

*GUÍA
IMPUESTO SOBRE
TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y
ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS*



Agencia Tributaria de Andalucía
Consejería de Hacienda y Administración Pública

www.juntadeandalucia.es/agenciatributariadeandalucia

Sumario

I.CUESTIONES GENERALES.....2

A) ¿QUÉ GRAVA ESTE IMPUESTO?.....	2
B) DELIMITACIÓN CON OTROS TRIBUTOS.....	2
C) EXISTENCIA DE VARIOS ACTOS EN UN MISMO DOCUMENTO.....	3
D) ACTOS O CONTRATOS BAJO CONDICIÓN.....	3
E) MODELOS PARA PRESENTAR LA AUTOLIQUIDACIÓN.....	3
F) ¿DÓNDE SE PUEDEN OBTENER?.....	4
G) ¿DÓNDE SE PUEDE INGRESAR Y PRESENTAR?.....	5
H) DOCUMENTACIÓN COMPLEMENTARIA EXIGIDA.....	5
I) PLAZO DE PRESENTACIÓN.....	5
J) PRESENTACIÓN FUERA DE PLAZO.....	6

II.CRITERIOS DE ATRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS.....7

A)ALCANCE DE LA CESIÓN.....	7
B)PUNTOS DE CONEXIÓN.....	7
C)EFECTO LIBERATORIO DEL PAGO SÓLO EN COMUNIDAD COMPETENTE.....	10
D)OFICINA COMPETENTE DENTRO DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA.....	10
1.REGLAS DE COMPETENCIA.....	10
2.UNIDAD DE COMPETENCIA TERRITORIAL DE OFICINAS DENTRO DE LA COMUNIDAD.....	12

III.REGULACIÓN DE LOS DIVERSOS CONCEPTOS DEL IMPUESTO.....13

A)TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS (TPO):.....	13
1.HECHO IMPONIBLE.....	13
1.1HECHOS IMPONIBLES EN SENTIDO ESTRICTO:.....	13
1.2HECHOS IMPONIBLES POR EQUIPARACIÓN:.....	14
1.3HECHO IMPONIBLE ESPECIAL, TRANSMISIÓN DE VALORES:.....	16
1.4DELIMITACIÓN TPO CON EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO, NO SUJECCIÓN A TPO:.....	17
1.5OTROS SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN A TPO:.....	19
1.6DEVENGO.....	19
2.SUJETO PASIVO.....	20
3. BASE IMPONIBLE.....	21
4.TARIFAS Y TIPOS DE GRAVAMEN.....	26
5. BONIFICACIONES DE LA CUOTA.....	29
6.SUPUESTOS PRÁCTICOS.....	29
B)OPERACIONES SOCIETARIAS (OS).....	30
1.HECHO IMPONIBLE.....	30
1.1SON OPERACIONES SOCIETARIAS SUJETAS:.....	30
1.2NO ESTARÁN SUJETAS:.....	31
2.SUJETO PASIVO.....	32
3.BASE IMPONIBLE.....	32
4.CUOTA TRIBUTARIA.....	32
5.SUPUESTOS PRÁCTICOS.....	32
C)ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS (AJD).....	34
1.DOCUMENTOS NOTARIALES.....	34
1.1CUOTA FIJA:.....	34
1.2CUOTA VARIABLE:.....	35

1.2.1. HECHO IMPONIBLE.....	35
1.2.2. SUJETO PASIVO.....	35
1.2.3. BASE IMPONIBLE.....	36
1.2.4. TIPOS DE GRAVAMEN CUOTA VARIABLE.....	36
1.2.5. SUPUESTOS PRÁCTICOS.....	38
2. DOCUMENTOS MERCANTILES.....	39
2.1. HECHO IMPONIBLE.....	39
2.2. SUJETO PASIVO.....	40
2.3. BASE IMPONIBLE.....	40
2.4. CUOTA TRIBUTARIA.....	40
3. DOCUMENTOS ADMINISTRATIVOS.....	41
3.1. HECHO IMPONIBLE:.....	41
3.2. SUJETO PASIVO.....	42
3.3. BASE IMPONIBLE.....	42
3.4. CUOTA TRIBUTARIA.....	42
3.5. SUPUESTOS PRÁCTICOS.....	43
4. DEVENGO.....	43
D) EXENCIONES.....	43
E) CIERRE REGISTRAL.....	49

GUÍA IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se encuentra regulado, a nivel legal, por el **Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre**, (BOE de 20 de octubre) y a nivel reglamentario, por **el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo**, (BOE de 22 de junio), si bien se ha de tener en cuenta, que alguno de sus preceptos se encuentran anulados por Sentencias del Tribunal Supremo o bien de forma tácita por oponerse a normas posteriores de rango superior, sin que conste dicha circunstancia en el propio Reglamento.

La Comunidad Autónoma de Andalucía tiene determinadas facultades normativas en materia de tipos de gravamen y de deducciones y bonificaciones en la cuota, de las que ha hecho uso, encontrándose en el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por **Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre**, (BOJA de 9 de septiembre). Diversas leyes dictadas por la Comunidad Autónoma han introducido modificaciones, quedando incorporadas al propio Texto Refundido, al que puede accederse desde [aquí](#).

La idea de este documento o guía es presentar una aproximación al Impuesto desde una perspectiva práctica, sintetizando los conceptos y poniendo ejemplos sobre la aplicación del mismo en los supuestos más frecuentes, con objeto de facilitar al contribuyente su comprensión y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Si lo que desea es resolver dudas sobre cómo cumplimentar el modelo y presentar la autoliquidación, puede consultar la **“Guía de la Ayuda al Modelo”**.

I. CUESTIONES GENERALES

A) ¿Qué grava este Impuesto?

Bajo la denominación de “Impuesto sobre transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados” se cobijan en realidad tres impuestos distintos:

- El que grava las **transmisiones patrimoniales onerosas**.
- El que grava las **operaciones societarias**.
- El que grava determinados **actos jurídicos documentados**.

Los tres impuestos o conceptos son incompatibles, de tal forma que si un acto queda sujeto a operaciones societarias no queda sujeto a transmisiones patrimoniales onerosas y, a su vez, para que proceda el gravamen de Actos Jurídicos Documentados, cuota variable de documentos notariales, es necesario que el acto de que se trate no esté sujeto a los otros dos conceptos citados.

Importante: Hay que dejar claro que transmisiones patrimoniales onerosas, operaciones societarias y cuota variable de actos jurídicos documentados sí son compatibles con la cuota fija de este último así como con el gravamen de actos jurídicos documentados, documentos mercantiles que se expidan.

B) Delimitación con otros tributos

Hemos visto en el apartado anterior, la delimitación entre los distintos conceptos del propio Impuesto; respecto a otros tributos los únicos que pueden colisionar son con los que gravan las transmisiones de bienes, esto es Sucesiones y Donaciones e Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

SUCESIONES Y DONACIONES:

- Con TPO y OS no existe zona limítrofe ya que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones grava transmisiones lucrativas inter vivos o mortis causa (sin contraprestación) y estos gravan transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias que nada tienen de gratuitas.
- Con actos jurídicos documentados se establece la imposibilidad de gravar una operación por la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, si la operación queda sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

IVA:

Este impuesto, como luego se verá, es incompatible con transmisiones patrimoniales onerosas, pero es compatible con operaciones societarias y actos jurídicos documentados.

c) Existencia de varios actos en un mismo documento

Hay que desechar la idea de que un documento solo da lugar al pago de un solo derecho. Por el contrario, habrán de pagarse tantos derechos como actos sujetos a tributación contenga el documento.

Ejemplo:

Si una escritura pública contiene la segregación de una finca que se transmite en el mismo documento, habrá que efectuar dos autoliquidaciones: una por la transmisión onerosa de la finca y otra por la segregación que, como más adelante se verá, está gravada por el concepto actos jurídicos documentados. Ello, salvo que la propia ley disponga otra cosa, como sucede en determinados casos a los que nos referiremos.

d) Actos o contratos bajo condición

A veces los actos y contratos se realizan de forma condicional, esto es, sus efectos se hacen depender de sucesos futuros e inciertos o pasados que los interesados ignoren.

Cuando la condición es **suspensiva** los efectos del acto o contrato se producen solo si la condición se cumple, por ello el impuesto no se liquida hasta ese momento. Sin embargo, el sujeto pasivo está obligado a presentar autoliquidación, aunque sin ingreso, sin perjuicio de que una vez cumplida la condición deba presentar otra autoliquidación e ingresar lo que corresponda.

