

Resultados

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

Documento seleccionado

Nº de consulta	V0691-22
Órgano	SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos
Fecha salida	30/03/2022
Normativa	RITPAJD RD 828/1995 art. 73. TRLITPAJD RDLeg 1/1993 arts. 10, 30 y 31-2

Descripción de hechos El consultante va a adquirir una vivienda unifamiliar a una entidad constructora. En relación con la futura vivienda a entregar, se elevará a público una primera escritura de compraventa de llave en mano como cosa futura y como garantía se transmitirá la finca sobre la que se llevará a cabo la construcción, abonándose un anticipo del precio. En dicha escritura se incluirá una condición resolutoria en garantía del precio aplazado. En ningún caso se entregarán las viviendas hasta que no finalice la construcción. Al tratarse de viviendas de nueva construcción, la transmisión estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. La cancelación de dicha condición resolutoria se producirá de forma automática por el transcurso del plazo de un año a partir de la fecha en que deba verificarse el último plazo del precio. Adicionalmente, existirá una condición resolutoria favorable al comprador, en garantía del plazo de finalización de las obras.

Posteriormente, al finalizar las obras, se realizará una segunda escritura, en la que constará la entrega de la vivienda y el resto del pago aplazado.

Cuestión planteada Primero: Cómo tributará el consultante en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por las dos escrituras que van a realizar, teniendo en cuenta que la transmisión del inmueble estará sujeta y no exenta del IVA.

Segundo: Si la condición resolutoria por incumplimiento de plazo, que recogerá la primera escritura que realicen, estará sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Contestación completa El apartado 3 del artículo 7 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre) –en adelante TRLITPAJD- recoge que:

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

Por otra parte, el artículo 31.2 del mismo texto legal establece que:

«2. Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1.º de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos.».

A su vez, el artículo 73 reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, (BOE de 22 de junio) regula que:

«La no sujeción en la modalidad de “transmisiones patrimoniales onerosas” de las condiciones resolutorias explícitas convenidas en las transmisiones empresariales a que se refiere el artículo 12.2 de este Reglamento, se entenderá sin perjuicio de la tributación que pueda corresponder por la modalidad de “actos jurídicos documentados”, con arreglo a lo dispuesto en el artículo inmediato anterior.» (artículo 72. Cuota gradual).

En cuanto a la base imponible de la modalidad de actos jurídicos documentados. Documentos notariales, el artículo 30 del TRLITPAJD dispone que:

«1. En las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa. La base imponible en los derechos reales de garantía y en las escrituras que documenten préstamos con garantía estará constituida por el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará como base el capital y tres años de intereses.

En la posposición y mejora de rango 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 rango. En la igualación de rango, la base imponible se determinará por el total importe de la responsabilidad correspondiente al derecho de garantía establecido en primer lugar.

Cuando la base imponible se determine en función del valor de bienes inmuebles, el valor de estos no podrá ser inferior al determinado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 de este texto refundido

2. En las actas notariales se observará lo dispuesto en el apartado anterior, salvo en las de protesto en las que la base imponible coincidirá con la tercera parte del valor nominal del efecto protestado o de la cantidad que hubiese dado lugar al protesto.

3. Se entenderá que el acto es de objeto no valuable cuando durante toda su vigencia, incluso en el momento de su extinción, no pueda determinarse la cuantía de la base. Si ésta no pudiese fijarse al celebrarse el acto se exigirá el impuesto como si se tratara de objeto no valuable, sin perjuicio de que la liquidación se complete cuando la cuantía quede determinada.».

A este respecto, según el artículo 10 del TRLITPAJD recoge que:

«1. La base imponible está constituida por el valor del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.

A efectos de este impuesto, salvo que resulte de aplicación alguna de las reglas contenidas en los apartados siguientes de este artículo o en los artículos siguientes, se considerará valor de los bienes y derechos su valor de mercado. No obstante, si el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o ambos son superiores al valor de mercado, la mayor de esas magnitudes se tomará como base imponible.

Se entenderá por valor de mercado el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas.

2. En el caso de los bienes inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto.

No obstante, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada, o ambos son superiores a su valor de referencia, se tomará como base imponible la mayor de estas magnitudes.

Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado.

(...)».

En relación con el devengo del impuesto, el artículo 49 del TRLITPAJD establece que:

«1. El impuesto se devengará:

(...)

b) En las operaciones societarias y actos jurídicos documentados, el día en que se formalice el acto sujeto a gravamen.

