cuales sean los pactos en contra, están obligados al pago del impuesto a título de contribuyentes, con carácter general, las personas o entidades destinatarias del flujo económico.

En particular, tienen la consideración de contribuyentes⁷²:

(72) Art. 23 TRLITPAJD.

a) Los socios, copropietarios, comuneros o partícipes, por los bienes y derechos recibidos, en los supuestos de disolución de sociedades y reducción del capital social.

b) La sociedad en los casos de constitución, aumento de capital, traslado de sede de dirección efectiva o domicilio social y aportaciones de los socios que no supongan un aumento de capital social.

Ejemplo

La Sra. Fernández, el Sr. Méndez y la Sra. Gómez constituyen la sociedad de responsabilidad anónima, MEJORPLAN, S. A., con un capital social de 25 millones de euros.

El sujeto pasivo es la sociedad que se constituye, MEJORPLAN, S. A. (art. 23.a TRLITPAJD).

c) Cuando se trata de un caso de asimilación, el contribuyente es el ente carente de personalidad o los copropietarios, comuneros o partícipes.

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.

El sujeto pasivo de la modalidad de OS es la propia comunidad de bienes (art. 23.a TRLITPAJD).

Compra de acciones propias para amortizarlas

El TS, en Sentencia de 3 de noviembre de 1997, declaró la nulidad del artículo 62.b.2 del RITPAJD, que preceptuaba que en la reducción de capital mediante la compra de acciones propias para amortizarlas el sujeto pasivo era la sociedad.

2) **Responsable subsidiario.** El TRLITPAJD designa subsidiariamente responsables del pago del impuesto a los promotores, administradores o liquidadores que hayan intervenido en el acto sujeto al impuesto, siempre que se hayan hecho cargo del capital aportado o hayan entregado los bienes⁷³.

(73) Art. 24 TRLITPAJD.

2.3. Cuantificación

2.3.1. Base imponible

El TRLITPAJD especifica cuál debe ser la base imponible del impuesto en cada una de las operaciones sujetas, pero sin seguir un criterio homogéneo, según se resume a continuación⁷⁴:

(74) Art. 25 TRLITPAJD.

1) **Constitución y aumento de capital.** En este ámbito se distingue:

a) Sociedades que limiten de alguna manera la responsabilidad de los socios: la base imponible es el importe nominal del capital social (con independencia de que el capital se desembolse total o parcialmente), fijado en un inicio o ampliado, con la adición de las primas de emisión exigidas.

Ejemplo

Los Sres. Pérez constituyen una sociedad de responsabilidad limitada cuyo objeto social es la producción de licor de frutas, con un capital social de 3 millones de euros.

La base imponible es de 3 millones de euros (art. 25.1 TRLITPAJD) y el tipo de gravamen es del 1%; por lo que la cuota es de 30.000 euros (art. 26 TRLITPAJD).

b) Sociedades que no limiten la responsabilidad: la base imponible es el valor neto de las aportaciones (valor real de los bienes o derechos minorado por las cargas y gastos deducibles, así como por el valor de las deudas que se encuentren a cargo de la sociedad con motivo de la aportación).

El problema se plantea con respecto a las sociedades que, como en el caso de las comanditarias, sólo limitan parcialmente la responsabilidad.

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 común de 100.000 euros.

La base imponible (art. 25.2 TRLITPAJD) es el valor real de los bienes aportados en común minorados por las cargas o deudas a cargo de la sociedad (en este caso, los 100.000 euros). El tipo de gravamen es del 1% (art. 26 TRLITPAJD) y la deuda tributaria será de 1.000 euros (100.000 x 1%).

2) Aportaciones de los socios que no supongan un aumento de capital social: la base imponible es la misma que en el caso de constitución o ampliación de sociedades que no limiten la responsabilidad.

3) Traslados: la base imponible es el haber líquido del que disponga la sociedad el día que se adopte el acuerdo.

4) Disminución de capital y disolución: la base imponible es el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos ni deudas.

Liquidación provisional anticipada en la disolución de sociedades

Las SSTS de 3 de noviembre de 1997 declararon nulo el artículo 64.5.2. del RITPAJD, que establecía que en los casos de disolución de sociedades hasta que fueran conocidos los bienes y derechos adjudicados a los socios se debía practicar una liquidación provisional sobre la base del haber líquido de la sociedad. El TS considera que el precepto reglamentario vulneraba el principio de legalidad al no existir norma legal alguna que habilitara al RITPAJD a anticipar el ingreso respecto a la fecha del devengo del impuesto, ni para establecer una base imponible en una liquidación provisional anticipada.

2.3.2. Cuota

El tipo de gravamen único y proporcional aplicable sobre la base liquidable, que coincide con la base imponible, es del 1% para todas las operaciones sujetas⁷⁵.

⁽⁷⁵⁾Art. 26 TRLITPAJD.

A este respecto, debe tenerse en cuenta que la competencia normativa de determinación del tipo de gravamen no está cedida, en la actualidad, a las comunidades autónomas.

Ejemplo

Una sociedad anónima se constituye con un capital social de 100.000 euros dividido en 10.000 acciones nominativas por un valor de 10 euros cada una. A estos efectos, procede a elevar a escritura pública tal constitución de la sociedad con la aportación, en un primer desembolso, de un almacén valorado en 20.000 euros por uno de los socios, y una aportación de efectivo de otros 20.000 euros por parte de los otros dos socios.

Los valores declarados han sido comprobados por la Administración Tributaria de la comunidad autónoma correspondiente. El 60% restante del capital social será desembolsado en efectivo en el plazo de los doce meses siguientes.

La constitución de la sociedad anónima tributa en la modalidad de operaciones societarias. La base imponible es de 100.000 euros y el tipo de gravamen es del 1%. Luego, la cuota a ingresar asciende a 1.000 euros. El sujeto pasivo del tributo es la propia sociedad anónima y, subsidiariamente, serán responsables los administradores de la entidad.

A pesar de que en el momento de la constitución tan sólo es objeto de desembolso el 40% del capital social, la base imponible es el importe nominal del capital social, aunque no esté totalmente desembolsado. A estos efectos, no tiene significación alguna el hecho de que las aportaciones sean o no dinerarias.

3. Actos jurídicos documentados

La modalidad de actos jurídicos documentados tiene por objeto gravar la documentación de determinados actos o negocios jurídicos, y se justifica por el valor añadido o por la mayor protección que supone la formalización documental en el ordenamiento jurídico. Por ello, para muchos autores su naturaleza jurídica se aproxima a la de una tasa.

El origen de esta modalidad de gravamen se remonta a la antigua Ley del Timbre del Estado y ha ido evolucionando de un impuesto sobre el tráfico a un gravamen puramente formal, que, además, se ha vaciado progresivamente de contenido. Por esta razón, existen muchas voces autorizadas que proponen su supresión.

La mayor seguridad que el ordenamiento jurídico confiere a la forma documental se manifiesta en algunos casos de manera muy clara. Así, la documentación dota de fe pública a los actos o negocios jurídicos si los documentos son notariales, y permite el acceso a los registros públicos, si el acto o negocio es inscribible. En otros casos, el impuesto retribuye un servicio, como es la fuerza ejecutiva que el timbre proporciona al documento mercantil, en el caso de la letra de cambio.

Por lo que respecta a este gravamen, los **documentos sujetos** se clasifican en los siguientes⁷⁶:

- a) Documentos notariales.
- b) Documentos mercantiles.
- c) Documentos administrativos.

El impuesto sobre documentos notariales se estructura por medio de una cuota variable⁷⁷ y de una cuota denominada fija⁷⁸, en función del hecho de que el documento tenga como objeto o no, respectivamente, una cantidad o cosa valuable en algún momento de su vigencia⁷⁹.

En realidad, no debería hablarse de cuota fija, dado que siempre existe una base imponible. Lo que sucede es que algunas cuotas consisten en una cuantía fija determinada en función de una base imponible. Por ejemplo: 0,15 euros por folio de papel⁸⁰ o 1.490,51 euros por cada grandeza sin título⁸¹.

Según los casos, el pago del impuesto debe efectuarse por medio de efectos timbrados o en metálico.

⁽⁷⁶⁾Art. 27.1 TRLIRPAJD.

⁽⁷⁷⁾Cuando el documento que se formalice, otorgue o expida cumpla determinados requisitos.

⁽⁷⁸⁾Que siempre existe y que no está contemplada en ninguna de las exenciones del impuesto detalladas en el artículo 45 del TRLITPAJD.

⁽⁷⁹⁾Art. 27.2 TRLITPAJD.

⁽⁸⁰⁾Art. 31 TRLITPAJD.

⁽⁸¹⁾Art. 43 TRLITPAJD.

Por último, conviene señalar el régimen de compatibilidades e incompatibilidades de AJD:

- El mencionado gravamen gradual de la modalidad de actos notariales es incompatible con la tributación por el resto de las modalidades del impuesto (TPO y OS), así como con el ISD, según prevé el artículo 31.2 del TRLIPAJD. No obstante, resulta compatible con el IVA.
- En cambio, no existe ninguna regla de incompatibilidad entre el gravamen por documentos notariales (cuota fija o gradual) o respecto a los documentos mercantiles o administrativos. Por ello, son acumulables todos ellos.

3.1. Documentos notariales

3.1.1. Hecho imponible

1) Cuota fija

Están sujetos al hecho imponible los siguientes documentos notariales: las matrices y copias de escrituras (salvo las copias simples), las actas y los testimonios notariales. Tales documentos se extenderán necesariamente en papel timbrado, de 0,30 € por pliego o 0,15 € por folio, a elección del fedatario; lo que constituye la denominada cuota "fija"⁸².

⁽⁸²⁾Arts. 28 y 31.1 TRLITPAJD.

Al ser esta cuota fija un gravamen puramente documental, es compatible con los eventuales impuestos que recaigan sobre el acto jurídico que se documenta.

Concepto de actas y testimonios notariales

Las actas son aquellos documentos notariales en los que el notario consigna, a instancia de parte, algún hecho o circunstancia que presencia o les conste y que no es materia de contrato, en los términos del artículo 197 del Reglamento de la organización y régimen del notariado aprobado por Decreto de 2 de junio de 1944. Artículos 31.2 TRLITPAJD y 72 RITPAJD.