La condición **resolutoria**, por el contrario, es aquella cuyo cumplimiento conlleva la resolución o cesación de los efectos del negocio. En tal caso se exigirá el impuesto inmediatamente, a reserva de que si la condición se cumple, efectuar la devolución conforme a lo dispuesto en la normativa del Impuesto.

Cuando en el contrato se establezca la reserva del dominio hasta el total pago del precio, se entenderá a efectos de liquidación, que la transmisión se realiza con la condición resolutoria del impago del precio en las condiciones convenidas. Esto es, habrá que ingresar el importe del impuesto.

e) Modelos para presentar la autoliquidación

El modelo **600** es el que se utiliza con carácter general para practicar las autoliquidaciones por este impuesto sean de:

- Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO)
- Operación es Societarias (OS)
- Actos Jurídicos Documentados (AJD)

El modelo 600 consta de:

- 4 hojas autocopiativas: a) Talón de cargo, para la entidad colaboradora que presta el servicio de caja, b) Ejemplar para la Administración, a entregar en la oficina gestora, c) Carta de pago, d) Ejemplar para el interesado, estas dos últimas quedan en poder de éste.
- Anexo, con dos ejemplares (uno para la Administración, otro para el interesado), que se rellenará siempre que sean dos o más los sujetos pasivos y/o transmitentes que intervienen en la operación que origina la declaración tributaria, así como, en los casos de transmisión y de constitución de derechos reales en que existan dos o más bienes.

Importante: Si el documento, público o privado, comprende dos o más actos o contratos sujetos al Impuesto separadamente, deberá cumplimentarse un modelo 600 para cada uno de ellos.

Otros modelos:

Hay otros hechos imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que tienen modelo específico de autoliquidación, son los siguientes:

- **620** Transmisión entre particulares de vehículos, embarcaciones y aeronaves.
- **621** Transmisión entre particulares de vehículos, cuando se efectúa la gestión en la Oficina Virtual de la Agencia Tributaria.
- **630** Para el pago en metálico del exceso de las letras de cambio superiores a 192.323,87 euros así como las expedidas en el extranjero que surtan cualquier efecto jurídico o económico en España.
- **610** Para documentos que hacen función de Giro (Pagarés, cheques y recibos)
- **615** Para documentos que lleven aparejada acción cambiaria o sean endosables a la orden emitidos por comerciantes minoristas.

Se ha de indicar que en los propios modelos aparecen normas precisas para su complementación que deben ser observadas, no siendo objeto de esta guía la reiteración de las mismas.

F) ¿Dónde se pueden obtener?

- En la **Oficina Virtual de la Agencia Tributaria de Andalucía**, donde se puede utilizar el programa de ayuda para una presentación posterior manual o telemática, en la dirección de la Agencia Tributaria de Andalucía en Internet (acceda desde [aquí](#)).
- En las **Gerencias Provinciales** y **Unidad Tributaria** de Jerez de la Frontera o, en su caso, en las **Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario** competentes para la liquidación del Impuesto, de acuerdo con las normas de competencia que más adelante se exponen. Para localizar las direcciones de las distintas Oficinas pulse [aquí](#).

g) ¿Dónde se puede ingresar y presentar?

Sin perjuicio de la presentación telemática disponible en la Oficina Virtual, el modelo 600, cuando resulte cantidad a pagar, deberá ingresarse precisamente en la entidad colaboradora que preste el servicio de caja en las Gerencias Provinciales o Unidad Tributaria de Jerez de la Frontera así como en las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario, cuando sean éstas las competentes para la gestión del tributo.

Efectuado el ingreso en la entidad colaboradora, o sin ingreso, si la autoliquidación no resulta a ingresar, se entregará en los lugares antes indicados el ejemplar para la Administración del modelo de autoliquidación así como la documentación a que se refiere el párrafo siguiente, cuyo original será devuelto por la Oficina con el diligenciado de pago, exención o no sujeción.

h) Documentación complementaria exigida

Los sujetos pasivos tienen que presentar junto con el modelo 600 de autoliquidación, **copia auténtica** del documento notarial, judicial o administrativo que origine el tributo **y una copia simple** del mismo.

Cuando se trate de documentos privados estos se presentarán por duplicado, original y copia, junto con el impreso de autoliquidación.

Cuando el acto o contrato no esté incorporado a un documento, se presentará una declaración sustitutiva del mismo donde consten los elementos relevantes para la liquidación.

Cuando se alegue exención, tipos reducidos y otros beneficios fiscales se deberán acompañar de los documentos acreditativos del cumplimiento de los requisitos que condicionan su aplicación.

i) Plazo de presentación

Las autoliquidaciones, junto con los documentos complementarios, se presentarán en el plazo de **30 días hábiles a contar desde el siguiente** a que se realice el acto o contrato.

Cuando se trate de resoluciones judiciales se entenderá realizado el acto o contrato en la fecha de firmeza de la correspondiente resolución judicial.

En las adquisiciones por el nudo propietario de usufructos pendientes del fallecimiento del usufructuario, cuando haya sido desmembrado a título oneroso, el plazo es de 6 meses contados desde el día del fallecimiento.

De acuerdo con el artículo 30.2 de de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, LPACAP): *“Siempre que por Ley o en el Derecho de la Unión Europea no se exprese otro cómputo, cuando los plazos se señalen*

por días, se entiende que éstos son hábiles, excluyéndose del cómputo los sábados, los domingos y los declarados festivos”.

Por tanto, cuando el último día del plazo sea sábado, domingo o festivo se entiende prorrogado al primer día hábil siguiente.

J) Presentación fuera de plazo

La presentación fuera del plazo establecido, sin que haya mediado requerimiento previo de la Administración, comporta el abono de los siguientes **recargos** y, en su caso, intereses de demora.

Retraso en presentación	Recargos	Recargos reducidos
Hasta tres meses	5 %	3,75 %
Entre tres y seis meses	10 %	7,50 %
Entre seis y doce meses	15 %	11,25 %
Más de doce meses	20 % más intereses	15,00 % más intereses

Reducción (-25%) del recargo por presentación fuera de plazo

La Ley prevé la posibilidad de reducir el recargo en un 25 por ciento si lo ingresa junto con el total de la deuda en su autoliquidación.

Para poder beneficiarse de esa reducción el modelo le permite incorporarlo en las casillas 78 (recargo) y 79 (intereses)

Recargo (S/(77-68)) 78 Intereses de demora (S/(77-68)) 79

Cuando el ingreso se efectúa a requerimiento de la Administración habrán de abonarse las sanciones procedentes junto con los intereses de demora.

II. CRITERIOS DE ATRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS

El impuesto que comentamos tiene carácter estatal, pero el rendimiento de los hechos imponibles enumerados en el apartado II.A, siguiente, está cedido a las Comunidades Autónomas, actuando de puntos de conexión determinantes de la competencia entre unas y otras los que asimismo se precisan en el apartado II.B.

A) Alcance de la cesión

El rendimiento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se encuentra cedido a las Comunidades Autónomas por la parte producida en su territorio en cuanto a los hechos imponibles siguientes:

- Transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.
- Constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas.
- La constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan un aumento de capital social y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.
- Escrituras, actas y testimonios notariales, en los términos que establece el artículo 31 del texto refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.
- Letras de cambio y los documentos que realicen función de giro o suplan a aquellas, así como los resguardos o certificados de depósito transmisibles, pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos emitidos en serie a que se refiere el artículo 33 del texto refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.
- Anotaciones preventivas que se practiquen en los registros públicos cuando tengan por objeto un derecho o interés valuable y no vengán ordenadas de oficio por autoridad judicial.

Como se puede apreciar están cedidos todos los hechos imponibles del Impuesto, excepto la rehabilitación y transmisión de grandezas y títulos nobiliarios. En consecuencia, cuando se produzca este hecho imponible las obligaciones tributarias habrán de cumplirse ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

B) Puntos de conexión

Se considerará producido en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía el rendimiento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de acuerdo con los puntos de conexión que a continuación se enumeran:

Primero: En las escrituras, actas y testimonios gravados por la cuota fija de actos jurídicos documentados, documentos notariales, cuando se autoricen u otorguen en Andalucía.

