

# Cómo liquidar una transmisión patrimonial

Tributación de compraventas, operaciones societarias y actos jurídicos documentados

■ CISS



Coordinador

Francisco Manuel Mellado Benavente



# Cómo liquidar una transmisión patrimonial

Tributación de compraventas,  
operaciones societarias y actos  
jurídicos documentados

Coordinador

Francisco Manuel Mellado Benavente

© Varios autores, 2021

© Wolters Kluwer España, S.A.

**Wolters Kluwer**

C/ Collado Mediano, 9  
28231 Las Rozas (Madrid)

**Tel:** 91 602 01 82

**e-mail:** clienteslaley@wolterskluwer.es

<http://www.wolterskluwer.es>

**Primera edición:** Marzo 2021

**Depósito Legal:** M-7173-2021

**ISBN versión impresa:** 978-84-9954-708-4

**ISBN versión electrónica:** 978-84-9954-709-1

Diseño, Preimpresión e Impresión: Wolters Kluwer España, S.A.

*Printed in Spain*

©**Wolters Kluwer España, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, Wolters Kluwer España, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, [www.cedro.org](http://www.cedro.org)) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

WOLTERS KLUWER no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, WOLTERS KLUWER se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

WOLTERS KLUWER queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

WOLTERS KLUWER se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

**Nota de la Editorial:** El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **Wolters Kluwer España, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

c) Segunda excepción: documentos privados (los descritos en la primera excepción) respecto a los que se demuestra por cualquier medio de prueba admisible en derecho que fueron otorgados o suscritos con anterioridad a la fecha resultante de la incorporación, registro, fallecimiento o entrega: prevalece la fecha real del otorgamiento o suscripción, en contra de la que hemos denominado primera excepción. Ahora bien, esta prevalencia no se tendrá en cuenta en lo relativo a la prescripción del derecho de la Administración a practicar la liquidación (que se seguirá rigiendo por la primera excepción). Para evitar esta disociación establecida por el TS entre la fecha de prevalencia de la prescripción y la fecha determinante del resto del régimen jurídico tributario de la operación, la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, modificó el artículo 50.2 TRITP que señala ahora que "*... La fecha del documento privado que prevalezca a efectos de prescripción, ... determinará el régimen jurídico aplicable a la liquidación que proceda por el acto o contrato incorporado al mismo*".

- Si se trata de un **acto o contrato formalizado verbalmente**, la fecha determinante es la de la declaración del hecho imponible (artículo 50.2 TRITP).

- En los contratos sobre bienes inmuebles realizados por mandatarios verbales, no se devenga el impuesto hasta que se produzca la ratificación por persona con poderes suficientes (DGT 22-09-1997).

- En la cesión de los derechos derivados de un contrato privado de compraventa de un inmueble a un tercero, la DGT (31-05-2002) considera aplicable el artículo 17.1 del TR y por consiguiente existen dos devengos de hecho imponible de transmisión de inmuebles, en el momento de la cesión de los derechos derivados del contrato y en el momento de ejecución del propio contrato.

## Capítulo II. FISCALIDAD DE LAS TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

### CUESTIONES GENERALES. SUJECCIÓN AL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES

#### 49 Introducción

Es la modalidad del Impuesto que grava todas las atribuciones de bienes de una esfera patrimonial a otra y que no constituyen actos de tráfico empresarial.

## 50 Incompatibilidad con el IVA (arts. 7.5 TRITP y 4.4 LIVA)

Un acto o contrato sujeto a IVA no se sujeta a TPO excepto:

- Las **entregas y arrendamientos de bienes inmuebles** exentos de IVA, salvo renuncia a la exención.

- **Constitución y transmisión de derechos reales** de goce y disfrute sobre inmuebles, exentos del Impuesto.

- Hasta la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, se establecía también como excepción a la incompatibilidad entre el IVA y la modalidad de TPO del ITPAJD, la de determinadas transmisiones de valores, previstas en el artículo 108 de la Ley 24/1988, del Mercado de Valores (actualmente art. 314 del Texto Refundido de dicha ley -TRLMV-, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2015 de 23 de octubre). La actual redacción del artículo 314 TRLMV se debe a la Ley 7/2012, que modificó el entonces art. 108 LMV así como el artículo 4.Cuatro LIVA para suprimir toda referencia a las operaciones del reiterado artículo 108 (hoy art. 314 TRLMV) en cuanto que excepción a la incompatibilidad entre IVA y TPO. La razón es que desde el 31-10-2012 si dicho precepto es aplicable y, por lo tanto, una transmisión de valores debe quedar gravada, la tributación no será siempre por TPO sino que podrá serlo por IVA si ese hubiera sido el tributo aplicable a la transmisión inmobiliaria cuyo gravamen se ha pretendido eludir transmitiendo los valores. La sujeción al IVA de operaciones inmobiliarias exentas nos lleva TPO, incluso cuando sea aplicable el artículo 314.2 TRLMV, pero ello es por el supuesto subsistente en el artículo 4.Cuatro LIVA (exención inmobiliaria en el IVA sin renuncia), no por el propio artículo 108.2 LMV (Ver comentario relacionado 1-27).