Por su parte, los testimonios notariales son aquellas copias, expedidas por el notario, de documentos que no son matrices autorizadas por él (o sus antecesores), bien estén anexos a matrices, bien les presenten los interesados, según el artículo 251 del mencionado Reglamento notarial.

2) Cuota gradual

Asimismo, darán lugar al devengo de una cuota variable las primeras copias de escrituras y actos notariales cuando concurren las siguientes circunstancias⁸³:

a) Que tenga por objeto una cantidad o cosa valuable. En este punto, los arts. 30.3 del TRLITPAJD y 69.3 del RITPAJD consideran que no es valuable si no puede determinarse su cuantía en ningún momento de su vigencia, incluido el de la extinción. En cambio, si en el momento de celebrarse el acto no pudiera fijarse su valor pero sí posteriormente, inicialmente se exigirá el impuesto como si se tratara de objeto no valuable, procediéndose a completar la liquidación cuando la cuantía quede determinada.

b) Que se trate de actos o contratos inscribibles en los registros de la propiedad mercantil o de la propiedad intelectual.

A efectos del cumplimiento de este criterio de inscribibilidad del documento, es suficiente con que el documento sea susceptible de inscripción, siendo indiferente que la inscripción efectiva no llegue a producirse, que sea obligatoria o voluntaria, o que haya sido denegada por el registrador por defectos formales.

Interpretación del concepto de inscribibilidad

Cierta doctrina administrativa y jurisprudencia (entre otras, la RTEAC de 11 de noviembre de 1993 y la SAN de 29 de julio de 1997) interpreta el concepto de inscribible con el de anotable, es decir, consideran que la inscribibilidad hace referencia al acceso al Registro. De forma que estarían a esta modalidad del impuesto las inscripciones, anotaciones preventivas, asientos de presentación, cancelaciones y notas marginales.

En relación con la enumeración de registros que realiza el precepto comentado, hay que subrayar que la misma es taxativa y comprende los denominados registros jurídicos, aunque no todos. En consecuencia, no genera el devengo del hecho imponible de esta modalidad del impuesto el acto o contrato inscribible en otros registros públicos tales como los registros administrativos, el Registro de la Propiedad Intelectual o el Registro de Aeronaves.

También debe tenerse presente que, tras la reforma del artículo 31.2 del TRLITPAJD por la Ley 53/2002, incluyendo en la relación de registros al de Bienes Muebles, inciden en la cuota gradual de AJD los documentos notariales que accedan a dicho Registro. En estos casos, la tributación dependerá de la for-

Ejemplos de documentos sujetos a cuota gradual

Como ejemplos de documentos sujetos a cuota gradual o variable, es preciso mencionar las hipotecas, los préstamos empresariales gravados con IVA, o la cancelación de una condición resolutoria que contenga una carta de pago. En cambio, no está sujeto a esta modalidad el testimonio notarial.

⁽⁸³⁾Art. 31.2 TRLITPAJD.

Cambio de naturaleza de acciones

De acuerdo con la doctrina establecida por la SAN de 22 de junio de 1994 y por la STS de 8 de abril de 1995, el cambio de naturaleza de las acciones de una sociedad (por ejemplo, de nominativas al portador) no tiene por objeto cantidad o cosa valuable.

malización de los actos en escritura pública o en póliza, siempre que coexistan ambas formas documentales (ventas a plazo de bienes muebles, *leasing*, transmisión y derechos reales de garantía sobre buques y aeronaves).

El TS, en su Sentencia de 4 de diciembre de 1997, considera que es asimilable a los registros señalados por la normativa reguladora del impuesto el Registro de Hipoteca Mercantil. En cambio, no es asimilable el Registro de Fundaciones⁸⁴.

c) Que estos actos no estén sujetos al impuesto sobre sucesiones y donaciones, ni a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas ni de operaciones societarias, con independencia de si están exentos de gravamen de los mismos.

Los tres requisitos que se acaban de comentar deben concurrir acumulativamente para que proceda esta cuota variable, y sólo se aplican sobre determinados documentos notariales cuando contengan un acto jurídico⁸⁵.

La cuota variable, en los casos en los que sea procedente, se superpone o se exige sin perjuicio de la denominada cuota fija.

Ejemplo

La empresa NEGOCIOSEGURO, S. L., ha construido un edificio y ha de escriturar la declaración de obra nueva.

La declaración de obra nueva es una operación no sujeta a TPO ni a OS; por lo que, de conformidad con lo establecido en el artículo 31.2 del TRLITPAJD, es una operación sujeta a la cuota gradual y a la cuota fija de la modalidad de documentos notariales de AJD cuota gradual.

No están sujetas al impuesto, según el artículo 31.1 del TRLITPAJD, las copias simples.

Conviene tener presente que el gravamen de cuota fija es independiente y compatible con la tributación de la operación contenida en el documento notarial por cualquier modalidad del impuesto, incluso con la propia cuota gradual de AJD en los documentos notariales, de forma que dicha compatibilidad puede producir superposición de gravámenes con las restantes modalidades del impuesto.

Los documentos notariales se extienden necesariamente en papel timbrado, según dispone el artículo 27.3 del RITPAJD, a no ser que exceptúen su uso normas especiales de rango legal (art. 66.3 RITPAJD).

Asimismo, es destacable lo previsto por el artículo 117 del RITPAJD, que contempla la posibilidad de canje del papel timbrado en dos supuestos concretos, a saber, la retirada de la circulación, en cuyo caso se exige que no haya sido utilizado, y la devolución de papel inútil por haber sido objeto de impresión

⁽⁸⁴⁾ Consulta de la DGT de 17 de enero de 1992.

Subsanación de escrituras anteriores

La subsanación de escrituras anteriores, en tanto no estén exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 45.I.B.13 del TRLITPAJD, están sujetas a esta modalidad, ya que no sustituyen, sino que suceden a la declaración de voluntad rectificadora; estando delimitada la base imponible en este caso por únicamente el importe de la rectificación. En este sentido, puede consultarse la RTEAC de 9 de septiembre de 1993.

⁽⁸⁵⁾ No siendo suficiente con que el acta o escritura recoja un simple hecho o solicitud de la realización de alguna operación registral.

y no haber llegado a tener el carácter de documento notarial, que puede ser canjeado siempre que no contenga rúbricas ni firmas ni otros indicios de haber surtido efecto.

Para finalizar, es preciso hacer referencia a los **casos especiales de cuota gradual**, a los que hace referencia la norma reglamentaria que regula el impuesto⁸⁶:

⁽⁸⁶⁾Arts. 73 a 75 RITPAJD.

En primer lugar, el artículo 73 del RITPAJD se refiere a las condiciones resolutorias explícitas. Según este precepto, dado que los arts. 7.3 del TRLITPAJD y 12.2 del RITPAJD establecen la no sujeción a la modalidad de TPO de las condiciones resolutorias explícitas en las transmisiones empresariales, tributan por la cuota gradual de AJD en la modalidad de documentos notariales si reúnen los requisitos establecidos con carácter general para la tributación por esta cuota. Si bien hay que señalar que un sector doctrinal considera que no quedan sujetas a dicha cuota gradual.

Cancelación de las condiciones resolutorias explícitas

La cancelación de las condiciones resolutorias explícitas tributa por la cuota gradual, puesto que se trata de un acto jurídico no sujeto a ninguna de las restantes modalidades de ITPAJD ni a ISD, y es inscribible y valuable.

En cambio, la ejecución de la condición resolutoria por incumplimiento de las condiciones establecidas no genera ninguna transmisión (RTEAC de 27 de abril de 1988).

En segundo lugar, el artículo 74 RITPAJD hace referencia a los préstamos. Las primeras copias de escrituras notariales que documenten préstamos sujetos a la modalidad TPO no están sujetas a la cuota gradual⁸⁷. Por el contrario, están sujetas, por un lado, las escrituras notariales de los préstamos sujetos a IVA cuando sean inscribibles en el Registro de la Propiedad o en el Registro Mercantil; y, por otro lado, están sujetas las primeras copias de escrituras que documenten la extinción de préstamos de cualquier clase, siempre que sean inscribibles⁸⁸.

⁽⁸⁷⁾A pesar de la exención genérica respecto de las tres modalidades del impuesto que recoge el artículo 45.I.B.15 del TRLITPAJD.

⁽⁸⁸⁾En cambio, la extinción de préstamos no está sujeta a la modalidad de TPO.

Documentación de la cancelación de hipotecas

Y, en tercer lugar, el artículo 75 del RITPAJD, relativo a las operaciones societarias, ha sufrido importantes modificaciones en su contenido original por la anulación parcial efectuada por la STS de 3 de noviembre de 1997 y por la derogación de un apartado en la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Están sujetas a la cuota gradual las escrituras públicas que documenten las siguientes operaciones societarias: la ampliación de capital con cargo a la reserva por prima de emisión de acciones⁸⁹ y la prórroga de sociedades⁹⁰.

Las primeras copias de escrituras notariales que documenten la cancelación de hipoteca de cualquier clase están exentas, según el artículo 45.I.B.18 del TRLITPAJD, del gravamen gradual de AJD, puesto que no existe acto jurídico propiamente en este caso, pues se trata de un requisito formal a los efectos de la acreditación de esta circunstancia para cancelar la correspondiente inscripción registral.

⁽⁸⁹⁾Operación no sujeta a OS, según el artículo 10.2 del TRLITPAJD.

Por el contrario, no están sujetas a la cuota gradual de AJD en la modalidad de documentos notariales las escrituras públicas que documenten: el cambio o ampliación del objeto social; la disminución de capital que no da lugar a la devolución de bienes o derechos a los socios; y la conversión de títulos en anotaciones en cuenta o viceversa.

⁽⁹⁰⁾Ya que no existe una transferencia patrimonial entre la sociedad y sus socios.

3.1.2. Sujeto pasivo

Es sujeto pasivo del impuesto el adquirente del bien o derecho que se escriture y, en su defecto, quienes insten o soliciten los documentos, o aquellos en cuyo interés se expidan⁹¹.

⁽⁹¹⁾Art. 29 TRLITPAJD.

