

Casos de exámenes de convocatorias anteriores sobre el ITPAJD (con soluciones actualizadas a 10 de abril de 2016)

Sumario con hipervínculos:

1. Gravamen sobre las Transmisiones Patrimoniales Onerosas
2. Gravamen sobre Operaciones Societarias
3. Gravamen sobre Actos Jurídicos Documentados

1. Gravamen sobre las Transmisiones Patrimoniales Onerosas

Una persona residente en territorio español que no es empresario ni profesional vende un caballo que tiene en una cuadra británica a un empresario establecido en el Reino Unido. ¿Queda sujeta esta operación a algún impuesto indirecto de nuestro sistema tributario estatal? [Junio 2014]

En principio hay que señalar que los posibles impuestos aplicables a la venta del caballo son el IVA o el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales (ITPO). Pues bien, la venta en cuestión:

a) No está sujeta al IVA porque quien vende el caballo no es un empresario o profesional. Aunque el transmitente fuera empresario o profesional, la operación tampoco quedaría sujeta al IVA al entenderse realizada fuera del territorio de aplicación del impuesto (de acuerdo con el art. 68 LIVA).

b) Tampoco queda sujeta al ITPO. El artículo 6.1.A) TRLITP dispone que el ITP se exige «*Por las transmisiones patrimoniales onerosas de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español o en territorio extranjero, cuando, en este último supuesto, el obligado al pago del impuesto tenga su residencia en España*». El mismo precepto establece que no se exigirá el impuesto por las transmisiones de bienes y derechos cuando son efectuadas en territorio extranjero y sólo surten efectos fuera del territorio español.

De acuerdo con el artículo 8 TRLITP, el obligado al pago del impuesto en las transmisiones de bienes y derechos es «*el que los adquiere*». En el caso planteado el adquirente no tiene su residencia en España. Por otro lado, no parece que la transmisión surta efectos en el territorio español.

Una persona física que NO realiza actividades empresariales ni profesionales y que reside en Madrid ha adquirido un vehículo de segunda mano en Alemania. Indique si esta compraventa está sujeta al IVA o a alguno de los conceptos impositivos del ITPAJD y señale cuál es el sujeto pasivo del impuesto. [Junio 2013]

No existe una adquisición intracomunitaria sujeta al IVA, al no tratarse de una de las operaciones señaladas en el artículo 13 LIVA.

En la entrega de los vehículos usados se cumplen las condiciones previstas en los números 1.º y 2.º del artículo 68.tres LIVA. En efecto, la expedición o el transporte de los vehículos se efectúa por el vendedor o por su cuenta (número 1.º) y el destinatario de la entrega no tiene la condición de sujeto pasivo del IVA (número 2.º).

El requisito previsto en el número 3.º de ese artículo 68.tres LIVA consiste en que *«los bienes objeto de dichas entregas sean bienes distintos de los que se indican a continuación: a) Medios de transporte nuevos, definidos en el artículo 13, número 2º de esta Ley. b) Bienes objeto de instalación o montaje a que se refiere el apartado dos, número 2º del presente artículo. c) Bienes cuyas entregas hayan tributado conforme el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte de los bienes»*.

El bien no es un medio de transporte nuevo, según el enunciado. Tampoco se trata de un bien objeto de instalación o montaje. No se aclara en el enunciado si la entrega del vehículo ha tributado conforme al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en Alemania.

El requisito previsto en el número 4.º del citado artículo 68.tres LIVA consiste en que el importe total de las entregas efectuadas por el concesionario desde otro Estado miembro con destino al territorio de aplicación del Impuesto, con los requisitos señalados, haya superado la cantidad de 35.000 € durante el año natural precedente o en la parte transcurrida del año corriente. Aunque no se haya superado esta cantidad, el precepto resultaría aplicable si, dándose las anteriores condiciones, el concesionario hubiese optado en Alemania por tributar en el territorio de aplicación del impuesto.

Si se cumplen todos los requisitos mencionados, la entrega del coche de segunda mano se entenderá realizada en el territorio de aplicación del impuesto y, por lo tanto, estará sujeta al IVA. Sería sujeto pasivo el concesionario (art. 84.uno.1.º LIVA).