Segundo: En los restantes supuestos actuarán como puntos de conexión los que a continuación se enumeran por el siguiente orden de aplicación:

- A)** Siempre que el documento comprenda algún concepto sujeto a cuota gradual del gravamen de actos jurídicos documentados, documentos notariales, cuando el Registro en el que se debería proceder a la inscripción o anotación de los bienes o actos radique en Andalucía.
- B)** Cuando el acto o documento se refiera a operaciones societarias, el rendimiento corresponderá a Andalucía cuando concurra cualquiera de las siguientes reglas por el orden de su aplicación preferente:
 - a)** Que la entidad tenga en Andalucía su domicilio fiscal.
 - b)** Que la entidad tenga en Andalucía su domicilio social, siempre que la sede de dirección efectiva no se encuentre situada en el ámbito territorial de otra Administración tributaria de un Estado miembro de la Unión Europea.
 - c)** Que la entidad realice en dicha Comunidad operaciones de su tráfico, cuando su sede de dirección efectiva y su domicilio social no se encuentren situadas en el ámbito territorial de otra Administración tributaria de un Estado miembro de la Unión Europea.
- C)** Cuando el acto o documento no motive liquidación ni por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, ni tampoco por la modalidad de operaciones societarias, el rendimiento se atribuirá aplicando las reglas que figuran a continuación en función de la naturaleza del acto o contrato documentado y de los bienes a que se refiera:
 - 1ª.- Cuando el acto o documento comprenda transmisiones y arrendamientos de bienes inmuebles, constitución y cesión de derechos reales, incluso de garantía, sobre los mismos, si en Andalucía radican los inmuebles.

En los supuestos previstos en el artículo Artículo 314 del Texto Refundido de la Ley del Mercado de Valores, cuando en Andalucía radiquen los bienes inmuebles integrantes del activo de la entidad cuyos valores se transmiten.
 - 2ª.- Cuando comprenda la constitución de hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento o se refiera a buques o aeronaves, si en Andalucía radica el Registro Mercantil o de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin Desplazamiento en que tales actos hayan de ser inscritos.
 - 3ª.- Cuando comprenda transmisión de bienes muebles, semovientes o créditos, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, si en Andalucía el adquirente tiene su residencia habitual si es persona física o su domicilio fiscal si es persona jurídica.
 - 4ª.- Cuando el acto o documento se refiera a transmisión de valores, si en Andalucía se formaliza la operación.
 - 5ª.- Cuando se refiera exclusivamente a la constitución de préstamos simples, fianzas, arrendamientos no inmobiliarios y pensiones, si en Andalucía el sujeto pasivo tuviese su residencia habitual o domicilio fiscal, según se trate de personas físicas o jurídicas.

- 6ª.- Cuando se trate de documentos relativos a concesiones administrativas de bienes, ejecuciones de obras o explotaciones de servicios, si en Andalucía radican, se ejecutan o se prestan los mismos. Estas mismas reglas serán aplicables cuando se trate de actos y negocios administrativos que tributen por equiparación a las concesiones administrativas.

Cuando las concesiones de explotación de bienes superen el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma, el rendimiento corresponderá a todas aquellas a cuyo ámbito se extienda la concesión, calculándose el correspondiente a cada una en proporción a la extensión que ocupe en cada una de las Comunidades implicadas.

Cuando las concesiones de ejecución de obras superen el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma, el rendimiento corresponderá a todas aquellas a cuyo ámbito se extienda la concesión, calculándose el correspondiente a cada una en proporción al importe estimado de las obras a realizar en cada una de las Comunidades implicadas.

Cuando las concesiones de explotación de servicios superen el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma, el rendimiento corresponderá a todas aquellas a cuyo ámbito se extienda la concesión, calculándose el correspondiente a cada una en función de la media aritmética de los porcentajes que representen su población y su superficie sobre el total de las Comunidades implicadas.

Cuando se trate de concesiones mixtas que superen el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma, el rendimiento corresponderá a todas aquellas a cuyo ámbito se extienda la concesión, calculándose el correspondiente a cada una mediante la aplicación de los criterios recogidos en los tres párrafos anteriores a la parte correspondiente de la concesión.

- 7ª.- En las anotaciones preventivas cuando el órgano registral ante el que se produzcan tenga su sede en Andalucía. Si conforme a las normas del impuesto, la base imponible resulta inferior al valor real de los bienes embargados en todas las Comunidades Autónomas en que se hayan inscrito anotaciones preventivas, se considerará producido en el territorio de cada una de ellas únicamente la parte del rendimiento resultante de repartir a partes iguales el rendimiento total entre todas aquellas. No obstante, si en alguna de las Comunidades Autónomas el valor real de los bienes objeto de la anotación preventiva fuese inferior al importe de la cuota que le corresponda conforme a la regla de reparto expuesta, el rendimiento cedido a dicha Comunidad Autónoma se limitará a la cuota correspondiente a dicho valor, y el rendimiento excedente acrecerá a las restantes Comunidades Autónomas.
- 8ª.- En las letras de cambio y documentos que suplan a las mismas o realicen función de giro, así como en los pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos a que se refiere el artículo 33 del texto refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, cuando su libramiento o emisión tenga lugar en Andalucía; si el libramiento o emisión hubiere tenido lugar en el extranjero, cuando el primer tenedor o titular tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en Andalucía.

c) Efecto liberatorio del pago sólo en Comunidad competente

Los documentos y autoliquidaciones del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se presentarán y surtirán efectos liberatorios exclusivamente ante la oficina competente de la Comunidad Autónoma a la que corresponda el rendimiento de acuerdo con los puntos de conexión aplicables.

Cuando el rendimiento correspondiente a los actos o contratos contenidos en el mismo documento se considere producido en distintas Comunidades Autónomas, procederá su presentación en la oficina competente de cada una de ellas, si bien la autoliquidación que en su caso se formule sólo se referirá al rendimiento producido en su respectivo territorio.

Se termina así con la posibilidad que, a nivel de Comunidades Autónomas, una sea competente para percibir el rendimiento y otra para la gestión del tributo. Actualmente la que sea competente para percibir el rendimiento lo es para la gestión del tributo y en ella, precisamente, han de cumplirse las obligaciones tributarias.

d) Oficina competente dentro de la Comunidad Autónoma

1. Reglas de competencia

Una vez determinada, conforme a las reglas anteriores, que la Comunidad Autónoma competente para percibir el rendimiento del Impuesto es Andalucía hay que determinar la oficina, dentro de ella, en la que concretamente debemos presentar las autoliquidaciones y documentación complementaria. Para ello se aplicarán las siguientes reglas de competencia territorial y por el orden de preferencia que resulta, siguiendo la propia enumeración de las mismas:

- A)** Siempre que el documento comprenda algún concepto sujeto a la cuota gradual del gravamen de Actos Jurídicos Documentados, a que se refiere el artículo 72 de este Reglamento, será competente la oficina en cuya circunscripción radique el Registro en el que debería procederse a la inscripción o anotación de los bienes o actos de mayor valor según las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio.
- B)** Si no fuese aplicable la regla anterior, cuando el acto o documento se refiera a operaciones societarias será oficina competente aquella en cuya circunscripción radique el domicilio fiscal de la entidad.
- C)** En defecto de aplicación de las reglas anteriores, como consecuencia de que el acto o documento no motive liquidación ni por la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, ni tampoco por la modalidad de «operaciones societarias», la oficina competente se determinará aplicando las reglas que figuran a continuación en función de la naturaleza del acto o contrato

documentado y de los bienes a que se refiera:

