

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V0102-20
ORGANO	SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos
FECHA-SALIDA	17/01/2020
NORMATIVA	TRLITPAJD RDLeg 1/1993 arts. 14-3, 30-1 Y 31-2
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La entidad consultante es una compañía que se dedica a la intermediación en la compraventa de inmuebles, garantizando a sus usuarios la venta de su vivienda actual en un plazo de 90 días, por un precio igual o superior a una cantidad mínima determinada. Además, la consultante, a través de una filial suya, pone a disposición de sus usuarios un préstamo por un importe igual al precio mínimo de venta garantizado para su vivienda actual. Los usuarios son generalmente personas físicas que actúan a título particular.</p> <p>Para garantizar la devolución del referido préstamo, los usuarios otorgan a la filial concedente del préstamo una opción de compra sobre su vivienda actual, documentada en escritura pública, de tal forma que la prestamista tenga garantizada la posibilidad de adquirir la vivienda en cuestión, por compensación del crédito concedido para el caso de no poder recuperar el préstamo de otra forma. Una vez que la consultante encuentra un comprador para la vivienda, los usuarios y la filial proceden a la cancelación de la opción de compra en escritura pública.</p>
CUESTION-PLANTEADA	<p>Confirmación de los siguientes extremos:</p> <ul style="list-style-type: none">- Que la base imponible en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, aplicable a la cancelación de la opción de compra debe determinarse aplicando las reglas de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas establecidas en el artículo 14.2 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.- En caso afirmativo, confirmar que la base imponible de la cancelación de los contratos de opción de compra se corresponde con el 5 por cien del valor real de los inmuebles a que hacen referencia y, en caso contrario, cuál debería ser el criterio aplicable.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>En cuanto a la tributación de la operación planteada, deben tenerse en cuenta los siguientes preceptos del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados –en adelante, ITP y AJD–, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993):</p> <p>Artículo 30</p> <p>“En las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa”.</p> <p>Artículo 31</p> <p>“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.</p> <p>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.”</p> <p>A la vista de los preceptos anteriormente transcritos se puede concluir:</p> <ul style="list-style-type: none">- Que la escritura pública de cancelación de una opción de compra establecida sobre un inmueble, <p>e inscrita en el Registro de la Propiedad, constituye hecho imponible de la cuota variable del documento notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, en tanto concurren todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2:</p>

Tratarse la primera copia de una escritura notarial.

Tener por objeto una cosa valuable

Contener un acto inscribible en el Registro de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial

No estar sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a los conceptos comprendidos en las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Operaciones Societarias.

- Que, conforme al artículo 30.1 del Texto Refundido, la base imponible estará constituida por el valor declarado del objeto de la escritura, la cancelación de la opción de compra. Ahora bien, en cuanto a este segundo punto nos encontramos con que no hay una norma específica que determine como debe cuantificarse el valor de la opción de compra a efectos de su tributación como documento notarial, a diferencia de lo que sucede en el Título I del impuesto dedicado a las "Transmisiones Patrimoniales Onerosas", cuyo artículo 14.2 establece que "Las promesas y opciones de contratos sujetos al impuesto serán equiparados a éstos, tomándose como base el precio especial convenido y a falta de éste, o si fuere menor, el 5 por 100 de la base aplicable a dichos contratos"

La cuestión que se plantea, por tanto, es la posibilidad de aplicar la norma del artículo 14.2, previsto para la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, para lo cual deben tenerse en cuenta las siguientes consideraciones:

1. La Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) prohíbe la aplicación de la analogía en su artículo 14 disponiendo que "No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales".

2. Dicha prohibición debe ser entendida en sus términos estrictos, lo que supone considerar, por un lado, que la analogía no es admisible en el derecho tributario material, es decir, el que tiene por objeto definir el nacimiento de la obligación tributaria, pues ello equivaldría a admitir la posibilidad de establecer tributos sin que mediara la creación legal, al que se refiere el artículo 14 cuando prohíbe su aplicación para extender el ámbito del hecho imponible, exenciones, beneficios e incentivos fiscales; y, por otro lado, que, aun estando cubiertas por el principio de legalidad, quedan fuera del ámbito de la prohibición de la aplicación de la analogía las normas del derecho tributario formal, aquel que tiene por objeto determinar las bases de la liquidación, como son las normas relativas a la disciplina de los sujetos pasivos del tributo o de los elementos cuantitativos del mismo.

Además de que se respete el principio de legalidad de los tributos, la aplicación de la analogía exige la concurrencia de las siguientes condiciones:

- a) Que no exista ley expresamente aplicable al caso controvertido;
- b) Que la materia legislada sea semejante a la materia carente de norma, y
- c) Que exista la misma razón para aplicar a la última el precepto establecido respecto de la primera ("ubi eadem ratio, ibi eadem iuris dispositio").

Cumplidas las citadas condiciones en el supuesto que se examina, la cuestión de si es posible aplicar la norma del artículo 14.2 del Texto Refundido del ITP y AJD, previsto para la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, debe resolverse favorablemente, como ha venido entendiendo este Centro Directivo (consultas 0685 y 0375, ambas de 1999, relativas a la opción de compra y al arrendamiento de inmuebles), así como por el Tribunal Económico Administrativo Central (Resoluciones de 10 de febrero, 6 y 21 de julio de 1994) e incluso el Tribunal Supremo (Sentencia de 21 de mayo de 1998), en relación con los préstamos hipotecarios.

Conforme a lo anteriormente expuesto, en la escritura de cancelación de la opción de compra, y dado que no se ha establecido un precio especial para la opción, se tomará como base el 5 por 100 de la base aplicable al contrato de compraventa al que se equipara, es decir, el 5 por 100 del valor real del inmueble.

CONCLUSIÓN

Se considera aplicable a la modalidad de actos jurídicos documentados la norma sobre la base imponible contenidas en el Título Primero del Texto Refundido del ITP y AJD, dedicado a las transmisiones patrimoniales onerosas (artículo 14.3 del citado cuerpo legal).

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.