## 51 Operaciones empresariales (art. 5 LIVA)

Siempre que nos encontremos ante una transmisión de bienes o derechos afectos a una actividad en la que el transmitente sea uno de los sujetos definidos como empresario o profesional por el artículo 5 LIVA, ésta queda sujeta al IVA y, por tanto, no sujeta a la modalidad de TPO. Así, señala la DGT en el caso de la venta de una nave y del solar en que se ubica, que considerando el tiempo transcurrido desde la finalización de la actividad empresarial hasta la venta, más de 40 años, ha de concluirse que la citada venta tiene por objeto un bien desafecto del patrimonio empresarial, estando por lo tanto la operación no sujeta al IVA, debiendo tributar por ITPAJD (DGT V2335-07 de 05-11-2007).

Las transmisiones realizadas en **subasta pública**, con intervención judicial, cuando el deudor ejecutado es un empresario y el bien se encuentra afecto a su actividad se consideran sujetas a IVA y no están sujetas a AJD al no formalizarse en escritura pública, por entender que la entrega la realiza el empresario, en su caso, en el ejercicio de su actividad.

Este criterio administrativo (DGT 10-01-1996) es el mantenido, en general por los tribunales (TSJ Baleares 19-01-2001 y 22-02-2002, Cataluña 05-06-2001, SAN 30-05-2000), con alguna discrepancia (TSJ Andalucía 06-02-2003).

La obligación de expedir la factura es del empresario transmitente y hasta el 30-10-2012 era él, o su representante, quien tenía que renunciar a la exención inmobiliaria, en el supuesto de segunda transmisión. Sin embargo, ante la dificultad de obtener dicha factura, la DA 6.<sup>a</sup> LIVA dispuso que los adjudicatarios estarían facultados para expedir la factura y renunciar a la exención de la LIVA en nombre del transmitente, cumpliendo dichos requisitos formales. Desde el 01-01-2012 se introdujo un nuevo párrafo en la DA 6.<sup>a</sup> LIVA, para aclarar que estas facultades del adjudicatario no procederían desde el 01-01-2012 cuando, en virtud del nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo del artículo 84.Uno.2.<sup>º</sup>e) LIVA relativo a entregas de inmuebles como consecuencia de un procedimiento concursal, dicho adjudicatario era sujeto pasivo por inversión. La modificación en la DA 6.<sup>a</sup> se produjo por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal. Esta Ley también modificó el artículo 84.Uno.2.<sup>º</sup> LIVA para declarar sujeto pasivo por inversión al empresario o profesional destinatario de las entregas de inmuebles realizadas como consecuencia de un proceso concursal. Un proceso paralelo se siguió, en este caso con efectos desde el 31-10-2012, con la Ley 16/2012, de 27 de diciembre. Esta Ley creó tres nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo, de los que dos se corresponden con transmisiones inmobiliarias. Uno de los nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo cuando el adquirente es empresario o profesional, se refiere precisamente a las entregas inmobiliarias exentas por los apartados 20.<sup>º</sup> y 22.<sup>º</sup> del artículo 20.Uno LIVA, cuando haya renuncia a la exención. Dada esa inversión del sujeto pasivo si hay renuncia, la Ley 16/2012 modificó de nuevo la DA 6.<sup>a</sup> LIVA, como lo hizo previamente la Ley 38/2011, para que los adjudicatarios de procesos de ejecución forzosa judicial o administrativa que tengan la condición de empresarios o profesionales, no tuvieran ya en ningún caso la facultad de renunciar a la exención en nombre del transmitente, como si el legislador hubiese entendido que eran los adquirentes los que, como sujetos pasivos por inversión los que debían renunciar, sin que tuviera sentido que lo hicieran en nombre de sí mismos. Sin embargo, de acuerdo con el artículo 199.1.c) Directiva 2006/112/ CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 de la reguladora del IVA- "1. Los Estados miembros podrán disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de cualquiera de las siguientes operaciones: c) la entrega de bienes inmuebles, prevista en el artículo 135, apartado 1, letras j) y k), **cuando el proveedor haya optado por la im-**