De no cumplirse los requisitos señalados en los números 3.º y 4.º del artículo 68.tres LIVA, la entrega no se entendería realizada en el territorio de aplicación del impuesto y, por lo tanto, no quedaría sujeta al IVA. Pese a no estar sujeta al IVA, **la operación tampoco quedaría gravada por el ITPO al ser realizada por un empresario o profesional** (el concesionario alemán). En efecto, de acuerdo con el primer inciso del artículo 7.5 TRLITP, *«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»*.

Nota sin relevancia para la calificación: No resulta aplicable el artículo 68.cinco LIVA. Es cierto que los vehículos están sujetos a un impuesto especial (el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte), pero debe tenerse en cuenta que, según el primer párrafo de la disposición adicional cuarta de la LIVA, «Las referencias a los Impuestos Especiales contenidas en esta Ley deben entenderse realizadas a los Impuestos Especiales de fabricación comprendidos en el artículo 2 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales», entre los que no se encuentra el impuesto especial indicado.

Una sociedad dedicada al arrendamiento de inmuebles alquila una vivienda de su propiedad. Conteste las dos preguntas siguientes: a) ¿Qué impuesto estatal indirecto grava este arrendamiento? b) ¿Qué medios de pago se pueden utilizar para satisfacer el gravamen? [Junio 2014]

a) Los posibles impuestos aplicables son el IVA y el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales (ITP).

En principio, la operación descrita en la pregunta está sujeta al IVA porque se realiza por una sociedad que, según hemos visto en la contestación a la pregunta segunda, se presume que es un empresario o profesional a los efectos del IVA (salvo prueba en contrario), y el arrendamiento tiene siempre la consideración de operación empresarial a los efectos del impuesto [artículo 5.Uno.c) LIVA]

Ahora bien, **el arrendamiento de una vivienda está exento del IVA** según lo dispuesto en el artículo 20.Uno.23 LIVA.

Como consecuencia de ello, **el arrendamiento de una vivienda está sujeta al ITP**, ya que, de acuerdo con el artículo 7.5 TRLITP, quedan sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas los arrendamientos de bienes inmuebles cuando gocen de exención en el IVA.

b) En cuanto a la forma de pago, el artículo 12.1 TRLITP establece que la deuda tributaria en los arrendamientos de fincas urbanas podrá satisfacerse «*mediante la utilización de efectos timbrados*».

Una SA que se dedica al transporte de viajeros y mercancías obtenido una concesión de transporte regular entre dos ciudades de la península. ¿Qué trascendencia tiene este dato en la imposición indirecta? [Junio 2012]

Por lo que se refiere a las concesiones administrativas, la regla general es que no están sujetas al IVA, salvo los casos a que hace alude de forma expresa el artículo 7.9º LIVA. Como en esta relación no está indicada la **concesión de transporte regular**, la contestación es que esta concesión no está sujeta al IVA.

Por el contrario, la concesión está sujeta al ITPO, según lo dispuesto en el artículo 7.1.B) TRLITP. La cuota se calcularía con arreglo a lo previsto en el artículo 13 TRLITP.

Un abogado de profesión ha arrendado una vivienda de su propiedad que tiene en Barcelona a un Profesor de Universidad. ¿Está gravado este arrendamiento en el IVA o por alguno de los conceptos impositivos del ITPAJD?

Idea previa: Los arrendadores de bienes son empresarios o profesionales a los efectos del IVA en virtud del art. 5.uno.c) LIVA. Por lo tanto, los arrendamientos están sujetos al IVA.

El arrendamiento de una **vivienda** está exento en el IVA de acuerdo con el art. 20.uno.23 LIVA. De acuerdo con el art. 7.5 TRLITP esta operación quedará **sujeta al ITPO**.

Un médico privado establecido en Barcelona ha realizado las siguientes operaciones: Un tendero ha donado todo su negocio a uno de sus hijos. Entre los bienes transmitidos figura la plena propiedad del inmueble donde está situada la tienda. ¿Queda la transmisión del negocio o de alguno de sus elementos sujeta al IVA o al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas? [Junio 2013]

La transmisión del negocio no está sujeta al IVA de acuerdo con el art. 7.1.º LIVA. A estos efectos, *«resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional»*.

Por otro lado, no resulta aplicable el artículo 7.5 TRLITP a la entrega del inmueble, al producirse esta entrega con motivo de una donación.