- 1ª.- Cuando el acto o documento comprenda exclusivamente transmisiones y arrendamientos de bienes inmuebles, constitución y cesión de derechos reales incluso de garantía, sobre los mismos, será oficina competente la correspondiente al territorio en el que radiquen los inmuebles. En el caso de referirse a varios inmuebles, sitios en diferentes lugares, será competente la oficina en cuya circunscripción radiquen los inmuebles de mayor valor según las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.
 - 2ª.- Cuando comprenda exclusivamente la constitución de hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento o se refiera a buques o aeronaves, será competente la oficina en cuya circunscripción radique el Registro Mercantil o de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin Desplazamiento en que tales actos hayan de ser inscritas. En caso de referirse a varios bienes y derechos inscribibles en Registros diferentes se presentará donde deban inscribirse los de mayor valor, aplicando las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio.
 - 3ª.- Cuando comprenda exclusivamente transmisiones de bienes muebles, semovientes o créditos, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, en la correspondiente al territorio donde el adquirente tenga su residencia habitual si es persona física o su domicilio fiscal si es persona jurídica y si existiesen diversos adquirentes con distinta residencia o domicilio, donde la tenga el adquirente de bienes y derechos de mayor valor, según las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio.
 - 4ª.- Cuando el acto o documento se refiera exclusivamente a transmisiones de valores, se presentará en la oficina correspondiente al territorio donde se formalice la operación.
 - 5ª.- Cuando se refiera exclusivamente a la constitución de préstamos simples, fianzas, arrendamientos no inmobiliarios y pensiones, en la correspondiente al territorio en la que el sujeto pasivo tenga su residencia habitual o domicilio fiscal, según se trate de persona física o jurídica.
 - 6ª.- Cuando se trate de documentos relativos exclusivamente a concesiones administrativas de bienes en la correspondiente al territorio donde éstos radiquen, y en la de explotación de servicios en el territorio donde el concesionario tenga su residencia habitual o domicilio fiscal, según se trate de persona física o jurídica. Estas mismas reglas serán aplicables cuando se trate de actos y negocios administrativos que tributen por equiparación a las concesiones administrativas.
 - 7ª.- Cuando se trate de anotaciones preventivas de embargo, en la correspondiente al lugar de expedición.
 - 8ª.- Cuando por la diversa naturaleza de los bienes o de los actos o contratos, resultase aplicable más de una regla de las siete enumeradas anteriormente, prevalecerá la competencia de la oficina correspondiente al acto o contrato de mayor valor, considerando como valor del acto o contrato a estos efectos el que, respectivamente, corresponda, aplicando las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio, según los diversos casos, a los bienes inmuebles, a las garantías o bienes inscribibles en los Registros a que se refiere la regla 2.ª, a los muebles transmitidos y derechos constituidos, o a los valores adquiridos.
- D)** Cuando la competencia no pueda resolverse conforme a las reglas de los párrafos A), B) y C) anteriores, se determinará por el lugar del otorgamiento del correspondiente documento.

2. Unidad de competencia Territorial de oficinas dentro de la Comunidad

En ningún caso se reconocerá la competencia territorial de más de una oficina para entender del mismo documento o declaración, aun cuando comprenda dos o más actos o contratos sujetos al impuesto. La oficina competente conforme a las reglas anteriores liquidará todos los actos y contratos a que el documento se refiera.

Si el documento contuviese también actos o contratos sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la competencia se determinará aplicando las reglas de dicho impuesto.

Los documentos o declaraciones relativas a extinción de usufructos o los que tengan por objeto hacer constar el cumplimiento de condiciones se presentarán en la misma oficina que hubiese conocido de los actos o documentos en que se constituyeron o establecieron.

Ejemplo nº 1: Una escritura otorgada en Málaga, contiene la compraventa de dos bienes inmuebles, uno sito en Granada y otro en Madrid.

Solución 1: Deben presentarse dos autoliquidaciones y su documentación complementaria, una en Granada y otra en Madrid, pero solo por la parte que le corresponda a cada una de ellas.

Ejemplo nº 2: Escritura otorgada en Málaga, contiene la compraventa de dos inmuebles, uno en Málaga (valor a efectos de Impuesto Patrimonio 125.000 euros) y otro en Granada (valor a efectos de Impuesto Patrimonio 99.000 euros). La compraventa se realiza por importe total de 400.000 euros.

Solución 2: Se presentará una sola autoliquidación con su documentación complementaria, siendo oficina competente Málaga.

III. REGULACIÓN DE LOS DIVERSOS CONCEPTOS DEL IMPUESTO

A) Transmisiones patrimoniales onerosas (TPO):

1. Hecho Imponible

En este concepto impositivo existen, lo que podríamos denominar hechos imponibles en sentido estricto, hechos imponibles por equiparación a los anteriores y un hecho imponible que podríamos denominar especial. Nos vamos a referir a ellos a continuación.

1.1 Hechos imponibles en sentido estricto:

1º Las **transmisiones onerosas por actos «inter vivos»** de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

Realizan este hecho imponible las transmisiones que originan los contratos de compraventa, las permutas, etc, debiendo indicar que la obligación de tributar se produce en cuanto la transmisión se realiza sea en documento público o en documento privado. No es ajustada a derecho la idea de no presentar el documento a liquidación hasta que se eleve a escritura pública.

2º La **constitución** de:

- Derechos reales.
- Préstamos.
- Fianzas.
- Arrendamientos
- Pensiones.
- Concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos.

Importante: *Se liquidará como constitución de derechos la ampliación posterior de su contenido que implique para su titular un incremento patrimonial, el cual servirá de base para la exigencia del tributo.*

Debemos fijarnos que se sujeta a tributación sólo la constitución, no la extinción, ni la transmisión, sin perjuicio que esta última constituya hecho imponible al amparo del apartado 1º anterior.

Por indicarlo la normativa vigente, la constitución de fianzas así como los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributan exclusivamente por el concepto de préstamo. En esos casos, no obstante existir dos hechos imponibles se liquida sólo uno de ellos.

1.2 Hechos imponibles por equiparación:

1º Equiparados a transmisiones patrimoniales:

- **Adjudicaciones en pago y para pago de deudas**, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas. Los adjudicatarios para pago de deudas que acrediten haber transmitido los bienes que le fueron adjudicados y aplicados al pago, dentro del plazo de dos años, podrán exigir la devolución del impuesto satisfecho por tales adjudicaciones.
- **Los excesos de adjudicación declarados**, salvo, determinados supuestos entre los que se encuentra el más común, bienes indivisibles o que desmerezcan mucho por su división.

Importante: *Se produce exceso de adjudicación cuando alguno de los comuneros se adjudica más que lo que le corresponde según su título. Los excesos de adjudicación a que nos referimos son los que se producen con contraprestación, si fueran gratuitos se gravarían por otro impuesto, donaciones.*

Ejemplo nº 1: Un piso pertenece pro indiviso a dos personas. Deciden cesar en la indivisión adjudicándose el piso a uno de ellos, pagando al otro su parte en dinero.

Solución 1: La mitad del piso se le adjudica por el derecho que tenía en la comunidad, no comporta transmisión alguna, el exceso se produce por la adjudicación de la otra mitad. Al tratarse de un bien indivisible estaría amparado en la salvedad de la sujeción, esto es, quedaría el exceso de adjudicación no sujeto a TPO. (Elo sin perjuicio que deba tributar por actos jurídicos documentados si concurren los requisitos que se verán cuando veamos ese concepto impositivo).

Ejemplo nº 2: En mismo supuesto, pero considerando que se adjudica el piso a uno sólo de los comuneros, sin que medie contraprestación

Solución 2: Se produciría una donación de la mitad del piso que debe tributar por el impuesto que grava las donaciones.

Nota: Si el bien fuera divisible y se adjudicara a uno sólo de ellos con contraprestación al otro por su parte, el exceso de adjudicación se liquidaría por TPO. Si fuese sin contraprestación, donaciones.

- Los **expedientes de dominio**, las **actas de notoriedad**, las **actas complementarias de documentos públicos a que se refiere el Título VI de la Ley Hipotecaria y las certificaciones expedidas a los efectos del artículo 206 de la misma Ley**, a menos que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras, salvo en cuanto a la prescripción cuyo plazo se computará desde la fecha del expediente, acta o certificación.
- Se trata de procedimientos para dotar de título público de adquisición a quien carece de él. Se aprovecha ese momento para gravar unas transmisiones que se han producido con

anterioridad y que de ordinario no habrán pagado el impuesto. Si se ha pagado, se hubiese declarado exento o no sujeto no habría que pagar nuevamente.

Ejemplo nº 1: Transmisión recogida en documento privado del año 1980, oportunamente se efectuó la liquidación originada por la transmisión. Ahora, se efectúa expediente de dominio para poder registrar.

Solución 1: Este expediente de dominio no constituye hecho imponible, por tanto no hay que volver a pagar.

Ejemplo nº 2: Mismo supuesto, pero considerando que no se liquidó la transmisión originada por el contrato privado, no obstante en 1988 falleció el transmitente por lo que a la transmisión en documento privado se le podría aplicar la prescripción.

Solución 2: Ahora se efectúa expediente de dominio, en este caso sí constituye hecho imponible el propio expediente por lo que habría que pagar el impuesto correspondiente teniendo en cuenta el valor de los bienes en el momento del expediente.

- Los **reconocimientos de dominio** en favor de persona determinada, con la misma salvedad hecha en el apartado anterior.