Precisa el artículo 68, *in fine*, del RITPAJD que en los casos de escrituras de constitución de préstamos con garantía se considera adquirente al prestatario. De forma que con esta previsión se zanja la problemática generada en relación con el hecho de que podría interpretarse que ha de ser el contribuyente el adquirente de la garantía (normalmente, la entidad financiera prestamista). El TS, en Sentencia de 22 de abril de 1998 y de 25 de septiembre de 1988, ha ratificado que el sujeto pasivo es el destinatario del negocio principal (el préstamo), del que la garantía constituye un aspecto accesorio.

Ejemplo

El Sr. Núñez firma un préstamo hipotecario con el banco DINEROPLUS, por un total de 60.000 euros.

El contribuyente en este caso, al tratarse de un préstamo hipotecario, es el prestatario, esto es, el Sr. Núñez.

3.1.3. Base imponible

A los efectos de cuantificar la base imponible de la cuota variable, la normativa distingue entre unas reglas generales y unas reglas especiales. En el caso de la cuota fija, no se aplican tales normas, dado que la cuota está directamente determinada por la normativa del impuesto.

Conviene precisar que tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencia han señalado que, a falta de una norma expresa sobre el cálculo de la base imponible de la modalidad de AJD, resulta aplicable la prevista en la modalidad de TPO⁹².

⁽⁹²⁾Entre otras, la RTEAC de 21 de julio de 1994 y la STS de 21 de mayo de 1998.

Así, sirve de base para la determinación de la cuota variable:

1) Reglas generales⁹³

⁽⁹³⁾Arts. 30 TRLITPAJD y 69 RITPAJD.

a) En las primeras copias de las escrituras públicas y las actas notariales que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable, salvo las de protesto: el **valor declarado**, sin perjuicio de la comprobación administrativa.

En el caso de derechos reales de garantía y escrituras que documenten préstamos con garantía, la base imponible será el importe de la obligación o capital garantizado, incluidas las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos (si no consta expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará como base el capital y tres años de intereses).

Ejemplo

La Sra. Gutiérrez firma un préstamo hipotecario con una entidad financiera, por un total de 200.000 euros, más 30.000 euros de intereses y 2.000 euros en concepto de gastos.

La obtención de este préstamo está sujeta a, y no exenta de, las cuotas fija y variable de la modalidad de documentos notariales de AJD, al constituir una hipoteca en garantía del mismo y reunir todos los requisitos que exige el artículo 31.2 de la LITPAJD. La base imponible comprende el importe del principal del préstamo y las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos similares. Por lo tanto, en este caso, la base imponible asciende a 232.000 euros (200.000 + 30.000 + 2.000).

Finalmente, en la posposición y mejora de jerarquía de las hipotecas o de cualquier otro derecho de garantía, la base imponible estará constituida por la total responsabilidad asignada al derecho que empeore de jerarquía, y en la igualación de jerarquía la base imponible se determinará por el importe total de la responsabilidad correspondiente al derecho de garantía establecido en primer lugar.

b) En las actas de protesto: la tercera parte del **valor nominal** del efecto protestado o de la cantidad que haya dado lugar al protesto. Las actas de protesto, aunque no son registrables, sí que tributan por la cuota gradual de AJD.

2) Reglas especiales⁹⁴

a) La base imponible en las escrituras de declaración de obra nueva se determina por el **valor real de coste de la obra nueva** que se declare.

De conformidad con varias consultas de la DGT (entre otras, V2104-05 y V1614-01), el valor de la construcción no incluirá ni el valor de los terrenos ni los gastos accesorios que no forman parte del valor de la construcción, como son el coste del terreno y los gastos de notarios y de asesoría.

Escrituras de cancelación de hipotecas

Como ya se ha señalado, actualmente las escrituras de cancelación de hipoteca están exentas de la cuota gradual de AJD. No obstante, con anterioridad se generaron dudas en torno al cálculo de la base imponible. La doctrina administrativa y la jurisprudencia interpretaban que la base incluía, junto al importe total del principal del préstamo hipotecario, los intereses (remuneratorios y moratorios), costas, gastos y demás cantidades garantizadas por medio de la hipoteca.

⁽⁹⁴⁾Art. 70 RITPAJD.

Ejemplo

La empresa NEGOCIOSEGURO, S. L., ha construido un edificio y ha de escriturar la declaración de obra nueva. Los costes en los que ha incurrido son los siguientes: terreno, 500.000 euros; constructor: 800.000 euros; licencia de obras: 20.000 euros.

La base imponible, de conformidad con el artículo 70.1 del RITPAJD, es el valor real de coste de la obra nueva que se declare. En consecuencia, la base imponible es de 820.000 euros (800.000 + 20.000).

b) En las escrituras de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal, la base imponible incluye tanto el **valor real de costa de la obra nueva como el valor del terreno**.

c) En las escrituras de agrupación, agregación y segregación de fincas, la base imponible la integran, respectivamente, el **valor de las fincas agrupadas**, el **valor de la finca agregada** a otra de mayor tamaño y el **valor de la finca segregada** para constituir una nueva independiente.

En el caso de división de fincas, la base imponible se calcula a partir del valor de aquéllas.

d) En la prórroga de sociedades, dispone el artículo 75.2 del RITPAJD que la base imponible está constituida por el **haber líquido de la sociedad** en el momento de la adopción del acuerdo; entendiéndose por haber líquido la diferencia entre el valor del activo real y el del pasivo exigible⁹⁵.

Declaración de obligaciones y bonos

El apartado 4 del artículo 70 del RITPAJD, relativo a la base imponible en el supuesto de cancelación de obligaciones, bonos, cédulas y valores análogos, fue declarado nulo por la STS de 3 de noviembre de 1997.

⁽⁹⁵⁾Art. 64.3 RITPAJD.

3.1.4. Cuota tributaria

La normativa reguladora del impuesto, como ya se ha señalado, distingue dos tipos de cuotas, que originan, en realidad, dos gravámenes diferenciados:

a) **Cuota fija**⁹⁶. En este caso, la cuota viene a ser el soporte en el que se documenta el acto notarial, pues se concreta en el papel timbrado (donde debe necesariamente extenderse dicho documento notarial) de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario.

⁽⁹⁶⁾Art. 31.1 TRLITPAJD.

b) **Cuota variable**⁹⁷. Se le aplica el tipo del 0,50%, en defecto de regulación por parte de la correspondiente comunidad autónoma.

⁽⁹⁷⁾Art. 31.2 TRLITPAJD.

Ejemplo

El Sr. Gómez es propietario de un local comercial en un barrio céntrico con una superficie total de 500 metros cuadrados y un valor estimado de 900.000 euros. Decide segregar del mismo, para formar una finca registral diferente, una porción de 200 metros cuadrados, por lo que acude al notario para formalizar la escritura pública correspondiente.

La operación que realiza el Sr. Gómez se encuentra sujeta a la modalidad de documentos notariales de AJD. El sujeto pasivo, en este caso, es el propio Sr. Gómez, quien deberá declarar ante la Administración Tributaria de la comunidad autónoma correspondiente en concepto de base imponible el valor que proporcionalmente corresponda a la superficie segregada del local comercial.

Por consiguiente, la base imponible será de 900.000 euros x 200 metros cuadrados / 500 metros cuadrados = 360.000 euros. El tipo de gravamen aplicable es del 0,5%, por lo que la cuota tributaria será de 1.800 euros (360.000 x 0,5%).

3.2. Documentos mercantiles

3.2.1. Hecho imponible

1) Documentos que cumplen una función de giro

Con carácter general, el hecho imponible de esta modalidad de AJD está constituido por todo documento que cumpla una función de giro, esto es, que circule como medio de pago o de obtención de crédito⁹⁸.

⁽⁹⁸⁾Art. 33.1 TRLITPAJD.

A efectos de este impuesto, se entiende que un documento cumple una función de giro cuando acredita una remisión de fondos o un signo equivalente de un lugar a otro⁹⁹, o implica una orden de pago, aunque sea en el mismo documento en el que se ha dado la orden, o cuando en el mismo figura la cláusula "a la orden"¹⁰⁰.

⁽⁹⁹⁾Como sucede con los cheques de viaje, pero no con las tarjetas de crédito.

⁽¹⁰⁰⁾Art. 33.2 TRLITPAJD.

Concretamente, se considera que cumplen una función de giro los siguientes documentos¹⁰¹: los pagarés cambiarios (salvo los expedidos con la cláusula "no a la orden" o cualquier otra equivalente, cláusula que excluye la transmisibilidad de documento y del crédito que incorpora, mediante el endoso o la tradición); los cheques a la orden o que sean objeto de endoso; los documentos expedidos en el tráfico mercantil que por sí mismos acrediten, literalmente y con carácter autónomo, el derecho económico de su legítimo tenedor para cobrar, de la persona que designen y en el lugar y fecha que el propio documento señale, una cantidad determinada en dinero o signo que lo represente.

⁽¹⁰¹⁾Art. 76.3 RITPAJD.

En cambio, no cumplen la función de giro los documentos expedidos con el único objeto de probar el pago de una deuda, informar de la cuantía de la misma o cualquier otra finalidad análoga¹⁰².

⁽¹⁰²⁾Art. 76.4 RITPAJD.

Por último, precisa el artículo 76.2 del RITPAJD que se entiende por documento cualquier soporte escrito, incluidos los informáticos, por los que se pruebe, acredite o se haga constar alguna cosa. Esta referencia a los medios informáticos constituye, para cierto sector doctrinal, una extralimitación reglamentaria que vulnera el principio de legalidad tributaria.

2) Documentos mercantiles sujetos a tributación. En concreto, los documentos mercantiles que se sujetan a tributación, según los arts. 33.1 del TRLITPAJD y 76.1 del RITPAJD, son los siguientes:

a) Letras de cambio y documentos que realicen la función de giro o sustituyan a las letras. El hecho imponible está constituido en estos casos por el libramiento de estos títulos.

b) Resguardos o certificados de depósito transmisibles. El hecho imponible está constituido en estos supuestos por la emisión de tales documentos.

c) Activos financieros de rendimiento implícito, como pagarés, bonos, obligaciones y otros títulos análogos emitidos en serie por un plazo no superior a dieciocho meses, por los que se satisfaga una contraprestación obtenida por la diferencia entre el importe satisfecho por la emisión y el comprometido a reembolsar al vencimiento. Se trata de los documentos sujetos a gravamen por la Ley 14/1985.

d) Otros documentos no recogidos de forma expresa por la normativa del impuesto: los recibos sólo están sujetos si se giran con la cláusula "a la orden"¹⁰³ o cuando se expiden con la finalidad de habilitar a su tenedor para el cobro de determinada cantidad¹⁰⁴; el endoso de las certificaciones de obra no están sujetas a la modalidad de documentos mercantiles de AJD; y el endoso de las certificaciones de justiprecio en expropiaciones que otorgan el derecho al pago del mismo está sujeto a esta modalidad¹⁰⁵.