En suma, la transmisión no queda sujeta ni al IVA ni al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Una sociedad anónima se ha escindido en dos sociedades, una dedicada a la fabricación de productos y otra a la prestación de ciertos servicios. ¿Qué trascendencia tiene esta operación en el ámbito del ITPAJD? [Junio 2012]

De acuerdo con el artículo 19.2.1º TRLITP, no estarán sujetas al IOS las *«operaciones de reestructuración»*. Por su parte, el concepto de reestructuración se contiene en el artículo 21 TRLITP que establece que, a los efectos del IOS, tendrán la consideración tales, entre otras, las operaciones de escisión. Por lo tanto, la escisión a que se refiere el caso no está sujeta al IOS.

La no sujeción al IOS podría abrir el paso al gravamen por el ITPO o por el IAJD (documentos notariales).

- 1) En lo que se refiere al ITPO, el primer inciso del artículo 7.5 TRLITP establece que no quedan sujetas a gravamen las operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

- 2) Ahora bien, debe tenerse en cuenta que el último inciso del mismo artículo 7.5 TRLITP dispone que *«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»*. El artículo 7.1.º LIVA establece la no sujeción al IVA de *«La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios»*.
- 3) Por lo tanto, la entrega de inmuebles en el marco de la escisión, estará sujeta al ITPO, siempre que la operación no esté sujeta al IVA porque se esté produciendo *«la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial»*.

Para evitar el posible devengo del ITPO o del IAJD (documentos notariales), el artículo 45.I.B), 10, TRLITP establece que las operaciones de reestructuración (como la escisión de nuestro caso) quedarán exentas *«en su caso, en cuanto al gravamen por las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas o de actos jurídicos documentados»*.

Uno de los cónyuges aporta un bien a la sociedad de gananciales a cambio del nacimiento a su favor de un derecho de crédito frente a esa sociedad de gananciales. ¿Está sujeta esa aportación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas? En caso de respuesta afirmativa indique si resulta aplicable alguna exención. [Septiembre 2015]

La aportación quedará **sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas** del ITPAJD, al mediar una contraprestación, consistente en el nacimiento a favor del aportante de un derecho de crédito contra la sociedad conyugal.

Ahora bien, en este caso es aplicable la **exención prevista en el número 3º del artículo 45.I. B) TRLITP**. En efecto, de acuerdo con este precepto, están exentas del impuesto *«Las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal»*.

Una persona física que NO es empresario ni profesional ha prestado 100.000 € a su hijo. ¿Está obligado el hijo a presentar alguna declaración por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas? En caso de responder afirmativamente, indique cuál será la base imponible y la cuota del Impuesto. [Junio 2013]

El préstamo está sujeto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas [art. 7.1.b) TRLITP]. La base imponible está constituida por el capital de la obligación [art. 10.2.j) TRLITP]. El tipo aplicable es el 1%, según el art. 11.1.b) TRLITP. Ahora bien, debe tenerse en cuenta que el préstamo está exento de acuerdo con el artículo 45.I.B), 15.º, TRLITP.

La exención señalada no exime de la presentación de la declaración del impuesto, ya que el art. 51.1 TRLITP establece dicha obligación en general para todos los hechos imponibles, con independencia de que estén o no exentos del impuesto.

En suma, **el hijo está obligado a presentar una declaración por el impuesto** señalado. La base imponible será el capital de la obligación y la cuota será 0 (al tratarse de una operación exenta).

2. Gravamen sobre Operaciones Societarias

¿Está gravado por el Impuesto sobre Operaciones Societarias el aumento de capital social llevado a cabo por una sociedad anónima? [Junio 2014]

En principio, el aumento de capital social es una operación sujeta al Impuesto sobre Operaciones Societarias, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19.1.1.º TRLITP. Ahora bien, por su parte, el artículo 45.I.B), núm. 11, TRLITP establece la exención de los aumentos de capital.

En conclusión, **el aumento de capital social no conlleva el pago de cuota alguna por el Impuesto sobre Operaciones Societarias.**

Varios médicos han constituido una sociedad anónima profesional. ¿Qué tratamiento tienen este negocio en la imposición indirecta? [Septiembre 2012]

La **constitución de una sociedad anónima** constituye una operación sujeta al **IOS** según el artículo 19.1.1.º LIVA, salvo que se trate de una operación de reestructuración (por tratarse, por ejemplo, de una aportación subsumible en el art. 87 LIS). Si está sujeta al Impuesto se aplicará la exención prevista en el artículo 45.I.B), 11, TRLITP.

