Resultados

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

Documento seleccionado

Nº de consulta **V0664-25**

Órgano SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

Fecha salida 14/04/2025

Normativa TRLITPAJD RDLeg 1/1993 arts. 7, 31-2 y 49-2

Descripción de hechos La consultante va a realizar un contrato de compraventa con pago aplazado y con una cláusula suspensiva, que determina que la propiedad no pasará a su nombre hasta que no se liquide por completo el pago acordado del inmueble, en el plazo de tiempo pactado.

Cuestión planteada Si tiene que liquidar ahora el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, teniendo en cuenta que no se realizará la transmisión de la vivienda hasta no efectuar el pago íntegro de la misma.

Contestación completa El artículo 1.114 del Código Civil establece que “en las obligaciones condicionales, la adquisición de los derechos, así como la resolución o pérdida de los ya adquiridos, dependerán del acontecimiento que constituya la condición.”.

De la escueta descripción de la operación se le informa que la cláusula incluida en un contrato de compraventa como condición por la que se hace depender la perfección del contrato de que se pague el precio total de la debe calificarse como condición suspensiva.

Una vez determinada la naturaleza de condición suspensiva de la estipulación establecida, procede examinar los distintos elementos de la obligación tributaria que surgirá en caso del cumplimiento de dicha condición, conforme a lo dispuesto en el 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:

Lo primero a determinar es el ámbito de tributación de la transmisión del inmueble A este respecto son de aplicación los artículos 7 y 31.2 determinan que:

“Artículo 7

1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

Las transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas

(...)

5. No estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» regulado en el presente Título las operaciones enumeradas anteriormente cuando, con independencia de la condición del adquirente, los transmitentes sean empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad económica y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetos a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de un patrimonio empresarial o profesional, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.”.

“Artículo 31

(...)

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.”.

Respecto al devengo del impuesto, el artículo 49 del mismo texto legal regula lo siguiente:

“Artículo 49.

1. El impuesto se devengará:

a) En las transmisiones patrimoniales, el día en que se realice el acto o contrato gravado.

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

2. Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la concurrencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan.”.

Por otra parte, la cuestión de si la transmisión del inmueble debe tributar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) o por el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA), depende de dos circunstancias: una de carácter subjetivo, condición que ostente el transmitente del bien, y otra de carácter objetivo, naturaleza del bien transmitido.

En primer lugar, el requisito de carácter subjetivo se establece en el artículo 7.5 del TRLITPAJD:

“No estarán sujetas al concepto de "transmisiones patrimoniales onerosas", regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando, con independencia de la condición del adquirente, los transmitentes sean empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad económica.....”.

Es decir, que, si nos encontramos ante la transmisión de un bien efectuada por un no empresario o, que aun siéndolo, el bien transmitido no forme parte de su patrimonio empresarial o profesional, en ambos casos estaremos ante una operación sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas.

Por el contrario, siendo empresario el transmitente y tratándose de un bien integrado en su patrimonio empresarial, nos encontraremos ante una entrega de bienes realizada por un empresario, a título oneroso y en el desarrollo de su actividad empresarial y, por tanto, no sujeta al ITPAJD por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, y ello con independencia de cuál sea la condición del adquirente de los bienes, ya sea un particular o un empresario, y tanto si los bienes adquiridos se destinan o no a una actividad empresarial.

En segundo lugar, el artículo 7.5 del TRLITPAJD, después de excluir del ámbito de las transmisiones patrimoniales onerosas las operaciones realizadas por un empresario o profesional, establece dos excepciones, en las que si procede la tributación por dicha modalidad impositiva aun tratándose de bienes transmitidos por un empresario o profesional en función de la naturaleza del bien transmitido.

Primera excepción: “No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido”

Segunda excepción: “También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido”.

En caso de que, conforme a lo anteriormente expuesto, procediese la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, circunstancia que no se puede determinar dado lo escueto del planteamiento de la consulta, la no sujeción de dicha transmisión por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas permitiría, en caso de que se documentase en escritura pública, la aplicación de la cuota variable del Documento Notarial de la modalidad actos jurídicos documentados, siempre y cuando concurren todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD: tratarse de una primera copia de una escritura o acta notarial, tener por objeto cantidad o cosa valuable, contener un acto o contrato

inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles y no estar sujetos los referidos actos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los apartados 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias.

Si, por el contrario, la transmisión de los inmuebles estuviera no sujeta al IVA o sujeta y exenta del mismo, sin renuncia, y, en consecuencia, sujeta al ITPAJD por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (artículo 7.5 del TRLITPAJD), aun cuando se documentase dicha operación en escritura pública, no resultaría de aplicación la cuota variable del Documento Notarial del ITPAJD dada la incompatibilidad entre dicho concepto y la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, en los términos que resultan del artículo 31.2 anteriormente transcrito.

Respecto al devengo del impuesto, en caso de que la operación tribute por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas el devengo se producirá el día que se cumpla la condición, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 49.2 del TRLITPAJD: "Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la concurrencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquiera otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dicha condición se cumpla". Por tanto, no se liquidará el impuesto hasta ese momento, haciéndose constar el aplazamiento de la liquidación en la inscripción de bienes en el Registro público correspondiente. Ahora bien, si tributara por la modalidad de actos jurídicos documentados el impuesto se devengará el día en que se formalice el acto sujeto a gravamen, es decir, el día que se realice la escritura, sin que le afecte la existencia de condición suspensiva, que opera a los exclusivos efectos de la transmisión del dominio y el Impuesto que grava la transmisión patrimonial onerosa, pero no afecta al Impuesto que recae sobre la escritura, acta o testimonio notarial, dado que éstos últimos no están sujetos a condición alguna.

CONCLUSIÓN:

Primera: Respecto al devengo del impuesto, en caso de que la operación tribute por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas el devengo se producirá el día que se cumpla la condición, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 49.2 del TRLITPAJD: "Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la concurrencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquiera otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dicha condición se cumpla". Por tanto, no se liquidará el impuesto hasta ese momento, haciéndose constar el aplazamiento de la liquidación en la inscripción de bienes en el Registro público correspondiente.

Segunda: Si la operación tributara por la modalidad de actos jurídicos documentados el impuesto se devengará el día en que se formalice el acto sujeto a gravamen, es decir, el día que se realice la escritura, sin que le afecte la existencia de condición suspensiva, que opera a los exclusivos efectos de la transmisión del dominio y el Impuesto que grava la transmisión patrimonial onerosa, pero no afecta al Impuesto que recae sobre la escritura, acta o testimonio notarial, dado que éstos últimos no están sujetos a condición alguna.

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.