3.2.2. Sujetos

A título de contribuyente, está obligado al pago¹⁰⁶:

a) El librador de la letra de cambio (la persona que emite la letra), o su primer tenedor en España si ha sido expedida en el extranjero.

Ejemplo

La Sra. Álvarez libra una letra de cambio pagadera al vencimiento de tres meses por un importe de 10.000 euros.

El libramiento de la letra de cambio constituye un hecho imponible sometido a la modalidad de documentos mercantiles de actos jurídicos documentados. El sujeto pasivo es el librador del efecto, es decir, en este caso, la Sra. Álvarez.

Ejemplo de documentos que no cumplen la función de giro

El soporte informático que contiene una relación de deudores, importes y datos de domiciliación, que se cede a un banco en gestión de cobro, sin ceder la titularidad de los derechos; o los recibos colegiales.

⁽¹⁰³⁾ Art. 33.2 TRLITPAJD.

⁽¹⁰⁴⁾ Art. 76.3 RITPAJD.

⁽¹⁰⁵⁾ STSJ de Cantabria de 11 de enero de 1999.

Pagarés financieros

Conviene señalar que los pagarés financieros (emitidos en serie y que son el soporte de una operación financiera de captación de recursos ajenos) están sujetos pero exentos, según el artículo 45.I.B.15 de la LITPJD.

⁽¹⁰⁶⁾ Arts. 34 TRLITPAJD y 77 RITPAJD.

b) En el caso de los documentos sustitutivos de las letras de cambio, los resguardos de depósito, pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos emitidos en serie: el emisor de tales documentos, o su primer tenedor en España si han sido expedidos en el extranjero.

c) En los documentos de giro, es contribuyente el emisor de los mismos, con dos salvedades: en primer lugar, se considera contribuyente al endosante en el caso de los cheques que sean objeto de endoso; y, en segundo lugar, cuando tales documentos tengan por objeto el pago a proveedores (pagarés) o el cobro a clientes (recibos), se consideran expedidos por la persona o entidad que los ponga en circulación con tales fines, con independencia de la que figure en el propio documento.

Son **responsables solidarios** las personas o entidades que intervengan en la negociación o cobro de los efectos sujetos a gravamen. Por consiguiente, esta responsabilidad afecta a las entidades financieras participantes en las negociaciones¹⁰⁷.

⁽¹⁰⁷⁾ Arts. 35 TRLITPAJD y 78 RITPAJD.

3.2.3. Cuantificación

1) **Base imponible.** Según el **tipo de documento**, el TRLITPAJD fija las siguientes bases imponibles¹⁰⁸:

⁽¹⁰⁸⁾ Art. 36 TRLITPAJD.

a) Letras de cambio y documentos análogos: la cantidad girada, que se elevará al doble si el plazo de vencimiento supera los seis meses, contados a partir de la fecha de emisión. La mencionada duplicación de la base no resulta aplicable a los documentos de giro o que suplan a las letras de cambio.

b) Certificados de depósito: su importe nominal. En este supuesto, aunque los resguardos tengan una duración superior a seis meses, no se duplica la base.

c) Pagarés, bonos, obligaciones y otros títulos análogos: el importe del capital que la entidad emisora se comprometa a reembolsar.

2) Cuota

a) La ley establece una escala única de tipo de gravamen de carácter progresivo para letras de cambio, documentos que realicen una función de giro o que suplan a las letras y los certificados de depósito¹⁰⁹.

Artículo 36.2 de la TRLITPAJD

Para evitar el fraude fiscal que supone el fraccionamiento de la letra de cambio, dado el carácter progresivo del tipo de gravamen aplicable, el artículo establece que, si se emiten dos o más letras, en vez de una, se adicionan las bases respectivas. No obstante, no procede dicha adición cuando las fechas de vencimiento de los efectos difieran en más de quince días o cuando exista constancia documental del acuerdo de cobro a plazos mediante giros escalonados.

⁽¹⁰⁹⁾ Arts 37 a 39 TRLITPAJD.

Según la Resolución 1/2001, de 27 de abril, de la Dirección General de Tributos, la escala aplicable a tales documentos, expresada en euros, es la siguiente:

	Euros
Hasta 24,04 euros.....	0,06
De 24,05 a 48,08.....	0,12
De 48,09 a 90,15.....	0,24
De 90,16 a 180,30.....	0,48
De 180,31 a 360,61.....	0,96
De 360,62 a 751,27.....	1,98
De 751,28 a 1.502,53.....	4,21
De 1.502,54 a 3.005,06.....	8,41
De 3.005,07 a 6.010,12.....	16,83
De 6.010,13 a 12.020,24.....	33,66
De 12.020,25 a 24.040,48.....	67,31
De 24.040,49 a 48.080,97.....	134,63
De 48.080,98 a 96.161,94.....	269,25
De 96.161,95 a 192.323,87.....	538,51

Por lo que exceda de 192.323,87 euros, a 0,018 euros por cada 6,01 o fracción.

Las letras de cambio de hasta 192.323,87 euros tributan por medio de la utilización del efecto timbrado de la clase que corresponda a su cuantía y liquidan el exceso en metálico a 0,018 euros por cada 6,01 euros o fracción, tal como se estipula en el artículo 37 de la LITPAJD.

Ejemplo

El Sr. Pérez, para pagar una deuda pendiente, libra una letra de cambio pagadera al vencimiento de cuatro años más tarde por 50.000 euros.

La base imponible viene constituida por la cantidad girada, es decir, 50.000 euros. No obstante, dado que el vencimiento de la letra de cambio supera los seis meses, el impuesto habrá de exigirse por el duplo de la base. De forma que la base imponible es igual a $2 \times 50.000 = 100.000$ euros.

El impuesto se exige por medio de efectos timbrados, según escala. Para una base de 100.000 euros (de 96.161,95 a 192.323,87) corresponde un efecto de 538,51 euros.

En relación con los documentos análogos a las letras de cambio y a los certificados de depósito, la tributación se lleva a cabo por medio del uso de un timbre móvil, de acuerdo con la misma escala aplicable a las letras de cambio.

No obstante, existen varios supuestos en los que el pago puede realizarse en metálico:

- En primer lugar, el Ministerio de Hacienda podrá autorizar el pago en metálico en sustitución del uso de efectos timbrados (art. 37.3 TRLITPAJD).
- En segundo lugar, cuando el importe de la letra exceda del límite máximo de la escala, el exceso tributa a razón de un 3% (0,018 euros por cada 6,01 o fracción).

Extensión de la letra de cambio

La extensión de la letra de cambio en un efecto timbrado de cuantía inferior, y la falta de presentación dentro del plazo cuando el pago se deba efectuar en metálico privan a estos documentos de la fuerza ejecutiva que les atribuyen las leyes.

Regulación de los efectos timbrados

En cumplimiento del mandato contenido en el artículo 38 del TRLITPAJD, el RITPAJD regula tanto la creación y modificación de los efectos timbrados (art. 116) como su canje (art. 117).

- En tercer lugar, cuando se trata de letras de cambio expedidas en el extranjero, según prevé el artículo 80.3 del RITPAJD. La cuota en este supuesto se calcula aplicando el tipo fijo del 3%.
- En cuarto lugar, cuando se trata de pagarés, cheques y otros documentos negociados por entidades financieras (art. 1 de la Orden de 12 de noviembre del 2001).
- Y, en quinto lugar, en los documentos emitidos por minoristas para plasmar aplazamientos de pago con proveedores, superiores a 60 días, a los que se refiere el artículo 17.4 de la Ley 7/1996, de 15 de enero, de Ordenación del Comercio Minorista (art. 2 de la Orden de 12 de noviembre del 2001).

Por último, debe señalarse que, conforme autoriza excepcionalmente el RITPAJD, cuando en una localidad no existan los efectos timbrados que deban emplearse para pagar el impuesto, pueden solicitar los interesados la habilitación de papel común o de efectos timbrados distintos, para satisfacer dicho pago¹¹⁰.

⁽¹¹⁰⁾ Art. 116.6 TRLITPAJD.

b) Los pagarés, los bonos, las obligaciones y otros títulos análogos con rendimiento implícito sujetos tributan al tipo del 3% (0,018 euros por cada 6,01 euros o fracción), que se liquidará en metálico. No obstante, en la práctica carece de virtualidad dicha previsión, en cuanto que no se liquida el tributo por la aplicación de la exención contenida en el artículo 45.I.B.15 del TRLITPAJD.

Para finalizar con el examen de la cuota de esta modalidad, debe hacerse referencia a que el artículo 39 del TRLITPAJD dispone que el pago del impuesto en la expedición de documentos mercantiles cubre todas las cláusulas que en ellos se contengan, en cuanto a su tributación por este concepto. Por ello, se generan dudas en lo referente a la tributación adicional de letras con aval. Según la Consulta de la DGT de 12 de abril de 1984, si el aval se otorga a una letra de cambio que responde a una verdadera operación mercantil, el aval queda amparado en el timbre de la letra; si tras el aval no existe ninguna operación mercantil, se trata de una fianza enmascarada y procede la tributación.

3.3. Documentos administrativos

3.3.1. Hecho imponible

El hecho imponible de esta modalidad de AJD se ha visto reducido con el paso del tiempo, pues, por un lado, el Relegislativo 1/1986, de 14 de marzo, eliminó el gravamen sobre los escritos presentados por los interesados ante las administraciones públicas, certificaciones, autorizaciones, licencias, concesiones y permisos concedidos por autoridades administrativas; y, por otro lado, la Ley 25/1986, de 24 de diciembre, al eliminar las tasas judiciales, supuso la desaparición del gravamen de las resoluciones de los órganos jurisdiccionales y los laudos arbitrales, diligencias y testimonios.