Si los médicos han aportado entregado bienes no dinerarios afectos a la actividad médica a la sociedad, esta transmisión estará sujeta al **IVA** en virtud de lo previsto en los artículos 4, 5.uno.a) y 8.dos.2.º LIVA. Debería analizarse la posible aplicación a esas entregas de la exención prevista en el artículo 20.uno.24 LIVA, toda vez que la prestación de servicios médicos constituye una operación exenta según el artículo 20.uno.3.º LIVA.

Una sociedad anónima se ha escindido en dos sociedades, una dedicada a la fabricación de productos y otra a la prestación de ciertos servicios. ¿Qué trascendencia tiene esta operación en el ámbito del ITPAJD? [Junio 2012]

Solución.

Un abogado ha disuelto una comunidad de bienes que tenía con otras personas (físicas y jurídicas) para el ejercicio en común de su profesión. ¿Qué trascendencia tiene este negocio a efectos de la imposición indirecta? [Septiembre 2012]

A los efectos del **IOS**, las comunidades de bienes constituidas por actos *inter vivos* para el ejercicio de actividades empresariales se equiparan a las sociedades (art. 22.4.º TRLITP). Por tanto, la **disolución de dicha comunidad** se considera una operación societaria sujeta al impuesto indicado (artículos 19.1.1.º TRLITP y 61.1 RITP). Serán sujetos pasivos los comuneros por los bienes o derechos recibidos [art. 23.b) TRLITP]. La base imponible coincidirá con el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas (art.25.4 TRLITP).

Si en la disolución de la comunidad de bienes en cuestión se producen **excesos de adjudicación** evitables, éstos deberán tributar por el **ITPO**, siendo sujeto pasivo el comunero que reciba el exceso de adjudicación.

Por otro lado, la adjudicación de los bienes de la comunidad a los comuneros tiene la consideración de una **entrega de bienes** a los efectos del **IVA**, según establece el artículo 8.dos.2.º LIVA. Debe tenerse en cuenta a estos efectos que la comunidad de bienes, al realizar operaciones sujetas al impuesto, tiene la consideración de sujeto pasivo de éste (art. 84.tres LIVA).

3. Gravamen sobre Actos Jurídicos Documentados

Un banco residente en Suiza ha prestado dinero a una sociedad residente en España. El préstamo señalado se ha formalizado en escritura pública otorgada ante el cónsul español en Ginebra. Precise la trascendencia en la imposición indirecta de esta formalización en escritura pública. [Septiembre 2012]

El art.6.1.C) TRLITP establece que el **IAJD** se exigirá «*Por los actos jurídicos documentados que se formalicen en territorio nacional y por los que habiéndose formalizado en el extranjero surtan cualquier efecto, jurídico o económico, en España*».

Por tanto, considerando que la escritura pública ha sido otorgada por el Cónsul español en el ejercicio de funciones notariales, la elevación a público del préstamo estará sujeta al **IAJD (documentos notariales)**, por la cuota fija establecida en el artículo 31.1 TRLITP. Si el préstamo no se constituye con una garantía real inscribible (como la hipoteca), no se devengará la cuota variable del IAJD (artículos 31.2 TRLITP y 74.2 RITP). Si el préstamo se constituye con una garantía real inscribible, la operación tributará unitariamente (por la regla del tratamiento unitario del préstamo establecida en los artículos 15.1 TRLITP y 25.1 RITP) y se devengará la cuota variable del IAJD (documentos notariales)

Una sociedad anónima se ha escindido en dos sociedades, una dedicada a la fabricación de productos y otra a la prestación de ciertos servicios. ¿Qué trascendencia tiene esta operación en el ámbito del ITPAJD? [Junio 2012]

Solución.

Una persona física que NO es empresario ni profesional ha obtenido un préstamo hipotecario de un Banco. ¿Está gravada esta operación por algún concepto impositivo del ITPAJD? [Junio 2013]

De acuerdo con el art. 15.1 TRLITP la constitución de los derechos de hipoteca en garantía de un préstamo tributará «exclusivamente por el concepto de préstamo».