2º Actas equiparados a hipotecas:

Las condiciones resolutorias explícitas de las compraventas a que se refiere el artículo 11 de la Ley Hipotecaria para el caso de falta de pago del precio aplazado.

En consecuencia en una compraventa en la que quede precio aplazado que se garantice con condición resolutoria, habría dos hechos imposables por TPO: uno, la transmisión patrimonial onerosa originada por la compraventa; otro por la constitución de la condición resolutoria explícita equiparada a hipoteca.

Si la transmisión queda sujeta a IVA y no exenta, no tributa por TPO, ni la transmisión ni la constitución de condición resolutoria, sin perjuicio que deban tributar por actos jurídicos documentados tanto una como otra.

3º Actos equiparados a arrendamientos:

Se equiparan a los arrendamientos la aparcería y los subarriendos, siendo los más comunes estos últimos. El subarriendo no es más que un arrendamiento concertado por el arrendatario, por lo que es lógico que se le apliquen las reglas de este.

4º Actos equiparados a concesiones administrativas.

Se equiparán a las concesiones administrativas, los actos y negocios administrativos, cualquiera que sea su modalidad o denominación, por lo que, como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos o de la atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público, se origine un desplazamiento patrimonial en favor de particulares.

1.3 Hecho imponible especial, transmisión de valores:

El concepto valores ha de entenderse en sentido amplio, incluyendo todos los títulos de las entidades que deban tributar por el Impuesto de Sociedades; quedan excluidas del concepto, por tanto, las participaciones en sociedades civiles, comunidades de bienes y sociedades irregulares.

Hablamos de hecho imponible especial porque, como veremos a continuación, la normativa ordena que la transmisión de valores, que en principio está exenta, en determinados casos se liquide como transmisión de bienes inmuebles. Así:

- **Regla General:** La transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- **Excepciones:** Quedan exceptuados de la exención, debiendo tributar en TPO o IVA, según proceda, como transmisiones de bienes inmuebles cuando concurren los siguientes requisitos:
 - Que se trate de valores no admitidos a negociación en Bolsa de Valores.
 - Que la transmisión se realice en el mercado secundario, esto es, que se trate de títulos emitidos con anterioridad.
 - Que mediante tales transmisiones de valores se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores. Se entenderá, salvo prueba en contrario, que se actúa con ánimo de elusión del pago del impuesto correspondiente a la transmisión de bienes inmuebles en los siguientes supuestos:
 - a) Cuando se obtenga el control de una entidad cuyo activo esté formado en al menos el 50 por ciento por inmuebles radicados en España que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales, o cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella.
 - b) Cuando se obtenga el control de una entidad en cuyo activo se incluyan valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por ciento por inmuebles radicados en España que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales, o cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella.
 - c) Cuando los valores transmitidos hayan sido recibidos por las aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución de sociedades o de la ampliación de su capital social, siempre que tales bienes no se afecten a actividades empresariales o profesionales y que entre la fecha de aportación y la de transmisión no hubiera transcurrido un plazo de tres años.

➤ **Otras reglas:**

- 1ª.- Para realizar el cómputo del activo, los valores netos contables de todos los bienes contabilizados se sustituirán por sus respectivos valores reales determinados a la fecha en que tenga lugar la transmisión o adquisición. A estos efectos, el sujeto pasivo estará obligado a formar un inventario del activo en dicha fecha y a facilitarlo a la Administración tributaria a requerimiento de esta.
- 2ª.- Tratándose de sociedades mercantiles, se entenderá obtenido dicho control cuando directa o indirectamente se alcance una participación en el capital social superior al 50 por ciento. A estos efectos se computarán también como participación del adquirente los valores de las demás entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades.
- 3ª.- En los casos de transmisión de valores a la propia sociedad tenedora de los inmuebles para su posterior amortización por ella, se entenderá a efectos fiscales que tiene lugar el supuesto de elusión definido en las letras a) o b) anterior. En este caso será sujeto pasivo el accionista que, como consecuencia de dichas operaciones, obtenga el control de la sociedad, en los términos antes indicados.
- 4ª.- En las transmisiones de valores que, de acuerdo a lo expuesto, deban tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, para la práctica de la liquidación, se aplicarán los elementos de dicho impuesto a la parte proporcional del valor real de los inmuebles, calculado de acuerdo con las reglas contenidas en su normativa. A tal fin se tomará como base imponible:
 - En los supuestos a los que se refiere la letra a), anterior, la parte proporcional sobre el valor real de la totalidad de las partidas del activo que, a los efectos de la aplicación de este precepto, deban computarse como inmuebles, que corresponda al porcentaje total de participación que se pase a tener en el momento de la obtención del control o, una vez obtenido, onerosa o lucrativamente, dicho control, al porcentaje en el que aumente la cuota de participación.
 - En los supuestos a los que se refiere la letra b), anterior, para determinar la base imponible solo se tendrán en cuenta los inmuebles de aquellas cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por ciento por inmuebles no afectos a actividades empresariales o profesionales.
 - En los supuestos a que se refiere la letra c), anterior, la parte proporcional del valor real de los inmuebles que fueron aportados en su día correspondiente a las acciones o participaciones transmitidas.

1.4 Delimitación TPO con el impuesto sobre el valor añadido, no sujeción a TPO:

Hemos visto una serie de operaciones sujetas a este impuesto, pero el tráfico mercantil queda gravado por el IVA, por lo que resulta de gran importancia delimitar cuando procede la aplicación de

uno u otro Impuesto. Así:

No están sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas», las operaciones incluidas en el hecho imponible del impuesto, que venimos comentando:

➤ **Reglas generales:**

- Cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, o
- Cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, aún cuando no queden sujetas a IVA.

La condición de empresario o profesional se ha de predicar desde la perspectiva del que entrega los bienes o presta los servicios.

➤ **Excepciones:** (En consecuencia sí deben tributar por TPO)

1ª.- Las entregas de bienes inmuebles cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Están exentos de IVA, resumidamente:

- La entrega de terrenos rústicos y en general los no edificables.
- Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones.

2ª.- 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.

Estando exentos:

- Los arrendamientos rústicos.
- Los de vivienda.

3ª.- Las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

➤ **Renuncia a la exención de IVA:**

Supone que determinadas operaciones que quedan exentas de IVA y por ello, como se ha visto, debían tributar por TPO pasen a tributar efectivamente por IVA.

Requisitos sustantivos de la renuncia:

- Que se trate de las entregas de bienes inmuebles citados en el nº 1 anterior. No procede la renuncia en arrendamientos de inmuebles, en constitución y transmisión de derechos reales sobre los mismos ni por supuesto se puede renunciar lo no sujeto a IVA.
- Que el adquirente también sea un sujeto pasivo de IVA que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales.
- Que tenga derecho a la deducción total o parcial del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.

Requisitos formales:

- Ha de efectuarse operación por operación.
- Debe ser previa o simultánea a la entrega de los bienes. Es conveniente que la renuncia se efectúe expresamente, si bien también se ha admitido la renuncia tácita, considerándose tal, cuando en el propio documento se hace constar el devengo del IVA. En caso de renuncia a la exención se produce en IVA la inversión del sujeto pasivo, que pasa a ser el adquirente, circunstancia que, por razones de claridad, debe mencionarse en el documento en el que el contrato se otorgue.

1.5 Otros supuestos de no sujeción a TPO:

Recuperación de dominio por cumplimiento de condición resolutoria

La recuperación del dominio como consecuencia del cumplimiento de una condición resolutoria expresa de la compraventa no dará lugar a practicar liquidación por la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas», sin que a estos efectos se precise la existencia de una resolución, judicial o administrativa, que así lo declare.

Derecho de reversión

Tampoco dará lugar a practicar liquidación las transmisiones que se produzcan con motivo de la reversión del dominio al expropiado a consecuencia del incumplimiento de los fines justificativos de la expropiación.

Excesos por la adjudicación a un cónyuge de la vivienda habitual.

Tampoco motivarán liquidación por la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas» los excesos de adjudicación declarados que resulten de las adjudicaciones de bienes que sean efecto patrimonial de la disolución del matrimonio o del cambio de su régimen económico, cuando sean consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio.

1.6 Devengo

En el concepto “transmisiones patrimoniales onerosas” el devengo, y por tanto la obligación de contribuir, se produce el **día en que se realice el acto o contrato gravado**, esto es, cuando se otorgue la escritura pública o se realice el contrato privado.

