

Resultados

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

Documento seleccionado

Nº de consulta	V0591-21
Órgano	SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos
Fecha salida	15/03/2021
Normativa	TRLITPAJD RDLeg 1/1993 arts. 7, 10, 11, 12, 14, 31-2
Descripción de hechos	El consultante se plantea arrendar un local con opción a compra para desarrollar en él su actividad económica.
Cuestión planteada	Determinación de la base imponible a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
Contestación completa	<p>En relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta, este Centro directivo informa lo siguiente:</p> <p>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 de 1993) –en adelante TRLITPAJD–, establece en su artículo 7 lo siguiente:</p> <p>“Artículo 7.</p> <p>1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:</p> <p>A) Las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.</p> <p>(...)</p> <p>5. No estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.</p> <p>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. 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.”</p> <p>El mismo Texto Refundido, en relación con la base imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas para los arrendamientos, establece en su artículo 10.2.e) lo siguiente:</p> <p>“Artículo 10.</p> <p>(...)</p> <p>2. En particular, serán de aplicación las normas contenidas en los apartados siguientes:</p> <p>(...)</p> <p>e) En los arrendamientos servirá de base la cantidad total que haya de satisfacerse por todo el período de duración del contrato; cuando no constase aquél, se girará la liquidación computándose seis años, sin perjuicio de las liquidaciones adicionales que deban practicarse, caso de continuar</p>

vigente después del expresado período temporal; en los contratos de arrendamiento de fincas urbanas sujetas a prórroga forzosa se computará, como mínimo, un plazo de duración de tres años.

(...).”

La cuota tributaria se determina conforme a lo previsto en el artículo 12.1 del TRLITPAJD:

“Artículo 12.

1. La cuota tributaria de los arrendamientos se obtendrá aplicando sobre la base liquidable la tarifa que fije la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado la tarifa a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará la siguiente escala:

(...).”

De otra parte, el Texto Refundido establece en sus artículos 10.1, 11.1.a) y 14.2 la determinación de la cuota tributaria y la base imponible de las opciones de contratos sujetos a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas en los siguientes términos –la remisión a la Ley 21/2001 debe entenderse hecha a la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias–:

“Artículo 10.

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

(...).”

“Artículo 11.

1. La cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable los siguientes tipos, sin perjuicio de lo establecido en el artículo siguiente:

a) Si se trata de la transmisión de bienes muebles o inmuebles, así como la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía, con el tipo 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 6 por 100 a la transmisión de inmuebles, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía, y el 4 por 100, si se trata de la transmisión de bienes muebles y semovientes, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía. Este último tipo se aplicará igualmente a cualquier otro acto sujeto no comprendido en las demás letras de este apartado.

(...).”

“Artículo 14.

(...)

2. Las promesas y opciones de contratos sujetos al impuesto serán equiparadas 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.

(...).”

Por otro lado, respecto a la modalidad de actos jurídicos documentados el TRLITPAJD regula en su artículo 30.1 la base imponible y en su artículo 31.2 la cuota tributaria en los siguientes términos:

“Artículo 30.

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.

(...).”

“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, 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 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.

(...).”

De la aplicación de los preceptos anteriormente transcritos resulta lo siguiente:

En el contrato de arrendamiento con opción de compra, debemos distinguir los siguientes negocios jurídicos independientes:

1. Constitución del arrendamiento.
2. Constitución del derecho de opción de compra.
3. Ejercicio de la opción de compra.

La sujeción de los anteriores negocios jurídicos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados –en adelante ITP y AJD– dependerá de que los mismos estén, bien sujetos, bien sujetos pero exentos del IVA.

Si los negocios jurídicos referidos se encuentran sujetos y no exentos del IVA –o estando exentos, renuncia a la exención–, estarán no sujetos a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD por ser incompatibles, como señala el artículo 7.5 del TRLITPAJD antes citado. En tal caso, si tales negocios jurídicos se documentasen en escritura pública, la no sujeción por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas permitiría la aplicación de la cuota variable del documento notarial de la modalidad actos jurídicos documentados, dada la concurrencia de todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto antes citado:

1. Tratarse de una primera copia de una escritura o acta notarial.
2. Tener por objeto cantidad o cosa valuable.
3. Contener un acto o contrato inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial –actualmente, Oficina Española de Patentes y Marcas– y de Bienes Muebles.
4. 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.

La base imponible del impuesto será para cada uno de los hechos imponibles -para la documentación en escritura pública del contrato de arrendamiento, del derecho de opción de compra y del ejercicio de la opción de compra- el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa, de acuerdo con el artículo 30.1 antes citado.

Por su parte, el tipo de gravamen a aplicar, conforme al artículo 31.2 será, en defecto de regulación por la Comunidad Autónoma competente, el 0,50 por ciento.

Sin embargo, si los negocios jurídicos antes referidos estuvieran no sujetos o bien sujetos, pero exentos del IVA, estarían sometidos a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, no pudiendo gravarse en este caso por la modalidad de actos jurídicos documentados, aun cuando se documentasen en escritura pública, por la incompatibilidad que para ambas modalidades recoge el artículo 31.2 del Texto Refundido antes citado.

Así, en la constitución de la opción de compra, se gravará la base imponible determinada de acuerdo con el artículo 14.2, a la cual se aplicará el tipo de gravamen previsto en el artículo 11.1.a) citado anteriormente para la constitución de derechos, esto es, el 4 por ciento.

Finalmente, el ejercicio de la opción de compra es un hecho imponible independiente de los anteriores y por tanto se gravará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, determinándose la base imponible por la regla general del artículo 10.1 del Texto Refundido, esto es, el valor real del bien inmueble transmitido. Este valor real, como ha señalado este Centro Directivo en resoluciones de la Dirección General de Tributos en contestación a consultas vinculantes (V0469-11, de 28 de febrero de 2011; V1219-19, de 30 de mayo de 2019) no tiene por qué coincidir con el precio fijado por las partes en la compraventa, asimilándose el concepto de valor real al de valor normal de mercado. El valor real del bien inmueble transmitido no se minorará en las cuantías satisfechas por razón del arrendamiento, ni en el importe de la opción de compra, como ha señalado este Centro Directivo en resolución de la Dirección General de Tributos 1512-99, de 30 de agosto de 1999. La cuota tributaria se determinará conforme al artículo 11.1.a) para la transmisión de bienes inmuebles, esto es, aplicando a la base imponible el tipo de gravamen del 6 por ciento.

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.