(...)).

Por último, el artículo 11 del Decreto de 8 de febrero de 1946 por el que se aprueba la nueva redacción oficial de la Ley Hipotecaria, recoge que:

«En la inscripción de los contratos en que haya mediado precio o entrega de metálico, se hará constar el que resulte del título, así como la forma en que se hubiese hecho o convenido el pago, debiendo acreditarse los medios de pago utilizados, en la forma establecida en los artículos 21, 254 y 255 de esta Ley.

La expresión del aplazamiento del pago no surtirá efectos en perjuicio de tercero, a menos que se garantice aquél con hipoteca o se dé a la falta de pago el carácter de condición resolutoria explícita. En ambos casos, si el precio aplazado se refiere a la transmisión de dos o más fincas, se determinará el correspondiente a cada una de ellas.

Lo dispuesto en el párrafo precedente se aplicará a las permutas o adjudicaciones en pago cuando una de las partes tuviere que abonar a la otra alguna diferencia en dinero o en especie.».

Vista la normativa expuesta, la contestación a las cuestiones planteadas será la siguiente:

Primera: Cómo tributa el consultante en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por las dos escrituras que se van a realizar.

Para que una escritura quede sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados debe cumplir los cuatro requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD, es decir:

- Tratarse de la primera copia de una escritura.
- Ser inscribible en el Registro de la Propiedad.
- Tener contenido valuable.
- No estar sujeta a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas ni de Operaciones Societarias o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Respecto de la primera escritura que van a realizar, compraventa de llave en mano como cosa futura en la que se va a transmitir la finca sobre la que se va a realizar la construcción y que recogerá el pago de un 30 por 100 del precio de venta, se trata de una escritura, tiene contenido valuable y no está sujeta a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas ni de Operaciones Societarias o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ya que resultará sujeta y no exenta del IVA, por último, también será inscribible la transmisión del terreno; por lo tanto, el consultante quedará sujeto a la modalidad de actos jurídicos documentados. En este caso el contenido valuable es el terreno sobre el que se va a construir la vivienda, que pasará a ser propiedad del consultante. La base imponible deberá determinarse en función de los artículos 30 y 10 del TRLITPAJD.

Respecto a la segunda escritura, la que recoja la entrega de la vivienda, también cumplirá los cuatro requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD, por lo que quedará sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados. En este caso el contenido valuable es la edificación. La base imponible se deberá determinarse en función de los artículos 30 y 10 del TRLITPAJD.

Segunda: Si la condición resolutoria por incumplimiento de plazo estaría sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

A la vista de los preceptos expuestos y a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) podemos clasificar dos tipos de condiciones resolutorias:

Las que garantizan el pago del precio aplazado con la misma finca vendida, que tributan en el ITPAJD, ya sea en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (artículo 7.3) o por la cuota variable del documento notarial de la modalidad de actos jurídicos Documentados (artículo 73 del Reglamento)

El resto de las condiciones resolutorias, que garantizan otro tipo de obligaciones, y que no originan tributación alguna.

A esta diferencia se refiere la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 14 de abril de 2009. En dicha resolución se examina la tributación de la constitución de una condición resolutoria en la que, al igual que en el supuesto planteado, la resolución de la venta no se hacía depender del impago del precio, sino del cumplimiento de otras circunstancias, concluyendo que las "condiciones resolutorias explícitas" a que se refiere la normativa del impuesto son sólo aquellas que, en palabras del Tribunal Supremo (Sentencia de 3 de octubre de 1996), constituyan una "convención independiente, a efectos puramente fiscales, del contrato de compraventa, al amparo de lo que dispone el artículo 7º, apartado 3, del Texto Refundido", equiparables a las hipotecas que garantizan el pago del precio aplazado con la misma finca vendida e inscribibles registralmente. Cualquier otra condición que no encaje en el artículo 11 de la Ley Hipotecaria (pues no se impuso en garantía del pago de la parte aplazada del precio ni con la finalidad de resolver el contrato en caso de impago del mismo) no constituye una condición resolutoria explícita de las previstas en el

artículo 7.3 del texto refundido y en el 73 del reglamento del impuesto “sino un elemento accidental más del negocio jurídico transmisorio, y no valuable ni inscribible "per se".

Por lo tanto, la condición resolutoria por incumplimiento del plazo de construcción no quedará sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.