Cuando el acto o contrato gravado aparezca en un documento judicial, el impuesto se devenga en la fecha de firmeza de la correspondiente resolución judicial.

Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la concurrencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan, atendiéndose a esta fecha, tanto para determinar el valor de los bienes como para aplicar los tipos de tributación.

2. Sujeto Pasivo

El sujeto pasivo, y por tanto, el obligado al pago del Impuesto en las transmisiones patrimoniales onerosas, es:

- En las transmisiones de bienes y derechos: El **adquirente**.
- En los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos y las certificaciones a que se refiere el artículo 206 de la Ley Hipotecaria, la **persona** que los **promueva**.
- En los reconocimientos de dominio hechos a favor de **persona determinada**, ésta última.
- En la constitución de derechos reales, **aquél a cuyo favor** se realice este acto. (ejemplo: en la constitución de hipoteca el acreedor hipotecario, en la constitución de usufructo, el usufructuario, etc).
- En la constitución de préstamos de cualquier naturaleza, el **prestatario**, esto es, quien recibe el dinero para luego devolverlo.
- En la constitución de fianzas, el **acreedor afianzado**.
- En la constitución de arrendamientos, el **arrendatario**, esto es, quien recibe el bien que se arrienda.
- En la constitución de pensiones, el **pensionista**.
- En la concesión administrativa, el **concesionario**.
- En los actos y contratos administrativos equiparados a la concesión, el **beneficiario**.

Al cumplimentar el modelo **600** debe ponerse especial atención en la cumplimentación de todas las casillas del modelo, siguiendo las instrucciones que aparecen en el mismo, debiendo tener en cuenta:

- Que si el sujeto pasivo es menor de edad se identificará este en la casilla **05** y **06** del modelo, sin perjuicio que en el domicilio a efectos de notificación se haga constar el de su representante legal, que es la persona hábil para recibirlas.
- Si hubiera varios sujetos pasivos en un mismo hecho imponible se hará constar, en la casilla **81** el porcentaje en el que participa cada uno de ellos, en la casilla **82** se expresará el número de sujetos pasivos, cumplimentando además el anexo al modelo 600 donde se identificarán todos ellos. Ejemplo: Compra de vivienda por los cónyuges en gananciales, en el modelo 600 se identificará a un sujeto pasivo y en el anexo al otro.

(A) SUJETO PASIVO					
N.I.F.	PELLIDOS Y NOMBRE O RAZÓN SOCIAL	F. NACIMIENTO	IND. MINUSV.	% PARTIC.	Nº SUJ. PAS.
05	06	81	82		

Nota: en caso de utilizar el programa de ayuda, la casilla 82 se cumplimentará de forma automática a partir de la información introducida en el bloque de sujetos pasivos.

3. Base imponible

➤ Regla general:

La base imponible estará constituida por el **valor real** del bien transmitido o del derecho que se constituya, que no siempre coincide con el precio, y sin deducción de deudas, aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.

El valor real de los bienes se determina mediante la comprobación de valores por los medios previstos en el 57 de la Ley General Tributaria. En aplicación de esos medios, se vienen aprobando anualmente una serie de normas, las actualmente vigentes son:

- La Orden de 18 de julio de 2016, por la que se aprueban los coeficientes aplicables al valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles urbanos a efectos de la liquidación de los hechos imponibles de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sobre sucesiones y donaciones; se establecen las reglas para la aplicación de los mismos y se publica la metodología seguida para su obtención.
- La Orden de la Consejería de Hacienda y Administración Pública, de 25 de mayo de 2015, que estima el valor real de determinados bienes inmuebles de naturaleza rústica. (BOJA de 2/06/2015).
- Orden HFP/1895/2016, de 14 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Importante: Si el valor resultante de la comprobación o el valor declarado resultasen inferiores al precio o contraprestación pactada, se tomará esta última magnitud como base imponible.

➤ Reglas especiales (comentamos las más frecuentes):

Transmisiones en subasta pública

En las transmisiones realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa, servirá de base el valor de adquisición. Ahora bien, si hubiera hipotecas y otras cargas anteriores a la que se ejecuta que queden subsistentes al importe de la adjudicación hay que adicionarle el importe de la deuda que la hipoteca o embargo garantice.

Constitución y transmisión de usufructos y consolidación de dominio

- Valor usufructo vitalicio: se estimará que el valor es igual al 70 por 100 del valor total de los

bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorando, a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 por 100 menos por cada año más con el límite mínimo del 10 por 100 del valor total. (Si restamos de 89, la edad del usufructuario, nos da el porcentaje de su usufructo que no puede ser inferior al 10% ni superior a 70%).

- El valor del usufructo temporal: se reputará proporcional al valor total de los bienes, en razón del 2 por 100 por cada período de un año, sin exceder del 70 por 100. Para el cómputo del valor del usufructo temporal no se tendrán en cuenta las fracciones de tiempo inferiores al año, si bien el usufructo por tiempo inferior a un año se computará en el 2 por 100 del valor de los bienes.
- El valor del derecho de nuda propiedad se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes.

Ejemplo nº 1: El día 15 de febrero de 2015, X, propietario de un piso valorado en 200.000 €, lo transmite, el usufructo a Y de 59 años y la nuda propiedad a Z.

Solución 1: Liquidaciones que proceden:

1ª Al usufructuario

Hecho imponible: Constitución de derechos reales

Sujeto pasivo: Y

Base Imponible: $(89-59)$, 30% sobre 200.000 € = 60.000 €

Tarifa: 8%

Cuota tributaria: 4.800 €

2ª Al nudo propietario

Hecho imponible: Transmisión patrimonial onerosa

Sujeto pasivo: Z

Base imponible: $(100\% - 30\% = 70\%)$ sobre 200.000 € = 140.000 €

Tarifa: 8%

Cuota tributaria: 11.200 €

- Al consolidarse el dominio por fallecimiento del usufructuario, el nudo propietario viene obligado a pagar por el derecho que ingresa en su patrimonio, teniendo en cuenta el valor de los bienes y tipos en el momento de la consolidación, por el porcentaje del valor de los bienes por el que no tributó al adquirir la nuda propiedad.

Ejemplo nº 2: Consideremos, en el supuesto anterior, que Y fallece el día 4 de septiembre de 2016 y que en ese momento según las normas aplicables el valor del piso es 220.000 €.

Solución 2: Habría que practicar al nudo propietario la siguiente liquidación:

Hecho imponible: Transmisión patrimonial onerosa

Sujeto pasivo: Z

Base imponible: $(100\% - 70\% = 30\%)$ sobre 220.000 € = 66.000 €

Tarifa: 8%

Cuota tributaria: 5.280 €

Hipotecas y prendas

La base imponible es el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otro concepto análogo.

Ejemplo nº1: El día 1 de septiembre de 2016 X vende piso a Y por valor de 500.000 €. Se paga en el momento de la compra 250.000 € y el resto queda aplazado para ser satisfecho en 30 mensualidades, devengando interés por importe total de 30.000 €. En garantía se constituye hipoteca que cubre el precio aplazado, intereses y 50.000 € presupuestados para gastos de ejecución, en su caso.

Solución 1: Hay que practicar dos liquidaciones:

1ª Por la transmisión originada compraventa

Hecho Imponible: Transmisión patrimonial onerosa

Sujeto pasivo: Y

Base Imponible: 500.000 €

Tarifa: 400.000 € al 8% + 100.000 € al 9%

Cuota tributaria: 41.000 €

2ª Por la constitución de hipoteca

Hecho Imponible: Constitución de derechos reales

Sujeto pasivo: X

Base Imponible: 250.000 € + 30.000 € + 50.000 € = 330.000 €

Tipo: 1%

Cuota tributaria: 3.300 €.

Pensiones

La base imponible de las pensiones se obtendrá capitalizando su importe anual al interés legal del dinero y tomando del capital resultante aquella parte que, según las reglas establecidas para valorar los usufructos, corresponda a la edad del pensionista, si la pensión es vitalicia, o a la duración de la pensión si es temporal. Cuando el importe de la pensión no se cuantifique en unidades monetarias, la base imponible se obtendrá capitalizando el importe anual del salario mínimo interprofesional.