**posición de la entrega con arreglo a lo dispuesto en el artículo 137".** Es decir, que sólo el transmitente o proveedor en términos de la Directiva puede renunciar. Esta necesidad de que el transmitente sea el renunciante se confirmó después en el nuevo artículo 24 quater.1 RIVA, creado por el Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre. Por lo tanto, la supresión de la DA 6.<sup>a</sup> LIVA de la facultad de renunciar en nombre y por cuenta del transmitente, generaba un serio problema ya que hacía prácticamente imposible que hubiera renuncia condenando al adquirente empresario o profesional (rematante de la subasta) al gravamen por TPO, salvo en el rarísimo caso de que el transmitente se aviniese a hacerlo. La solución vino con la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de PGE para 2014, que dio nueva redacción a la DA 6.<sup>a</sup> LIVA precisamente con efectos de fecha 31-10-2012, fecha de entrada en vigor de la Ley 7/2012. Es decir, como si el cambio que hizo la Ley 7/2012 no hubiera existido. Ahora la DA 6.<sup>a</sup> LIVA vuelve a incluir entre las facultades del rematante la de renunciar a las exenciones del IVA.

Una polémica muy antigua ha sido la que se refiere a la promoción de edificaciones en régimen de comunidad de bienes, pues se discutió si la división y adjudicación de la cosa común eran actos internos de la comunidad en los que no había traslación del dominio. Si se defendía esa postura, había de considerarse primera transmisión, sujeta al IVA, la que tiene como destinatario a un tercero (TS 25-05-1998). Este criterio no era aceptado por la Administración tributaria ni por la DGT, que han mantenido siempre su criterio inicial, como por ejemplo consta en consulta V0960-08 de 13-05-2008. La Audiencia Nacional, sin embargo, siguió la tesis del Tribunal Supremo en la Sentencia de 07-05-2009 (Rec. num. 118/2008). Para rematar el problema, el TS insistió en su postura a través de la Sentencia de 28-10-2009 (rec. cas. núm. 6919/2003), haciendo más insostenible la postura administrativa que, no obstante, se mantuvo en consultas de la DGT como la V0734-10 y V0735-10 de 16-04-2010 o la V1321-11 de 24-05-2011. La Administración tributaria fue muy pertinaz y volvió a explicitar su criterio, precisamente respecto de la Sentencia de 23-05-1998, en el Informe de la DGT 1087-11 de 08-09-2011. El TEAC también defendía la postura de la DGT en Resoluciones como la 00/3472/2008, de 11-10-2011.

Finalmente **se puso fin a la polémica con la Ley 16/2012**, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica. Esta Ley ha introdujo expresamente en el artículo 8.Dos.2.º LIVA un párrafo que decanta la cuestión del lado de la postura administrativa. En concreto, se señala que *"En particular, se considerará entrega de bienes la adjudicación de terrenos o edificaciones promovidos por una comunidad de bienes realizada a favor de los comuneros, en proporción a su cuota de participación"*. No obstante la aclaración legal, vigente desde el 28-12-2012, lo cierto es que dicha aclaración se refiere sólo a las comunidades de bienes, cuando tal vez debería haberse referido en general a los entes del artículo 35.4 LGT, pues todos





**E**l **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados** agrupa a **tres categorías** impositivas distintas: las **transmisiones patrimoniales onerosas**, las **operaciones societarias** y los **actos jurídicos documentados**.

El hecho de que las comunidades autónomas tengan transferida la **capacidad regulatoria del tributo** provoca una **profusión normativa muy cambiante** y que **resulta imprescindible conocer**. Por otro lado, son muchas y muy diversas las **operaciones jurídicas que generan los hechos imponible gravados por el ITPAJD**, así como la complejidad y controversia de algunas figuras como la **comprobación de valores**, la **tasación pericial contradictoria** o la **delimitación entre el ITPAJD y otros impuestos**, especialmente con el **IVA**.

En **CÓMO LIQUIDAR UNA TRANSMISIÓN PATRIMONIAL** se realiza un **completo estudio de todas las modalidades del ITPAJD**, ofreciendo en todo momento un **enfoque práctico**, alejado de planteamientos y posiciones teóricas y de disquisiciones doctrinales, orientándose siempre hacia la **resolución de los problemas del día a día derivados de la práctica tributaria real**, y con el apoyo de la **normativa**, la **jurisprudencia** y la **doctrina administrativa**, así como de numerosos **ejemplos** y **supuestos prácticos**.

ISBN: 978-84-9954-708-4



9

788499

547084



3652K29208



ER-0280/2005



GA-2005/0100