Los únicos documentos administrativos **sujetos** hoy a este gravamen son¹¹¹:

⁽¹¹¹⁾Art. 40 TRLITPAJD.

a) La rehabilitación y la transmisión de grandezas y títulos nobiliarios. En particular, se devenga el impuesto en la rehabilitación y transmisión de tales títulos, con independencia de si es por sucesión o por cesión; y por el reconocimiento de uso en España de títulos extranjeros.

Lectura recomendada

Por lo que respecta al concepto de "rehabilitación y transmisión sujeta", consulta el artículo 43 del TRLITPAJD.

Conceptos de rehabilitación y transmisión

Se está en presencia de rehabilitación cuando ha existido interrupción en la posesión de una grandeza o título, cualquiera que sea la forma en que se haya producido.

Se consideran transmisiones directas las que tienen lugar entre ascendientes y descendientes, o entre hermanos cuando la grandeza o el título haya sido utilizado por alguno de los padres. Se califican como transmisiones transversales las que se realicen entre el resto de las personas.

b) Las anotaciones preventivas que se practiquen en los registros públicos en tanto tengan por objeto una cantidad o cosa valuable y no hayan sido ordenadas de oficio por la autoridad judicial o administrativa.

Prórroga de anotaciones preventivas

A pesar de que la normativa reguladora del impuesto guarda silencio sobre la prórroga de anotaciones preventivas, parece deducirse que no están sujetas al impuesto.

En relación con el requisito de la inscripción en los registros, hay que destacar que puede ser cualquier registro público, a diferencia de la limitación de registros que opera en el ámbito de la cuota gradual de la modalidad de documentos notariales de AJD.

En cuanto al contenido valuable, este requisito sólo afecta a los asientos que consistan en la práctica de una anotación preventiva. De forma que cualquier otro asiento no queda sujeto a esta modalidad, sin perjuicio de que esté sujeto a la cuota gradual de la modalidad de documentos notariales de AJD. Dicho contenido valuable se predica del objeto de la anotación en sí, sin que sea

posible admitir la sujeción al impuesto por el simple hecho de que la anotación se refiera a bienes o derechos susceptibles de valoración (como ocurre con anotaciones de suspensión de pagos, quiebra y las de convenio de acreedores).

Y, por lo que respecta a que se trate de una práctica de oficio, parece referirse este requisito tanto a las anotaciones solicitadas por el interesado a la autoridad judicial competente como a las que sean obligatorias por imperativo legal. Según la Consulta de la DGT de 20 de junio de 1995, únicamente no se sujetan a gravamen las anotaciones producidas en el seno de un procedimiento penal, ya que las ocasionadas en el ámbito de procesos civiles sí están sujetas a esta modalidad de AJD.

3.3.2. Sujetos

Están obligados al pago, a título de contribuyentes¹¹²:

- a) En las grandezas y títulos nobiliarios, los beneficiarios.
- b) En las anotaciones preventivas, quienes las soliciten.

⁽¹¹²⁾Art. 41 TRLITPAJD.

Por consiguiente, el contribuyente es la persona en cuyo favor se practica el asiento registral, pues, en las anotaciones efectuadas por mandato judicial, el solicitante es el juez¹¹³, al igual que se reconoce la exención de las anotaciones preventivas ordenadas por la Administración en los procedimientos de apremio.

⁽¹¹³⁾Situación ésta que supone la exención, de acuerdo con lo previsto en el artículo 45.I.A del TRLITPAJD.

3.3.3. Cuantificación

Dentro del marco de la base imponible y la cuota que debe aplicarse, podemos distinguir entre¹¹⁴:

a) La **rehabilitación** y la **transmisión de grandezas y títulos nobiliarios**, que tributa con una cantidad fija que se determina por la aplicación de una escala de doble entrada, en función del tipo de título o grandeza y de la modalidad de la transmisión, de acuerdo con la escala prevista en el artículo 43 de la LITPAJD. La normativa no hace referencia a la base imponible.

⁽¹¹⁴⁾Arts. 42 y 43 TRLITPAJD.

Con efectos de 1 de enero del 2013, la escala aplicable es la siguiente:

Escala	Transmisiones directas	Transmisiones transversales	Rehabilitaciones y reconocimiento de títulos extranjeros
	Euros	Euros	Euros
1. ^a Por cada título con grandeza	2.646	6.633	15.902
2. ^a Por cada grandeza sin título	1.892	4.742	11.352
3. ^a Por cada título sin grandeza	753	1.892	4.551

- Las **anotaciones preventivas**, que tributan en metálico al tipo de gravamen del 0,50% sobre el valor del derecho o interés que se garantice, se publique o se constituya, valor que se adopta como base imponible de dicho gravamen¹¹⁵.

A este respecto, debe señalarse que el importe de la base imponible no puede superar, en ningún caso, el valor real de los bienes embargados ni el importe total de la cantidad que haya originado la anotación de embargo¹¹⁶. Si el embargo tuviese que anotarse preventivamente en distintos registros de la propiedad y por este motivo se practicasen varias liquidaciones, la suma de las bases imponibles de todas no podrá exceder de los límites anteriormente señalados¹¹⁷. Y, si resultara procedente una ampliación o mejora del embargo, se sujeta a gravamen la correspondiente anotación nueva, tomando como base únicamente el importe de la ampliación y no la totalidad de las cantidades por las que se sigue el procedimiento judicial, sin que exista doble imposición al tratarse de hechos imponibles distintos de la anotación inicial.

⁽¹¹⁵⁾Art. 42 TRLITPAJD.

⁽¹¹⁶⁾Art. 85.1 RITPAJD.

⁽¹¹⁷⁾Art. 85.2 RITPAJD.

Actividades

Selección simple

1. Una persona jurídica no societaria con fines lucrativos...
 - a) no es sujeto pasivo de la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD.
 - b) es sujeto pasivo de la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD.
 - c) es sujeto pasivo de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

2. El sujeto pasivo de transmisiones patrimoniales onerosas en las transmisiones de bienes o derechos es...
 - a) el transmitente, en todo caso.
 - b) el adquirente, en todo caso.
 - c) el adquirente, salvo que exista pacto en contra.

3. Al efecto de calcular la base imponible de transmisiones patrimoniales onerosas, el valor real de los bienes se obtiene...
 - a) restando del valor del bien tanto las cargas y los gravámenes que le resten valor como las deudas.
 - b) restando del valor del bien las cargas y gravámenes que le resten valor, pero no las deudas.
 - c) restando del valor del bien las deudas.

4. Los contratos de cuentas en participación...
 - a) no son sujetos pasivos de la modalidad de operaciones societarias.
 - b) se equiparan a sociedades al efecto de la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD.
 - c) están exentos de la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD.

5. No están sujetas a operaciones societarias...
 - a) la constitución y la disminución de capital.
 - b) la ampliación de capital con cargo a reservas, constituida exclusivamente por primas de emisión de acciones.
 - c) la constitución, la fusión, la escisión y la disolución de sociedades.

6. Se sujetan a gravamen por la modalidad de actos jurídicos documentados...
 - a) los documentos mercantiles, notariales y administrativos.
 - b) los documentos mercantiles, administrativos y judiciales.
 - c) los documentos notariales, administrativos y judiciales.

7. No están sujetas al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas las operaciones efectuadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en todo caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetos al IVA, excepto en el caso de las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, como también en la constitución y la transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan en los mismos, cuando...
 - a) disfruten de exención en el IVA; y en el caso de las entregas de inmuebles que estén incluidas en la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial.
 - b) no estén sujetos al IVA; y en el caso de las entregas de inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial.
 - c) no estén sujetos al IVA.

8. No es una operación sometida a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD...
 - a) el cambio de objeto social.
 - b) la constitución de una sociedad civil.
 - c) el traslado a España del domicilio social de una entidad.

9. En los casos de disolución matrimonial o cambio de régimen económico, a los efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas...
 - a) se declara exento el exceso de adjudicación, cuando se adjudica cualquier bien o derecho a uno de los cónyuges.
 - b) cuando se adjudica la vivienda habitual a uno de los cónyuges, no se sujetan a gravamen los excesos de adjudicación provocados.
 - c) los excesos de adjudicación ocasionados se someten a tributación, como cualquier otra transmisión patrimonial.

10. En la modalidad de actos jurídicos documentados...
 - a) se puede exigir conjuntamente la cuota fija y la variable.
 - b) cuando se exige la cuota variable, no se puede exigir la fija.
 - c) sólo se puede exigir la cuota fija si el acto o contrato no está sometido al impuesto sobre el valor añadido.

Casos prácticos

1. Los señores A, B y C constituyen en el año 2008 una sociedad colectiva, denominada GOLDEN, y mediante escritura pública dividen el capital en 100 participaciones nominativas de 1.000 euros cada una, de forma que se suscriben y desembolsan la totalidad de las participaciones mediante las siguientes aportaciones:

- A cambio del 50% de las acciones, el socio A aporta el local en el que se desarrolla la actividad y que valoran los socios en 50.000 euros, aunque el valor catastral es de 30.000 euros y el valor comprobado por la Administración, de 60.000 euros.
- Por el 30% de las acciones, el socio B aporta un equipo informático que se valora en 10.000 euros, cifra que coincide con el valor de mercado del equipo, y 20.000 euros en metálico.
- A cambio del 20% restante de las acciones, el socio C aporta el mobiliario necesario para el negocio, que se valora en 40.000 euros, cantidad que coincide con el valor comprobado por la Administración, mientras que la sociedad GOLDEN asume el pago de 15.000 euros pendientes de pago al vendedor del mencionado mobiliario.

En el año 2009, la sociedad GOLDEN decide transformar la sociedad colectiva en una sociedad limitada, mediante escritura pública, siendo, en el momento de la transformación, el activo de la sociedad de 150.000 euros y el pasivo no exigible de 115.000 euros. Meses más tarde, también en el año 2009, la sociedad GOLDEN decide mediante escritura pública ampliar en un 50% su capital para dar cabida a nuevos socios, con una prima de emisión del 20%.