Ejemplo nº1: X (de 69 años) cede a Y, el 3 de septiembre de 2016, la propiedad de un piso valorado en 190.000 €, a cambio, Y debe satisfacer a X una pensión vitalicia de 3.000 € mensuales. Se practicarán dos liquidaciones:

Solución 1:

1ª Por la transmisión originada por la cesión

Hecho Imponible: Transmisión patrimonial onerosa

Sujeto pasivo: Y

Base Imponible: 190.000 €

Tarifa: 8%

Cuota tributaria: 15.200 €

2ª Liquidación, por la pensión

Hecho imponible: Constitución de pensión

Sujeto pasivo: X

Base imponible: Interés legal (2013) 4%. Pensión anual: 3.000 € por 12= 36.000 €

Capitalización pensión: $36.000 \cdot 100/4 = 900.000$.

Valor usufructo $89 - 69 = 20\%$ sobre $900.000 = 180.000$ €

Tipo: 1%

Cuota tributaria: 1.800 €

Nota: Si el que constituye la pensión, esto es, el que la paga, es sujeto pasivo de IVA la constitución no quedaría sujeta a TPO.

Muy importante: Cuando la base imponible a efectos de la cesión sea superior en más del 20 por 100 y en 12.020,24 € (los dos requisitos han de concurrir) a la de la pensión, la liquidación a cargo del cesionario de los bienes se girará por el valor en que ambas bases coincidan y por la diferencia se le practicará otra por el concepto de donación.

Arrendamientos

La base imponible es 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 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.

Ejemplo nº1: X alquila a Y un piso por un periodo de 4 años pagando una renta mensual de 300 €.

Solución 1:

Hecho imponible: Constitución de arrendamientos

Sujeto pasivo: El arrendatario, esto es, Y

Base imponible: $12 \times 4 \times 300 = 14.400$ €

Tarifa

Cuota tributaria:

Hasta 7.692,96..... 30,77 €

Resto 6.707,04..... 26,83 €

Total..... 57,60 €

Concesiones administrativas

En general, la base imponible comprende la totalidad de las cantidades que, en concepto de canon, deben ser satisfechas por el concesionario, sin embargo, como en las concesiones no siempre se establecen cantidades fijas, se dan las siguientes reglas:

A) Generales:

- 1ª.- Cuando el **canon** de la concesión consista en una **cantidad total** por el período en cuestión, la base imponible es esta cantidad.
- 2ª.- Cuando se perciba una **cantidad (canon)** de forma **periódica**, la base imponible será:
 - La cantidad total a satisfacer, si el período de la cesión es inferior al año.
 - La capitalización del canon anual al 10%, si el período es superior al año.
- 3ª.- Cuando deban revertir a la Administración bienes se computará el **valor neto contable estimado** de dichos bienes a la fecha de la misma, más los gastos previstos para la reversión. Para el cálculo del valor neto contable de los bienes se aplicarán las tablas de amortización aprobadas a los efectos del Impuesto sobre Sociedades en el porcentaje medio resultante de las mismas.

Las reglas anteriores son de aplicación acumulativa si además de pagarse canon deben revertir a la Administración determinados bienes.

B) En defecto anteriores:

Cuando la base imponible no pueda fijarse por las reglas del apartado anterior, se determinará ajustándose a las siguientes reglas:

- 1ª.- Aplicando al valor de los activos fijos afectos a la explotación, uso o aprovechamiento de que se trate, un porcentaje del 2 por 100 por cada año de duración de la concesión, con el mínimo del 10 por 100 y sin que el máximo pueda exceder del valor de los activos.
- 2ª.- A falta de la anterior valoración, se tomará la señalada por la respectiva Administración pública.
- 3ª.- En defecto de las dos reglas anteriores, por el valor declarado por los interesados, sin perjuicio del derecho de la Administración para proceder a su comprobación.

Ejemplo nº1: Un ayuntamiento otorga al Sr. A una concesión administrativa durante 3 años consistente en la posibilidad de utilizar un espacio, a modo de terraza, en la vía pública, pagando 3.000 € al final de cada año.

Solución 1:

La base imponible= canon . $[1-(1+i)^{-n}/i]$, esto es, 7.461,00 €

Canon, 3.0000 €

n, es el n° años, en este caso 3.

i, es el tipo de capitalización, la norma fija el tipo en el 10%.

Tipo gravamen: 4%

Cuota tributaria: 298,44 €

Promesas y opciones de contratos

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.

Se tributa por la opción y si en base a ella se produce la transmisión también tributa como acto independiente de aquella.

Hay que tener en cuenta que si una opción de compra la da un sujeto pasivo de IVA, quedará sujeta a dicho impuesto, no a TPO, aunque la posterior transmisión que se produzca en base a ella deba tributar efectivamente por TPO.

4. Tarifas y tipos de gravamen

➤ Tarifas y tipos generales

1º Transmisiones de bienes inmuebles, así como en la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía, la cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable el tipo que resulte de la siguiente tarifa:

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto liquidable euros	base hasta	Tipo aplicable %
0,00	0,00	400.000,00		8,00
400.000,01	32.000,00	300.000,00		9,00
700.000,01	59.000,00	en adelante		10,00

2º En el caso de transmisión de bienes inmuebles, así como en la constitución y en la cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía, cuya calificación urbanística conforme a la normativa aplicable sea la de **plaza de garaje**, salvo en el caso de los garajes anejos a la vivienda con un máximo de dos, la cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable el tipo que resulte de la siguiente tarifa:

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto liquidable euros	base hasta	Tipo aplicable %
-----------------------------	---------------------	------------------------	------------	------------------

0,00	0,00	30.000,00	8,00
30.000,01	2.400,00	20.000,00	9,00
50.000,01	4.200,00	en adelante	10,00

3º 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 el tipo general será el 4%. Este tipo se aplicará igualmente a cualquier otro acto sujeto que no tenga señalado uno específico. Ejemplo: Concesiones administrativas.

4º El 1%, si se trata de la constitución **de derechos reales de garantía, pensiones, fianzas** o préstamos, así como la cesión de créditos de cualquier naturaleza.

Cuando un mismo acto o contrato comprenda bienes muebles e inmuebles sin especificación de la parte de valor que a cada uno de ellos corresponda, se aplicará la tarifa de los inmuebles.

5º En los arrendamientos, tanto rústicos como urbanos, se aplicará la siguiente escala:

Base liquidable	Euros
Hasta 30,05 euros	0,09
De 30,06 a 60,10	0,18
De 60,11 a 120,20	0,39
De 120,21 a 240,40	0,78
De 240,41 a 480,81	1,68
De 480,82 a 961,62	3,37
De 961,63 a 1.923,24	7,21
De 1.923,25 a 3.846,48	14,42
De 3.846,49 a 7.692,95	30,77
De 7.692,96 en adelante, 0,024040 euros por cada 6,01 euros o fracción.	

Podrá satisfacerse la deuda tributaria mediante la utilización de contratos, en papel timbrado, en los arrendamientos de fincas urbanas. El impuesto se liquidará en metálico, en el modelo 600, de autoliquidación, en la constitución de arrendamientos rústicos y en los de fincas urbanas cuando no se utilice papel timbrado.

➤ **Tipos reducidos**

a) Por razones de política social en vivienda, 3,5%

En la transmisión de inmuebles cuyo valor real no supere 130.000 euros, cuando se destinen a vivienda habitual del adquirente y este sea menor de 35 años, o 180.000 euros, cuando se destinen a vivienda habitual del adquirente y este tenga la consideración legal de persona con discapacidad.

En los supuestos de adquisición de viviendas por matrimonios o parejas de hecho, el requisito de la edad o, en su caso, de la discapacidad deberá cumplirlo, al menos, uno de los cónyuges o uno de los integrantes de la pareja de hecho inscrita en el Registro de Parejas de Hecho de la Comunidad

Autónoma.

Se considera vivienda habitual la que así se considere a efectos del IRPF, esto es, la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de tres años como mínimo, salvo fallecimiento o circunstancias que exijan necesariamente el cambio de domicilio.

Una vez cumplidos los 35 años no habría derecho al tipo reducido salvo persona con discapacidad.

Se considera persona con discapacidad quien tenga reconocida discapacidad igual o superior al 33%.

b) Para adquisición de viviendas para su reventa por profesionales inmobiliarios, 2%

En la adquisición de vivienda por una persona física o jurídica que reúna los siguientes requisitos:

- 1º** Que ejerza una actividad empresarial a la que sean aplicables las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad del Sector Inmobiliario, esto es, que la actividad este clasificada en los epígrafes 70,1 y 70,2 de la clasificación nacional de actividades económicas debiendo acreditar el contribuyente el alta en dichos epígrafes.
- 2º** Que la persona física o jurídica adquirente incorpore esta vivienda a su activo circulante. Eso se acreditará mediante la manifestación en el documento que recoja la transmisión su intención de incorporarla a su activo circulante.
- 3º** Que la vivienda adquirida sea objeto de transmisión dentro de los cinco años siguientes a su adquisición, y siempre que esta transmisión esté sujeta a TPO. Este requisito se entiende cumplido cuando en dicho plazo se otorgue la escritura pública de compraventa.

