

LECCIÓN 5: EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Supuestos prácticos elaborados por
Antonio J. Sánchez Pino

CASOS PRÁCTICOS RESUELTOS

Objeto del Impuesto.

Palote. S.A adquiere dos inmuebles para oficinas. El primero de ellos a una inmobiliaria, que a su vez lo adquirió a un particular. El segundo directamente a una promotora, que lo tiene en venta desde la finalización de obras.

La compra de la primera oficina adquisición tributa por TPO, pues, al tratarse una segunda entrega de inmueble, está exenta en el IVA. No obstante, en caso de que se produzca la posible renuncia a la exención en el IVA, dada la incompatibilidad entre ambos impuestos, la transmisión no tributaría por TPO. La compra de la segunda oficina no tributa por TPO, al tratarse de una operación sujeta, y no exenta, a IVA (art. 7.5 TR ITPAJD).

En un contrato, denominado de compraventa, se refleja la transmisión de un bien, sujeta a TPO, a cambio de otro.

Se habrá de exigir el impuesto correspondiente a una permuta, que es el verdadero negocio que se produce (art. 2.1 TR ITPAJD).

En la escritura pública en la que se documenta la transmisión de un inmueble, sujeta a TPO, se especifica que dicha venta queda subordinada a la obtención de licencia de edificabilidad.

Dicha transmisión no se considera realizada en la fecha de la escritura, sino en el momento en que se cumpla la condición, pues estamos en presencia de una condición suspensiva (art. 2.2TR LITPAJD).

Hecho imponible TPO.

Fallece Noberto Jarabe, titular de una farmacia, la cual se comprende en la herencia que deja a sus hijos. Al proceder al reparto de la herencia se encuentra con las limitaciones establecidas en la legislación que regula dicha actividad, las cuales impiden que los herederos no farmacéuticos puedan ser titulares de la oficina de farmacia, y además no figuran bienes suficientes en la herencia para dar una parte equivalente a estos herederos no farmacéuticos, planteándose la posibilidad de compensar a éstos con bienes propios de los demás herederos.

Conforme al artículo 1062 del Código Civil, cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, que habrá de abonar a los otros el exceso en dinero, no sometiéndose a gravamen esta operación. En este caso, parece que la "indivisión" viene establecida por imperativo legal, y, por lo tanto, el exceso de adjudicación declarado no quedaría sujeto al ITPAJD, siempre y cuando los herederos que reciben el exceso superior a la cuota que les corresponde en la comunidad hereditaria satisfagan la diferencia a los demás en metálico. No

obstante, si los herederos farmacéuticos compensen a los demás con bienes propios, distintos a dinero en efectivo, se producirán adjudicaciones en pago de deudas las cuales originan el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados conforme a lo establecido en el artículo 7.2.A) del Texto Refundido, resultando los adjudicatarios obligados a satisfacer este impuesto, por el concepto TPO.

Sujetos pasivos TPO.

El profesor Leoncio, próximo a la jubilación, decide vender su colección bibliográfica a la Fundación de la Universidad de Huelva, si bien se pacta que el vendedor se hará cargo de todos los gastos de la venta.

Se trata de la transmisión de un bien efectuada por un no empresario o profesional, por lo que dicha operación está sujeta por la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD. En cuanto al sujeto pasivo, conforme el artículo 8 a) estará obligado al pago del Impuesto, a título de contribuyente y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario, el adquirente, por lo que la fundación deberá liquidar TPO.

Devengo TPO.

Anacleto vende su piso en la playa a Filemón, firmándose el contrato privado el 1 de septiembre. El 1 de julio del año siguiente se formaliza la venta en escritura pública.

La venta del inmueble por un particular tributa por el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Se devenga el 1 de septiembre, fecha en que se realiza la operación. La posterior elevación a escritura pública, tendrá relevancia en el concepto Actos Jurídicos Documentados (art. 49.1.a TR ITPAJD).

Cuota TPO.

D. Florindo, propietario de un piso en el centro de Huelva, tras alguna vacilación, decide arrendárselo a Diógenes, dada la oferta de éste: 1.000 € mensuales durante 5 años.