Ya en el año 2010, cuando la sociedad GOLDEN tiene un activo de 160.000 euros y un pasivo exigible de 50.000 euros, ésta amplía su capital, también mediante escritura pública, con cargo a la reserva constituida por la prima de emisión de acciones generada por la ampliación del capital del 2009. Además, durante 2010, GOLDEN ha realizado las siguientes operaciones:

- GOLDEN ha girado a un cliente tres letras de cambio por un importe de 2.500 euros cada una con vencimiento a 2 meses y otras tres letras de cambio por el mismo importe a un segundo cliente con vencimientos escalonados de 1, 2 y 3 meses. Además, ante el impago de una letra de 50.000 euros y a petición del cliente, GOLDEN ha renovado la deuda mediante dos letras de cambio a 6 y 9 meses, respectivamente, por un importe de 25.000 euros cada una.
- GOLDEN ha emitido en serie 1.000 bonos de 100 euros cada uno con vencimiento a 18 meses. La emisión se ha efectuado a la par y se ha documentado en escritura pública.
- GOLDEN ha pedido la anotación preventiva de apremio en el Registro de la Propiedad sobre una finca valorada en 150.000 euros por el importe de una deuda de 60.000 euros.

Suponiendo que la comunidad autónoma no ha ejercido ninguna competencia normativa sobre el ITPAJD, responded a las siguientes preguntas:

a) Determinad la tributación en las tres modalidades del ITPAJD (TP, OS, AJD) por la constitución en el 2008 de la sociedad GOLDEN. Indicad también quién es el sujeto pasivo del impuesto.

b) Determinad la tributación en las tres modalidades del ITPAJD (TP, OS, AJD) por la constitución en el 2008 de la sociedad GOLDEN si en lugar de tratarse de una sociedad colectiva se hubiera constituido una sociedad limitada.

c) Determinad la tributación en 2009, en las tres modalidades del ITPAJD (TP, OS, AJD), por la transformación de la sociedad y por la ampliación de capital. Indicad también quién es el sujeto pasivo en cada caso.

d) Determinad la tributación en 2010, en las tres modalidades del ITPAJD (TP, OS, AJD), por la ampliación de capital y por las operaciones realizadas por GOLDEN. Indicad también quién es el sujeto pasivo en cada caso.

e) En relación con las diferentes operaciones del supuesto de hecho gravadas por el ITPAJD, ¿en qué casos la comunidad autónoma hubiera podido modificar los tipos de gravamen y con qué condiciones?

2. Pedro transmite onerosamente a Luisa mediante escritura notarial la propiedad de un inmueble por valor de 200.000 euros. Este inmueble soporta una hipoteca de 50.000 euros, con una deuda pendiente de pago en el momento de la transmisión de 25.000 euros. Luisa, además, contrae un préstamo hipotecario con su banco por un valor de 100.000 euros.

Suponiendo que la comunidad autónoma no ha dictado ninguna normativa, ¿cómo tributa esta operación a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITPAJD)?

3. Lucrecia, de 60 años de edad, transmite a Jaime, de 12 años, la nuda propiedad y a Tomás, de 30 años, el usufructo durante 20 años de un piso, por 100.000 € y 700.000 €, respectiva-

mente. Se calcula que el valor real del inmueble es de 800.000 € en el momento de la transmisión y de 1.400.000 € a la finalización del usufructo. Además, Lucrecia cede el uso de un numeroso rebaño de ovejas a Arturo, que se encarga de cuidar por 100.000 € durante cuatro años. Se calcula que el valor de mercado de las ovejas asciende a 2.500.000 €.

Determinad la tributación de estos hechos a efectos del ITPAJD.

4. El Sr. Núñez es propietario de una vivienda en Segovia que adquiere en el año 2002 a una empresa promotora. Decide venderla a la Sra. Pérez por un precio de 200.000 euros, de los que cobra al contado 60.000 euros. Asimismo, libra una letra de cambio pagadera al vencimiento de nueve meses, por 40.000 euros. Finalmente, constituye con una entidad financiera un préstamo hipotecario por los 100.000 euros restantes.

Practicad la liquidación del ITPAJD por cada uno de los hechos imponibles correspondientes.

5. Indicad razonadamente las consecuencias de la realización de las siguientes operaciones a los efectos del ITPAJD:

- a) Luis y Luisa son titulares de una comunidad de bienes sobre un local de negocio a partes iguales y un día deciden disolverla y adjudicarse uno el inmueble y la otra una compensación económica por la mitad del valor del local.
- b) Jaime adquiere unas acciones por medio de Carlos, que actúa como fiduciario, y más adelante tiene pensado venderlas.
- c) Una sentencia condena a Marta a otorgar escritura pública reconociendo la propiedad de la mitad indivisa de una finca a Bárbara.
- d) Daniela añade al contrato de venta de su vehículo una cláusula de retro.
- e) Pedro se subroga en el crédito hipotecario que tiene Carmen sobre Manuel.
- f) Una sociedad anónima adjudica una máquina afectada a la actividad empresarial a un cliente con la finalidad de cancelar una deuda.

Solucionario

Selección simple

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

Casos prácticos

1.

a) La constitución de la sociedad GOLDEN está sujeta a la modalidad de OS, según el artículo 19.1.1° de la LITPAJD. Dada la incompatibilidad entre las modalidades de OS y de TPO (art. 1.2 LITPAJD), esta operación no tributará por la modalidad de TPO, pero sí en cambio en la modalidad de documentos notariales de AJD, por la escritura pública de constitución, aunque sólo en la modalidad de cuota fija (art. 31.1 LITPAJD) y no en la modalidad de cuota variable o gradual, que también es incompatible con la modalidad de OS (art. 31.2 LITPAJD).

En primer lugar, en la modalidad de OS, como se trata de una sociedad colectiva, es decir, una sociedad que no limita la responsabilidad de sus socios, la base imponible es el valor neto de la aportación, es decir, el valor real de los bienes y derechos aportados menos las cargas y gastos deducibles y las deudas que quedan a cargo de la sociedad con motivo de la aportación (art. 25.2 LITPAJD):

- 60.000 (valor comprobado por la Administración del local aportado por el socio A)
- + 10.000 (valor de mercado del equipo informático aportado por el socio B)
- + 20.000 (aportación en metálico del socio B)
- + 40.000 (valor comprobado por la Administración del mobiliario aportado por el socio C)
- - 15.000 (deuda asumida por la sociedad GOLDEN a favor del vendedor del mobiliario al socio C)
- = 115.000 euros.
- El tipo de gravamen es del 1% (art. 26 LITPAJD).
- La cuota tributaria será, pues: $115.000 \text{ (base imponible)} \times 1\% \text{ (tipo de gravamen)} = 1.150$ euros.

El sujeto pasivo del impuesto en esta modalidad de OS es la sociedad GOLDEN, de acuerdo con el artículo 23.a de la LITPAJD.

Por otra parte, en la modalidad de cuota fija de AJD, la cuota tributaria por el documento notarial de la escritura pública de constitución de GOLDEN será la resultante de aplicar el artículo 31 de la LITPAJD: 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario.

El sujeto pasivo del impuesto en esta modalidad de documentos notariales de AJD es la sociedad GOLDEN, que actúa como entidad en interés de la cual se suscribe la escritura pública, de acuerdo con el artículo 29 de la LITPAJD.

b) Si GOLDEN se hubiera constituido en sociedad limitada, es decir, una sociedad que limita la responsabilidad de sus socios, la tributación en la modalidad de OS hubiera sido diferente, porque entonces la base imponible es igual al valor nominal de las acciones (art. 25.1 LITPAJD), aunque el tipo de gravamen sería el mismo (1%, según el art. 26 LITPAJD).

En nuestro caso, la base imponible sería de 100.000 euros, que es el valor nominal de las 100 participaciones nominativas en 1.000 euros cada una: $100 \times 1.000 = 100.000$ euros.

Y la cuota tributaria sería: $100.000 \times 1\% = 1.000$ euros.

Finalmente, en la modalidad de cuota fija de documentos notariales de AJD, la cuota tributaria y el sujeto pasivo serán los mismos que en el caso anterior: la cuota tributaria será la resultante de aplicar el artículo 31 de la LITPAJD (0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario) y el sujeto pasivo será la sociedad GOLDEN (art. 29 LITPAJD).

c) La transformación de una sociedad es una operación no sujeta a la modalidad de OS (art. 19 LITPAJD). En cambio, después de la STS de 3 de noviembre de 1997, el documento notarial donde consta la modificación de sociedad no tributará en la modalidad de documentos notariales de AJD por la cuota variable o gradual, pero sí por la cuota fija del artículo 31.1 de la LITPAJD: 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario.

La ampliación de capital es una operación sujeta a la modalidad de OS (art. 19.1.1° LITPAJD) y, por lo tanto, también tributará en la modalidad de cuota fija del AJD. Así, en la modalidad de OS, la base imponible será la suma del capital nominal ampliado y de la prima de emisión (art. 25.1 LITPAJD):

- 50.000 (capital nominal ampliado, ya que la ampliación es del 50% del capital nominal)
- + 10.000 (prima de emisión, que es el 20% del valor nominal de las acciones creadas)
- = 60.000 euros.

El tipo de gravamen es del 1% (art. 26 LITPAJD).

Y la cuota tributaria es: 60.000 (base imponible) \times 1% (tipo de gravamen) = 600 euros.

El sujeto pasivo es la sociedad GOLDEN, de acuerdo con el artículo 23.a de la LITPAJD.

Por otra parte, en la modalidad de cuota fija de AJD, la cuota tributaria por el documento notarial de la escritura pública de transformación de GOLDEN será la resultante de aplicar el artículo 31 de la LITPAJD: 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario.

El sujeto pasivo del impuesto en esta modalidad de documentos notariales de AJD es la sociedad GOLDEN, que actúa como entidad en interés de la cual se suscribe la escritura pública, de acuerdo con el artículo 29 de la LITPAJD.

d) La ampliación de capital con cargo a la prima de emisión de acciones no está sujeta a la modalidad de OS (art. 19.2 LITPAJD) y, por lo tanto, dado que se realiza el correspondiente documento notarial (escritura pública), tiene que tributar en la modalidad de documentos notariales de AJD, tanto por su cuota fija como por su cuota variable o gradual (art. 31 LITPAJD).