Al tratarse de un préstamo concedido por un Banco (necesariamente Sociedad Anónima), la operación está sujeta al IVA y exenta en este impuesto en virtud de la letra c) del art. 20.uno.18.º LIVA.

Al tratarse de una operación realizada por un empresario el préstamo no estará sujeto al ITPO (art. 7.5 TRLITP). Al no quedar sujeto al ITPO y concurrir las demás circunstancias previstas en el art. 31.2 TRLITP, la escritura pública quedará sujeta al gravamen gradual de Actos Jurídicos Documentados (documentos notariales).

En suma, la operación está gravada por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (documentos notariales), tanto en su cuantía fija (art. 31.1 TRLITP) como en su cuantía variable (art. 31.2 TRLITP).

Pedro ha recibido un préstamo de su hermano, documentándose la operación en una escritura pública. ¿Está gravada esta escritura por la cuota variable (gradual) del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados? [Junio 2015]

No queda gravada por esa cuota.

De acuerdo con el artículo 31.2 TRLITP, las primeras copias de escrituras quedan sujetas al gravamen variable o gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (documentos notariales) cuando reúnan tres características:

- Tienen por objeto una cantidad o cosa valuable.
- Contienen actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles
- Los actos o contratos que contienen no quedan sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 TRLITP (esto es, a los conceptos de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y de Operaciones Societarias).

El préstamo cumple el primero de estos requisitos, pero incumple los otros dos. En efecto, el préstamo no es inscribible en los Registros indicados y, además, está sujeto (con exención) al concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Una persona que no es empresario ni profesional vende su vivienda formalizando la operación en escritura pública. ¿Se debe satisfacer la cuota gradual (o variable) del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (documentos notariales) por la escritura pública de compraventa?
[Septiembre 2014]

La transmisión realizada queda sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas [art. 7.1.A) TRLITP].

De acuerdo con el artículo 31.2 TRLITP, quedan sujetas a la cuota gradual o variable del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (documentos notariales) «*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*».

Como se puede observar, entre las condiciones a que se supedita el devengo del gravamen gradual está la no sujeción del acto o contrato al concepto comprendido en el número 1 del artículo 1 TRLITP, esto es, al ITPO. Como la transmisión planteada está sujeta a este último impuesto, no se deberá satisfacer ese gravamen gradual.

Se hace constar el acuerdo de constitución de una sociedad anónima en escritura pública. ¿Está sujeta esta escritura a la cuota variable (gradual) del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (documentos notariales)?
[Septiembre 2015]

La respuesta es negativa.

El artículo 31.2 TRLITP supedita la aplicación del tipo de gravamen variable a la concurrencia de los siguientes requisitos:

- El objeto de la escritura es una cantidad o cosa valuable.
- El acto o contrato escriturado es inscribible en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial o de Bienes Muebles.
- El acto o contrato no está sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a los conceptos de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y de Operaciones Societarias del ITPAJD.

La escritura de constitución de la sociedad anónima no cumple este último requisito, toda vez que **esa constitución está sujeta al concepto de Operaciones Societarias** de acuerdo con el artículo 19.1.1.º TRLITP. El hecho de que resulte aplicable a la constitución de la sociedad anónima la exención prevista en el número 11 del artículo 45.I. B) TRLITP es irrelevante a estos efectos.

Un acreedor solicita la anotación preventiva de embargo contra su deudor. El Juez competente adopta esta medida cautelar ordenando la práctica de la anotación preventiva en el Registro de la Propiedad. ¿Está gravada esta anotación por algún impuesto indirecto? [Junio 2014]

La anotación preventiva de embargo **descrita está sujeta al Impuesto sobre actos jurídicos documentados (documentos administrativos)**. En efecto, de acuerdo con el artículo 40.2 TRLITP, están sujetas «*Las anotaciones preventivas que se practiquen en los Registros públicos, cuando tengan por objeto un derecho o interés valuable y no vengan ordenadas de oficio por la autoridad judicial o administrativa competente*».

En el caso planteado está claro que la anotación preventiva de embargo no ha sido ordenada de oficio por el juez, sino que la medida cautelar se ha adoptado a solicitud de una persona (el acreedor).