Dicho arrendamiento estará sujeto pero exento de IVA (art. 20.uno.23º LIVA), por lo que ha de tributar por Transmisiones Patrimoniales Onerosas (art. 7.1.B TR). Sujeto pasivo es Diógenes, que es el arrendatario. La base imponible asciende a 60.000 €, pues es ésta la cantidad total que ha de abonar por todo el período de duración del contrato (1.000 € x 60 meses). La cuota resulta de la aplicación de la tarifa del art. 12 TR, según la cual:

Tarifa hasta 7.692,95..... 30,77 €, en adelante 0,024040 € por cada 6,01 € o fracción.

$Cuota = 30,77 + [(52.307,05:6,01) \times 0,024040] = 30,77 + [8.703,33 \times 0,024040] = 30,77 + 209,22 = 239,99 \text{ €}.$

Se produce el arrendamiento de una finca agrícola, con una duración indefinida, por 6.000 € anuales.

La cuota tributaria resultará de la siguiente operación:

Base imponible $6.000 \times 6 = 36.000 \text{ €}$ (al no indicarse la duración, se liquida por 6 años, al margen de una posterior liquidación adicional, en caso de continuar una vez finalizado ese período).

Tarifa hasta 7.692,95..... 30,77 €, en adelante 0,024040 € por cada 6,01 € o fracción

$Cuota = 30,77 + [(29.308,05:6,01) \times 0,024040] = 30,77 + [4.877 \times 0,024040] = 30,77 + 117,24 = 148,01 \text{ €}.$

Hecho imponible OS.

Comunidad de bienes propietaria de un local en pro indiviso que lo tiene arrendado a uno de los comuneros para el desarrollo de su actividad profesional. Los restantes comuneros pretenden transmitir al arrendatario sus partes respectivas sobre la propiedad del local para así disolver la comunidad de bienes y extinguir el arrendamiento.

Una comunidad de bienes cuyo objeto es el arrendamiento o compraventa de inmuebles desarrolla una actividad empresarial –o actividad económica- siempre que concurren las circunstancias exigidas en la LIRPF, es decir, se disponga de un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad y además se cuente con una persona empleada con contrato laboral y jornada completa. Concurriendo estas circunstancias, la disolución de una comunidad de bienes origina el hecho imponible del gravamen de operaciones societarias. No parece que sea este el caso, por lo que se entiende que la comunidad de bienes no tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y por lo tanto su disolución no origina el gravamen de operaciones societarias. No obstante, el Tribunal Supremo, considera que, aun cuando no concurren las circunstancias exigidas por el IRPF, se realiza la actividad empresarial cuando se cuente con una organización y con capital para desarrollar de forma habitual una actividad con fines de lucro.

Por lo que respecta a la venta de los comuneros de su parte del local es una operación sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, como transmisión de inmuebles.

Cuota OS.

La sociedad Quecara, S.L. formaliza escritura de ampliación de capital el 1 de junio en 25.000 €, mediante la emisión de 1.000 acciones de 25 € de nominal cada una, las cuales son suscritas por los propios accionistas. El 15 de diciembre, dada la mala situación económica, se ve obligada a reducir capital en 50.000 € para absorber las pérdidas.

En primer lugar, se devengaría el concepto Operaciones Societarias por la ampliación de capital el 1 de junio, siendo sujeto pasivo la propia sociedad y cuantificándose la base imponible, dado que se trata de una sociedad que limita la responsabilidad de los socios, en 25.000 €, valor del incremento del capital. La cuota resultante sería, por tanto, 250 € (1% de 25.000 €). Pero tras la incorporación como supuesto de exención, en el apartado 11 del artículo 45.1.B) TRITPAJD, del aumento de capital en el concepto Operaciones Societarias, esta operación no queda sometida a tributación.

En segundo lugar, el 15 de diciembre se produce el devengo de Operaciones Societarias por la reducción de capital, siendo sujetos pasivos, en este caso, los socios. Sin embargo, la base imponible será igual a cero, al no existir una entrega de bienes y derechos desde la sociedad al socio, pues la reducción se produce para restablecer el equilibrio entre el capital y el patrimonio contable disminuido, por lo que no se ha de liquidar el impuesto.

Hecho imponible AJD.

Se formaliza en escritura pública la ampliación de capital de una sociedad, suscribiendo las acciones un particular para lo que aporta un bien inmueble.