La base imponible en la modalidad de AJD es el valor declarado, que en nuestro caso es el importe de la ampliación de capital con cargo a las primas de emisión (art. 30 LITPAJD): 10.000 euros, que corresponde al valor de las primas de emisión con las cuales se realiza la ampliación (este valor de las primas de emisión es el 20% del valor nominal de las acciones creadas en la ampliación del 2003, cuyo valor era de 50.000 euros, tal como hemos señalado en la respuesta de la pregunta 3 anterior).

El tipo de gravamen es del 0,5% (art. 31.2 LITPAJD).

Y la cuota tributaria es: 10.000 (base imponible) \times 0,5% (tipo de gravamen) = 50 euros.

Por otra parte, en la modalidad de cuota fija de documentos notariales de AJD, la cuota tributaria por el documento notarial de la escritura pública de ampliación de capital con cargo a las primas de emisión de GOLDEN será la resultante de aplicar el artículo 31 de la LITPAJD: 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario.

El sujeto pasivo del impuesto en la modalidad de documentos notariales de AJD, tanto en la cuota variable o gradual como en la cuota fija, es la sociedad GOLDEN, que actúa como entidad en interés de la cual se suscribe la escritura pública, de acuerdo con el artículo 29 de la LITPAJD.

Finalmente, por las operaciones realizadas por la sociedad GOLDEN en el año 2010, esta sociedad tendrá que tributar en la modalidad de AJD de la siguiente manera:

- Primer supuesto (letras de cambio): tributará en la modalidad de documentos mercantiles de AJD.
Así, respecto del primer cliente, se tendrán que acumular el importe total de las tres letras de cambio, ya que si se computan separadamente existe una menor tributación (art. 36.2 párr. 2.° LITPAJD). En este caso, la base imponible es de 7.500 euros (2.500 euros cada letra), y el tipo de gravamen se encuentra en el artículo 37 de la LITPAJD, siendo la cuota

tributaria de 33,66 euros (cuota por las letras de cambio entre 6.010,13 y 12.020,24 euros). El sujeto pasivo será la sociedad GOLDEN, por aplicación del artículo 34 de la LITPAJD. En cuanto al segundo cliente, las letras tienen periodos de vencimiento diferentes y distantes entre ellos más de 15 días, por lo cual se calculan las cuotas separadamente (art. 36.2 párr. 2.º LITPAJD). Cada una de las tres bases imponible es de 2.500 euros (valor de cada una de las letras), el tipo de gravamen se encuentra en el artículo 37 de la LITPAJD, y cada una de las tres cuotas tributarias es de 8,41 euros (cuotas por las letras de cambio entre 1.502,54 y 3.005,06 euros), de manera que la suma de las tres cuotas da un total de 25,23 euros. El sujeto pasivo es también la sociedad GOLDEN (art. 34 LITPAJD).

Por último, en cuanto al tercer cliente, la base imponible es la suma de 25.000 euros (valor de la letra con vencimiento de 6 meses) y de 50.000 euros (doble del valor de la letra con vencimiento de 9 meses, según se estipula en el artículo 36.2 de la LITPAJD). El tipo de gravamen se encuentra en el artículo 37 de la LITPAJD, siendo las dos cuotas tributarias de 134,63 euros (cuota por las letras de cambio entre 24.040,49 y 48.080,97 euros) y de 269,25 euros (cuota por las letras de cambio entre 48.080,98 y 96.161,94 euros). El sujeto pasivo también es la sociedad GOLDEN, por aplicación del artículo 34 de la LITPAJD.

- Segundo supuesto (bonos): la operación de emisión de bonos en serie por un tiempo no superior a 18 meses se encuentra sujeta a la modalidad de documentos mercantiles de AJD en el artículo 33 de la LITPAJD, pero se encuentra exenta de conformidad con el artículo 45.1.B.15 de la LITPAJD.
- Tercer supuesto (anotación preventiva): esta operación tributa en la modalidad de documentos administrativos de AJD, según el artículo 40.2 de la LITPAJD. La base imponible es el valor del derecho o interés en el que se garantice, publique o constituya (art. 42 LITPAJD), aunque el artículo 85.1 del RITPAJD exige que esta base imponible no puede ser superior ni al valor real de los bienes embargados ni al importe de la deuda que origina la anotación. Por lo tanto, la base imponible es de 60.000 euros, que es el valor de la deuda garantizada. El tipo de gravamen es del 0,5% (art. 44 LITPAJD) y la cuota tributaria resulta de multiplicar la base imponible (60.000) por el tipo de gravamen (0,5%), es decir, 300 euros. Por último, el sujeto pasivo es la sociedad GOLDEN, que es quien solicita la anotación (art. 41.b LITPAJD).

e) Las competencias normativas de las comunidades autónomas sobre el ITPAJD, en las modalidades de OS y de AJD, que son las únicas aplicables a nuestro supuesto, son muy limitadas, por dos razones:

- En la modalidad de OS, las comunidades autónomas no tienen competencias normativas.
- En la modalidad de AJD, únicamente algunos elementos que afectan a la modalidad que grava los documentos notariales pueden ser modificados por la normativa autonómica. En concreto, el artículo 31.2 de la LITPAJD estipula que el tipo de gravamen aplicable a la modalidad de cuota variable o gradual será el decidido por cada comunidad autónoma y, en su defecto (tal como sucede en nuestro caso), por el tipo del 0,5% (que es el tipo que hemos aplicado).

2. En relación con la transmisión onerosa del inmueble, ésta constituye el hecho imponible de la modalidad de TPO (art. 7.1.A TRLITPAJD). La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido, siendo deducibles las cargas que disminuyan este valor, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca (art. 10.1 TRLITPAJD). Por lo tanto, al valor real de 200.000 euros no es deducible la deuda pendiente de pago de 25.000 euros. En este caso, la base imponible es de 200.000 euros. Siendo Luisa el sujeto pasivo (art. 8.a TRLITPAJD), la cuota tributaria se obtiene aplicando el tipo de gravamen del 6% (art. 11.1.a TRLITPAJD): $200.000 \times 6\% = 12.000$ euros.

Y en relación con la constitución del préstamo hipotecario, existen dos negocios jurídicos: el préstamo concedido por una entidad financiera al particular, y la constitución de una hipoteca por parte del particular para garantizar el pago de dicho préstamo. El préstamo se encuentra sujeto al IVA y exento de éste, en virtud del artículo 20.1.18.c de la LIVA. Y la constitución de hipoteca, al tributar como préstamo (en virtud del art. 15.1 TRLITPAJD), no está sujeta a la modalidad de TPO, sino al IVA. Por lo tanto, la escritura pública que contiene dicha hipoteca está sujeta al gravamen proporcional del IAJD, por cumplir con todos los requisitos del artículo 31.2 del TRLITPAJD. El sujeto pasivo, de acuerdo con el artículo 68 del RITPAJD, es el prestatario, es decir, el particular.

Finalmente, en la modalidad de AJD, tanto la escritura pública notarial de la transmisión como la de la constitución de la hipoteca en garantía del préstamo tributan en la modalidad de la cuota fija (0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario), en aplicación del artículo 31.1 del TRLITPAJD.

3.

- Transmisión a Tomás del usufructo. Se trata de un usufructo temporal, de 20 años, y el valor real del piso es de 800.000 €. El sujeto pasivo es Tomás (art. 8.c LITPAJD). La base imponible se calcula según lo que estipula el artículo 10.2.a de la LITPAJD: 2% de 800.000

- € x 20 años = 320.000 €. Tratándose de un piso, es decir, un bien inmueble, el tipo de gravamen es del 6%, según el artículo 11.1.a de la LITPAJD: $320.000 \times 6\% = 19.200$ €.
- Transmisión a Jaime de la nuda propiedad. El sujeto pasivo es Jaime (art. 8.a LITPAJD). La base imponible está constituida por la diferencia entre el valor real del bien inmueble y el valor del usufructo (carga que disminuye el valor real), de acuerdo con el artículo 10.1 de la LITPAJD: $800.000 - 320.000 = 480.000$ €. Tratándose de un piso, es decir, un bien inmueble, el tipo de gravamen es del 6%, según el artículo 11.1.a de la LITPAJD: $480.000 \text{ €} \times 6\% = 28.800$ €.
 - Extinción del usufructo sobre el piso. El sujeto pasivo es Jaime (art. 8.a LITPAJD). Para calcular la base imponible, es necesario aplicar el porcentaje que correspondía al usufructo por el cual se dejó de tributar cuando se adquirió la nuda propiedad sobre el valor del piso en el momento de consolidarse el dominio (art. 14.1 LITPAJD y art. 42.2 RITPAJD): 2% de $1.400.000 \times 20 = 560.000$ €. Tratándose de un piso, es decir, un bien inmueble, el tipo de gravamen es del 6%, según el artículo 11.1.a de la LITPAJD: $560.000 \text{ €} \times 6\% = 33.600$ €.
 - Cesión de uso de un rebaño de ovejas. El sujeto pasivo es Arturo (art. 8.c LITPAJD). La base imponible se calcula aplicando el 75% del valor del usufructo temporal del rebaño de ovejas, según el artículo 10.2.b de la LITPAJD. El valor del usufructo es: 2% de $2.500.000 \times 4$ años = 200.000 €. Y el 75% de este valor es: $200.000 \times 75\% = 150.000$ €. Tratándose de un rebaño de ovejas, es decir, un bien mueble, el tipo de gravamen es del 4%, según el artículo 11.1.a de la LITPAJD: $150.000 \times 4\% = 6.000$ €.
 - Extinción del derecho de uso del rebaño de ovejas. La extinción del derecho de uso no da lugar a tributación, ya que Lucrecia pagó por completo la adquisición de la propiedad, no sólo de la nuda propiedad. Por lo tanto, no queda nada para liquidar, y no resultan aplicables los arts. 14.1 LITPAJD y 42.2 RITPAJD.
 - Actos jurídicos documentados. En caso de que todas o algunas de estas operaciones se formalizaran por medio de una escritura notarial, esta operación tributaría por la modalidad de actos jurídicos documentados del ITPAJD. En concreto, según estipula el artículo 31 de la LITPAJD, la operación tributaría por la cuota fija de 0,30 € por pliego o 0,15 € por folio, a elección del fedatario (art. 31.1 LITPAJD), pero no por la cuota variable prevista en el artículo 31.2 de la LITPAJD, por el motivo de que la operación tributa por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del impuesto, y la aplicación de la cuota variable es entonces incompatible (art. 31.2 LITPAJD).

