

NUM-CONSULTA V1099-16

ORGANO SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

FECHA-SALIDA 18/03/2016

NORMATIVA TRLITPAJD RDLeg 1/1993 art. 31-2

DESCRIPCION-HECHOS En el año 2003 la sociedad consultante procedió a realizar un contrato privado de arrendamiento financiero sin ser elevado a escritura pública. Actualmente, llegado el momento de finalización del contrato, van a ejercitar la opción de compra.

CUESTION-PLANTEADA Cual es la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

CONTESTACION-COMPLETA El criterio de la tributación de los contratos de arrendamiento financiero ha sido expuesto en varias consultas emitidas por este Centro Directivo, entre ellas la V1479-11, que pasamos a reproducir:

“Los contratos de arrendamiento financiero, también conocidos como contratos de “leasing”, son aquellos que tienen por objeto exclusivo la cesión de uso de bienes muebles o inmuebles, adquiridos para dicha finalidad según las especificaciones del futuro usuario, a cambio de una contraprestación consistente en el abono periódico de las correspondientes cuotas, incluyendo a su término, necesariamente, una opción de compra a favor del usuario, según establece imperativamente el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, de Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito.

De acuerdo con lo anterior, los contratos de leasing se configuran como contratos complejos, por los que tras la prestación de servicios consistente en la cesión del uso de los bienes, el cesionario puede adquirirlos mediante el ejercicio de la opción de compra, que obligatoriamente debe incluirse en estos contratos desde su formalización, momento en el que se fija el precio de la citada opción de compra, que se encuentra supeditado a que se hayan satisfecho todas las cuotas del periodo de cesión de uso. Las cuotas periódicas se integran por una parte que recoge la recuperación del valor del bien, salvo una cantidad que se considera como valor residual, y otra, cuyo importe responde al interés financiero aplicado a la operación, por lo que el importe de la opción de compra debe corresponder a la diferencia entre el valor o coste del bien de que se trate menos la suma de las partes de todas las cuotas periódicas correspondientes a la recuperación del bien, por lo que, también, se conoce como valor residual. Al tratarse los contratos de “leasing” de operaciones empresariales. realizadas por empresas para personas o

entidades que realicen actividades económicas, tanto las cuotas periódicas como el ejercicio de la opción de compra se encuentran sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), por lo que no pueden estar sujetas, en ningún caso a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP.

Cuando los contratos de arrendamiento financiero tienen por objeto inmuebles, tanto la constitución de los contratos como el ejercicio de la opción de compra, se documentan en escritura pública para su inscripción en el Registro de la Propiedad Inmobiliaria, lo que determina que al tratarse de escrituras públicas que tienen por objeto cantidades, que cumplen con los demás requisitos previstos en el artículo 31 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993), queden sujetas a la cuota proporcional de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados de este impuesto.

La base imponible de la mencionada cuota proporcional, debe integrarse, de acuerdo con el citado artículo con la cantidad o cosa valuable. En el caso de las operaciones de "leasing", al gravarse por la cuota proporcional todas las cantidades correspondientes a las cuotas periódicas, incluyendo en la base imponible, tanto la parte correspondiente a la recuperación del coste o valor del bien inmueble, como la parte de los intereses financieros, al ejercitarse la opción de compra, ya se ha satisfecho una parte del valor del bien de que se trate, por lo que la base imponible debe limitarse a la cuantía del importe del ejercicio de la opción de compra, sin que deban incluirse las cuantías correspondientes a las cuotas del "leasing", puesto que para adquirir el inmueble ya se declararon y se pagaron las cuotas de las mismas."

CONCLUSIONES:

Primera: Los contratos de arrendamiento financiero que tienen por objeto bienes inmuebles deben documentarse en dos escrituras públicas- una por la constitución de los contratos, otra por el ejercicio de la opción de compra- para su inscripción en el Registro de la Propiedad. Dichas escrituras públicas cumplen todos los requisitos previstos en el artículo 31.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados para quedar sujetos a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, de dicho impuesto.

Segunda: La base imponible de la mencionada cuota gradual, según el artículo 30.1 del texto refundido de la Ley del impuesto. debe integrarse por el valor declarado. es

decir, la cantidad o cosa valuable. En el caso de las operaciones de arrendamiento financiero, la escritura pública que documente la constitución del contrato queda gravada por la cuota gradual por todas las cantidades correspondientes a las cuotas periódicas (la base imponible incluye tanto la parte correspondiente a la recuperación del coste o valor del bien inmueble, como la parte de los intereses financieros, sin incluir el valor residual). En consecuencia, al ejercitarse la opción de compra, ya se ha satisfecho una parte del valor del bien de que se trate (todo el valor del bien salvo el llamado "valor residual"). Por ello, en la segunda escritura pública, que documentará el ejercicio de la opción de compra, la base imponible debe limitarse a la cuantía por la que se ejercite dicha opción de compra, sin que deban incluirse las cuantías correspondientes a las cuotas periódicas, puesto que ya se declararon en la escritura pública de constitución del arrendamiento financiero."

Ahora bien, en el caso planteado en la consulta no se ha satisfecho dicha parte proporcional con anterioridad, al no haberse elevado el contrato a escritura pública; por lo tanto, actualmente al ejercer la opción de compra que sí se va a realizar necesariamente en escritura pública, la base imponible del impuesto deberá incluir las cantidades correspondientes a las cuotas periódicas de toda la duración del contrato del leasing que anteriormente no han sido liquidadas.

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.