La formalización del documento notarial devenga AJD, pero sólo en su concepto de cuota fija, pues la tributación del aumento de capital por el concepto operación societaria además excluye la aplicación de la cuota variable del 0,50 por 100 del Documento Notarial, al exigir el artículo 31.2 del Texto Refundido, como uno de los requisitos para su aplicación, que el contenido de la escritura o acta notarial, además de tener contenido valuable y ser inscribible en el Registro Mercantil, de la Propiedad o de la Propiedad Industrial, no esté sujeto a los conceptos

comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1, es decir, por transmisiones patrimoniales onerosas o, como sucede en el presente caso, por operación societaria.

Graciliano adquiere un piso de una cooperativa de viviendas de precio tasado. Sin embargo, en el momento de formalizar la escritura pública del hipotecario, al estar sin trabajo, el banco exige, además de la hipoteca, un aval de sus padres. El banco les dice que, por este motivo, debe pagar ITPAJD.

En primer lugar, debemos indicar que en el caso de que el derecho real de hipoteca o la fianza se constituyan en garantía de un préstamo y simultáneamente a éste, dicha constitución de derechos no tributa de forma independiente por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, sino que lo único que, en su caso, tributará por dicha modalidad es la constitución del préstamo. Sin embargo, dicha sujeción requiere que tal operación no esté sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, pues en caso contrario tributará en este último impuesto –con independencia de que en éste quede o no exenta– y no estará sujeta en ningún caso a la citada modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. Esto es lo que sucede en el supuesto planteado, ya que la constitución del préstamo se realiza por un banco (entidad empresarial), por lo que se trata de una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En segundo lugar, el otorgamiento de la escritura pública de constitución del préstamo hipotecario y del aval plantea la sujeción de dicho documento al gravamen de actos jurídicos documentados. A este respecto, la matriz y las copias de la escritura notarial estarán sujetas a la denominada cuota fija de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por lo que se extenderán, en todo caso, en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario. Además, se producirá la sujeción de la primera copia de la escritura pública a la cuota gradual de dicha modalidad, dado que se trata de primera copia de escritura notarial, tiene por objeto cantidad o cosa valuable, es un acto o contrato inscribible en el Registro de la Propiedad y no está sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos de TPO u OS. En cuanto a la base imponible de la cuota gradual, que está constituida por el valor declarado en el documento, debe tenerse en cuenta que lo que es inscribible en el Registro de la Propiedad es la constitución del derecho real de hipoteca, pero no la de la fianza. En consecuencia, al ser la hipoteca el acto de contenido valuable que motiva la inscripción registral, el impuesto se exigirá sobre la base de las cantidades garantizadas por dicho derecho real de hipoteca, es decir, el principal del préstamo más los intereses pactados y las cantidades que se hayan estipulado para costas, indemnizaciones.

No obstante, tras la redacción dada por el RDL 17/2018 al artículo 29 del TR, se considera sujeto pasivo al prestamista, de forma que el banco no podrá exigir a Graciliano el pago del impuesto devengado por la escritura pública de constitución del préstamo hipotecario, sino que la entidad financiera es la obligada al pago.

Exenciones

D. Efrén Generoso tiene en propiedad con carácter privativo un inmueble que tiene la intención de aportar a la sociedad de gananciales.

Las aportaciones de bienes o derechos a la sociedad de gananciales pueden ser de dos clases: gratuitas, que son aquellas que no conllevan contraprestación alguna, y onerosas, que son las que dan lugar a cualquier tipo de contraprestación, tanto simultáneamente a la aportación, como mediante el nacimiento a favor del aportante de un derecho de crédito contra la sociedad de gananciales exigible en el momento de la disolución de dicha sociedad. La donación de bienes a la sociedad de gananciales es una operación sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que la normativa de dicho tributo recoja bonificación alguna para este tipo de donaciones. Las transmisiones onerosas de bienes a la sociedad de gananciales están sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. No obstante, las aportaciones de bienes privativos de los cónyuges a la

sociedad conyugal están exentas del impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 45.I.B).3 TR ITPAJD.

Eluterio y Arquímedes, estudiantes, alquilan a D. Evaristo un piso, para que constituya su residencia durante el curso universitario. ¿Tienen que tributar por Transmisiones Patrimoniales Onerosas por dicho alquiler?

Conforme al apartado 26 del artículo 45.1.B) TR, está exento del impuesto, por el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas, los arrendamientos de vivienda de uso estable y permanente, como sucede en este caso.