

NUM-CONSULTA V0937-16

ORGANO SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

FECHA-SALIDA 10/03/2016

NORMATIVA RITPAJD RD 828/1995 art. 73. TRLITPAJD RDLeg 1/1993 arts. 2-2, 5 y 7-3

DESCRIPCION-HECHOS La consultante va a adquirir una finca que actualmente está gravada con una condición resolutoria. Dicha condición se estableció en la escritura de compraventa anterior, en relación a una nave cuya construcción no estaba terminada. En dicha condición se establecía la facultad de las partes de resolver la compraventa si la superficie final construida difería de unos parámetros inicialmente proyectados y, asimismo, se facultaba al comprador a resolver unilateralmente la venta, si la superficie final construida de la nave era inferior a un determinado número de metros cuadrados. Finalizada la construcción y verificada su conformidad con las condiciones establecidas, la consultante pretende cursar la cancelación de la condición resolutoria.

CUESTION-PLANTEADA 1.- Si la cancelación de una condición resolutoria que faculta a las partes a resolver la compraventa por un incumplimiento distinto del pago del precio aplazado, está sujeta a tributación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
2.- Si, en el caso de que la condición resolutoria estuviese sujeta a tributación, por transmisiones patrimoniales o por actos jurídicos documentados, existiría afección de los bienes y derechos al pago de los impuestos derivados de la cancelación de la condición sería aplicable el criterio mantenido por esta Dirección General de que la afección del artículo 5 se ciñe exclusivamente a impuestos que gravan la transmisión de los bienes y derechos que son objeto de transmisión, no siendo de aplicación cuando no se ha producido transmisión alguna.

CONTESTACION-COMPLETA Primera cuestión. Deben tenerse en cuenta los siguientes preceptos del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre) y del Reglamento del Impuesto aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, (BOE de 22 de junio)
Artículo 2 TR
"2. En los actos o contratos en que medie alguna condición, su calificación se hará con arreglo a las prescripciones contenidas en el Código Civil. Si fuere suspensiva no se liquidará el impuesto hasta que ésta se cumpla, haciéndose constar el aplazamiento de la liquidación en la inscripción

de bienes en el registro público correspondiente. Si la condición fuere resolutoria, se exigirá el impuesto, desde luego, a reserva, cuando la condición se cumpla, de hacer la oportuna devolución según las reglas del artículo 57".

Artículo 7 TR

"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".

Artículo 73 del Reglamento

"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).

Artículo 11 de la Ley Hipotecaria

"La expresión de aplazamiento del pago, conforme el artículo anterior, 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 tuviera que abonar a la otra alguna diferencia en dinero o en especie".

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

Las que garantizan el pago del precio aplazado con la misma finca vendida, que tributan en el ITP y AJD, 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".

Segunda cuestión: Alcance de la afección de los bienes establecida en el artículo 5 del texto refundido del ITP y AJD, que dispone lo siguiente:

"1. Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos, cualquiera que sea su poseedor, a la responsabilidad del pago de los impuestos que graven tales transmisiones, salvo que aquél resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título en establecimiento mercantil o industrial en el caso de bienes muebles no inscribibles. La afección la harán constar los Notarios por medio de la oportuna advertencia en los documentos que autoricen. No se considerará protegido por la fe pública registral el tercero cuando en el Registro conste expresamente la afección.

2. Siempre que la ley conceda una exención o reducción cuya definitiva efectividad dependa del ulterior cumplimiento por el contribuyente de cualquier requisito por aquella exigido, la Oficina Liquidadora hará figurar en la nota en que el beneficio fiscal se haga constar el total importe de la liquidación que hubiere debido girarse de no mediar la exención o reducción concedida.

Los Registradores de la Propiedad o Mercantiles harán constar por nota marginal la afección de los bienes transmitidos, cualquiera que fuese su titular, al pago del expresado importe. para el caso de no cumplirse en los

plazos señalados por la ley que concedió los beneficios, los requisitos en ella exigidos para la definitiva efectividad de los mismos.

3. Igualmente harán constar, por nota marginal, en los casos de desmembración del dominio, la afección de los bienes al pago de la liquidación que proceda por la extinción del usufructo, a cuyo efecto las Oficinas Liquidadoras consignarán la que provisionalmente, y sin perjuicio de la rectificación, procediere, según las bases y tipos aplicables en el momento de la constitución del usufructo.”

Por tanto y conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del precepto transcrito, la institución de la afección se aplica a “los bienes y derechos transmitidos”, es decir, se requiere la existencia de una transmisión. La misma conclusión se desprende de la redacción del párrafo segundo del apartado 2 del precepto, que se refiere a la nota marginal de “los bienes transmitidos”. Por tanto, no se aplicará la institución de la afección regulada en el artículo 5 del TRLITPAJD, según el cual los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos, cualquiera que sea su poseedor, a la responsabilidad del pago de los impuestos que graven tales transmisiones, pero solo cuando se haya producido transmisión alguna de bienes o derechos.

CONCLUSIONES

Primera. Cualquier condición resolutoria que no encaje en el artículo 11 de la Ley Hipotecaria (porque no se imponga 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”.

Segunda. No se producirá la institución de la afección regulada en el artículo 5 del TRLITPAJD, según el cual los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos, cualquiera que sea su poseedor, a la responsabilidad del pago de los impuestos que graven tales transmisiones, cuando no se haya producido transmisión alguna de bienes o derechos.

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.