4. La adquisición de la vivienda por parte del Sr. Núñez a la empresa promotora constituye una operación gravada por el IVA. En cambio, la venta de la misma realizada por el Sr. Núñez a la Sra. Pérez 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).

La base imponible del ITP en dicha transmisión onerosa de la vivienda viene constituida por el valor real del bien menos las cargas que disminuyan dicho valor, entre las que no cabe incluir las deudas ni siquiera aunque estén garantizadas por hipoteca (art. 10.1 TRLITPAJD). Por lo tanto, el valor real del bien constituye el precio efectivo de la transmisión (200.000 euros), sin perjuicio de la posible comprobación de valores que efectúe la Administración Tributaria autonómica (arts. 46 y sigs. TRLITPAJD).

De manera que, siendo la base imponible de 200.000 euros y el tipo de gravamen aplicable del 6% (suponiendo que la correspondiente comunidad autónoma no haya aprobado uno distinto), de acuerdo con el artículo 11.1.a del TRLITPAJD la cuota a ingresar será de 12.000 euros.

El sujeto pasivo de dicho tributo es el adquirente del bien inmueble (art. 8.a TRLITPAJD), es decir, en nuestro caso la Sra. Pérez. Y el devengo del tributo se produce en el momento de formalizar la escritura pública, salvo que antes se hubiera formalizado la compraventa mediante contrato privado (art. 49 TRLITPAJD).

En relación con la formalización de la escritura pública, aunque ésta se trata de un documento notarial, no tributa por el IAJD, en la modalidad de cuota variable del 0,5% del valor declarado, al existir incompatibilidad entre este impuesto en dicha cuota variable y el de transmisiones patrimoniales onerosas (art. 31.2 TRLITPAJD).

Por el contrario, sí se aplica la cuota fija de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio a elección del fedatario, por el papel timbrado empleado en la matriz de la escritura y en la segunda y sucesivas copias, en su caso. En este último supuesto, el sujeto pasivo del tributo será quien inste o solicite dichas copias.

Por otra parte, en cuanto a la letra de cambio librada, se trata de un acto jurídico documentado sometido a gravamen, en su modalidad de documentos mercantiles (art. 33.1 TRLITPAJD). La base imponible de dicho tributo es de 40.000 euros. No obstante, dado que el vencimiento de la letra de cambio supera los 6 meses, el impuesto habrá de exigirse por el doble de dicha base (art. 36.2 TRLITPAJD). Es decir, que la base imponible es de 80.000 euros.

Respecto a la cuota tributaria, debe tenerse en cuenta que este impuesto se exige por medio de efectos timbrados, según escala (art. 37.1 TRLITPAJD). Para una base de 80.000 euros (de 48.080,98 euros a 96.161,94 euros), corresponde un efecto de 269,25 euros. El sujeto pasivo es el librador del efecto (art. 34.1 TRLITPAJD), es decir, en nuestro caso, la Sra. Pérez.

Por último, en relación con la constitución del préstamo hipotecario, debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con el artículo 15 del TRLITPAJD, la constitución de hipoteca en garantía de un préstamo tributará exclusivamente por el concepto de préstamo. Asimismo, según el artículo 45.I.B.15 del TRLITPAJD, están exentos del ITP los depósitos en efectivo y los préstamos, cualquiera que sea la forma en que se instrumenten, incluso los representados por pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos.

Por consiguiente, en nuestro caso, sólo tributará la constitución de la hipoteca en la modalidad de documentos notariales del IAJD, puesto que se cumplen los tres requisitos previstos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD, a saber: que el documento tenga por objeto cantidad o cosa evaluable; contenga actos o contratos inscribibles en los registros de la propiedad, mercantil, de la propiedad industrial o en el de bienes muebles; y no se encuentre sujeto al ISD o al ITPO u OS.

Suponiendo que la comunidad autónoma no hubiera aprobado ningún tipo impositivo propio, se aplicará el 0,50% sobre la base imponible. Independientemente de la exigencia del gravamen proporcional del IAJD, se aplica la cuota fija de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio a elección del fedatario (art. 31.1 TRLITPAJD), por el papel timbrado empleado en la matriz de la escritura y en la segunda y sucesivas copias, en su caso.

5.

a) Los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a los arts. 821, 829, 1056 (segundo) y 1062 (primero) del CC y disposiciones de derecho foral basadas en el mismo fundamento, se consideran transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) a los efectos de la liquidación y pago del ITPAJD –letra b del art. 7.2 LITPAJD. Ahora bien, según la STS de 28 de junio de 1999, el supuesto que plantea el enunciado no genera un exceso de adjudicación, sino una obligación de compensación económica por parte del comunero que se adjudica el local como consecuencia de la indivisibilidad del piso. Por lo tanto, no se realiza el hecho imponible TPO. Un supuesto similar pero diferente del que presenta el enunciado y que también fundamenta la no sujeción a la modalidad de TPO es el previsto en el artículo 32.3 del RITPAJD, que hace referencia a los excesos de adjudicaciones de bienes por disolución o cambio del régimen económico matrimonial si son consecuencia de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio.

En todo caso, la disolución de una comunidad de bienes sobre un local de negocio constituye una operación sujeta al ITPAJD en la modalidad de operaciones societarias (OS), de acuerdo con el número 1.º del artículo 19.1 de la LITPAJD, que menciona la disolución de sociedades como operación societaria sujeta, y con los números 4.º y 5.º del artículo 22 de la LITPAJD, que a los efectos del impuesto equipara a sociedades la comunidad de bienes constituida por actos *inter vivos* que realice actividades empresariales y por actos *mortis causa* cuando continúe en régimen de indivisión la explotación del negocio del causante por un plazo superior a tres años. Es por este motivo por el que el artículo 61.1 del RITPAJD establece que la disolución de comunidades de bienes que resulten gravadas en su constitución se consideran disolución de sociedades, girándose la liquidación por el importe de los bienes, derechos o proporciones adjudicadas a cada comunero. Sobre esta cantidad (base imponible) se aplica el tipo de gravamen del 1% (art. 26 LITPAJD). Sólo si se hubiera tratado de una comunidad de bienes que no realizara actividades empresariales y la adjudicación guardara proporción con las cuotas de titularidad, esta operación hubiera tributado únicamente por AJD (art. 61.2 RITPAJD).

Por último, si la operación se documenta en escritura pública tributará por la cuota fija de la modalidad de documentos notariales de AJD, pero no por la cuota variable o gradual, porque la operación está sujeta a OS (art. 31 LITPAJD).

b) Con el fin de evitar la tributación en el ITPAJD y que no se considere una primera transmisión entre el fiduciario (Carlos) y el verdadero propietario (Jaime), se tiene que acreditar el carácter de simple mandatario o gestor del fiduciario (Carlos), ya sea por actuación en nombre ajeno (aquí la prueba es más fácil) como también en nombre propio y por cuenta ajena (cuestión ya más complicada desde un punto de vista probatorio). En caso contrario, se considera que la fiducia sólo tiene efecto entre las partes, pero no ante terceros (y entre los terceros también se incluye evidentemente la Administración Tributaria), siendo el fiduciario titular de los bienes, y por lo tanto tributando por el ITPAJD, la adquisición que realiza el verdadero propietario. En este sentido se pronuncia la SAN de 21 de junio de 1994.

Si la operación se documenta en escritura pública, tributará por la cuota fija de la modalidad de documentos notariales de AJD, pero no por la cuota variable o gradual en caso de que la operación esté sujeta a TPO (art. 31 LITPAJD).

c) Se trata de un reconocimiento de dominio que tributa por TPO –letra *d* del art. 7.2 LITPAJD–, siempre y cuando no se haya pagado el impuesto correspondiente o declarada la exención o no sujeción en el momento de la transmisión inicial (TPO, ISD...). En este sentido se pronuncia la STSJ de Andalucía (Málaga) de 28 de marzo del 2000. Por el hecho de documentarse en escritura pública, también se produce el hecho imponible AJD, en la modalidad de documentos notariales, pero esta operación sólo es gravada por la cuota fija (no la cuota variable o gradual).

d) Esta operación se califica como TPO a los efectos del ITPAJD. Según el artículo 14.3 de la LITPAJD, en las transmisiones de bienes y derechos (aquí un vehículo) con cláusula de retro, servirá de base imponible el precio declarado si es igual o mayor que los 2/3 del valor comprobado de los mismos; si Daniela transmite el derecho a retroaer, la base imponible será 1/3 de este valor, a menos que el precio declarado hubiera sido mayor; y cuando se ejercite el derecho de retracto servirá de base imponible 2/3 del valor comprobado del bien o derecho (aquí el vehículo), siempre que sea igual o mayor que el precio del retracto. Finalmente, el artículo 46 RITPAJD regula la tributación en TPO de distintas circunstancias en relación con la cláusula de retro (extinción del derecho de retracto, ejercicio de este derecho después de haber vencido el plazo, prórroga del plazo para ejercitar el derecho...).

Si la operación se documenta en escritura pública, tributará por la cuota fija de la modalidad de documentos notariales de AJD, pero no por la cuota variable o gradual, porque la operación está sujeta a TPO (art. 31 LITPAJD).

e) Esta operación tributa por la modalidad de TPO al ITPAJD. El artículo 16 de la LITPAJD estipula que la subrogación en los derechos del acreedor hipotecario se considera como transmisión de derechos y que tributa al tipo de gravamen del 1%.

Si la operación se documenta en escritura pública, tributará por la cuota fija de la modalidad de documentos notariales de AJD, pero no por la cuota variable o gradual, porque la operación está sujeta a TPO (art. 31 LITPAJD).

f) Esta adjudicación es una operación sujeta a TPO. El artículo 58 del RITPAJD afirma que las adjudicaciones de los bienes sociales a personas ajenas a la sociedad tributarán por la modalidad de TPO y por los tipos que correspondan, según la clase de bienes en los que consistan (en nuestro caso, el tipo del 4%, por tratarse de un bien mueble). No es, en cambio, una OS siempre que el cliente no sea socio.