Importante: Si se compra un edificio solo es aplicable a las viviendas comprendiendo los garajes y trasteros pero no los locales comerciales.

En los dos casos de tipos reducidos citados, si se incumplen los requisitos que condicionan la reducción el interesado tendrá que efectuar autoliquidación e ingresar la diferencia con sus correspondientes intereses de demora. Si no se efectúa la autoliquidación, la administración lo detecta y, en tal caso, además de lo anterior procederán sanciones.

➤ **Tipo incrementado, 8%**

- En transmisiones de vehículos de turismo y vehículos todoterreno que, según las características técnicas, superen los 15 caballos de potencia fiscal.
- Embarcaciones de recreo con más de ocho metros de eslora.
- Los bienes muebles que se puedan considerar como objetos de arte y antigüedades según la definición que de los mismos se realiza en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

MEDIDAS	IMPORTE
Tipo reducido en adquisición de vivienda habitual cuyo valor no supere 130.000 € adquirida por menor de 35 años o los 180.000 € por discapacitado.	3,50%
Tipo reducido para la adquisición de viviendas para su reventa por profesionales inmobiliarios.	2,00%
Tipo de gravamen incrementado para las transmisiones de vehículos turismo y todo terreno de más de 15 CV, embarcaciones de recreo con más de 8 metros de eslora, y bienes muebles considerados objeto de arte y antigüedades.	8,00%

5. Bonificaciones de la cuota.

Los contratos de arrendamiento con opción de compra de inmuebles tendrán una bonificación del 100 por ciento de la cuota tributaria por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, tanto en la constitución de la opción de compra como en el ejercicio de la misma, siempre y cuando cumplan los siguientes requisitos:

- Que se trate de la vivienda habitual del adquirente.
- Que dicha vivienda hubiese sido adjudicada en pago de la totalidad de una deuda pendiente por préstamo o crédito garantizados mediante hipoteca de la citada vivienda.

6. Supuestos prácticos

Supuesto nº 1: X compra un piso junto a dos garajes y trastero (en el mismo edificio) por importe de 580.000 €.

Solución 1:

400.000 € al 8%= 48.000 €

180.000 € al 9%= 16.200 €

Cuota: 64.200 €

Supuesto nº 2: En el mismo edificio compra dos meses después una plaza de garaje más por importe de 50.000 €.

Solución 2:

30.000 € al 8%= 2.400 €

20.000 € al 9%= 1.800 €

Cuota: 4.200 €

Supuesto nº 3: X compra a un particular (no empresario) dos vehículos, uno de 10 caballos de potencia fiscal por importe de 8.000 €, otro de 16 caballos por importe de 24.000 €.

Solución 3: debe efectuar dos autoliquidaciones

Una, 8.000 € al 4% cuota 320 €

Otra, 24.000 € al 8% cuota 1.910 €

Supuesto nº 4: A compra a B un piso amueblado por importe total de 200.000 €. En el momento de efectuar la autoliquidación considera que los muebles tienen un valor de al menos 40.000 € por lo que consulta la posibilidad de efectuar dos autoliquidaciones una por el inmueble y otra por los muebles aplicando tipos de gravamen diferentes.

Solución 4: No sería posible, para aplicar tipos diferentes hay que especificar en el propio contrato el valor de cada uno de ellos. En este caso se efectuaría una única autoliquidación.

200.000 € al 8%= Cuota 16.000 €

B) Operaciones societarias (OS)

1. Hecho imponible

1.1 Son operaciones societarias sujetas:

- La **constitución** de sociedades, el **aumento** y **disminución** de su capital social **y** la **disolución** de sociedades.
- Las **aportaciones** que efectúen los socios que no supongan un aumento del capital social.
- El **traslado** a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.

Importante: Desde el 3 de diciembre de 2010, la constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social, constituyen un hecho imponible exento.

Respecto a las operaciones de disminución de capital y la disolución de sociedades siempre constituyen hecho imponible del impuesto pero tributan por el importe de los bienes y derechos que en ejecución de ellas reciban los socios. Si nada se recibe, habrá hecho imponible pero no base imponible y en consecuencia la tributación será 0. No obstante, la sujeción a OS impedirá su tributación por actos jurídicos documentados, cuota variable, como luego veremos.

En este apartado debemos recordar, que el IVA es incompatible con transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) pero no con operaciones societarias, a su vez, como también se indicó, OS es incompatible con TPO. Por ello, cuando en un acto complejo pueda concurrir una transmisión patrimonial onerosa y una operación societaria, como por ejemplo, constitución de sociedad con aportación de un inmueble por el socio, se sujetará únicamente la operación societaria sin que proceda ni TPO, ni AJD. Lo anterior, es sin perjuicio de los excesos de adjudicación declarados, u otros negocios jurídicos, que se pudieran producir que sí pueden estar sujetos a tributación.

Se equiparan a sociedades:

- Las personas jurídicas no societarias que persigan fines lucrativos.
- Los contratos de cuentas en participación.
- La copropiedad de buques.
- La comunidad de bienes, constituida por «actos inter vivos», que realice actividades empresariales.
- La misma comunidad constituida u originada por actos «mortis causa», cuando continúe en régimen de indivisión la explotación del negocio del causante por un plazo superior a tres años.

1.2 No estarán sujetas:

- Las operaciones de reestructuración. Son operaciones de reestructuración las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores reguladas en el artículo 76 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Los traslados de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de sociedades de un Estado miembro de la Unión Europea a otro.
- La modificación de la escritura de constitución o de los estatutos de una sociedad y, en particular, el cambio del objeto social, la transformación o la prórroga del plazo de duración de una sociedad.
- La ampliación de capital que se realice con cargo a la reserva constituida exclusivamente por prima de emisión de acciones.
- Por supuesto, tampoco estaría sujeto, por no aparecer en el hecho imponible operaciones tales como escritura de cambio de la denominación de la sociedad, de poderes, autorizaciones a los administradores para aumentar el capital etc.

1.3 Devengo

En las operaciones societarias el devengo será el **día en que se formalice el acto** sujeto a gravamen. Se entenderá por formalización del acto sujeto a gravamen el otorgamiento de la escritura pública correspondiente.

2. Sujeto pasivo

No presenta una gran problemática su determinación, así:

- Operaciones de constitución, aumento de capital, traslado de sede de dirección efectiva o domicilio social y aportaciones de los socios que no supongan un aumento de capital, la **sociedad**. En la constitución del contrato de cuentas en participación será sujeto pasivo el socio gestor.
- En la disolución de sociedades y reducción de capital social, los **socios**, copropietarios, comuneros o partícipes por los bienes y derechos recibidos. En la extinción del contrato de cuentas en participación será sujeto pasivo el partícipe en el negocio.

3. Base imponible

En la constitución y aumento de capital: Si la sociedad limita la responsabilidad la base imponible coincidirá con el importe nominal en que aquel quede fijado inicialmente o ampliado (si se trata de aumento de capital) con adición de las primas de emisión, en su caso, exigidas (no procede comprobación de valores). Cuando se trate de sociedades distintas de las anteriores (que no limitan la responsabilidad de los socios), la base imponible se fija en el valor neto de la aportación, entendiéndose como tal el valor de los bienes y derechos aportados minorado por las cargas y gastos que fuesen deducibles y por el valor de las deudas que queden a cargo de la sociedad con motivo de la aportación. (Se puede comprobar valores)

Aportaciones de los socios que no supongan un aumento del capital social: La base imponible coincidirá con el valor neto de la aportación, entendiéndose por tal valor real de los bienes y derechos minado en cargas, deudas y gastos deducibles, (se puede comprobar valores).

Traslados de sede de dirección efectiva o domicilio social: La base imponible será el haber líquido que la sociedad, cuya sede de dirección efectiva o domicilio social se traslada, tenga el día en que se adopte el acuerdo. (No procede comprobación de valores)

Disminución de capital y disolución: La base imponible será el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas. Al emplear la expresión valor real nos está indicando, la ley, la facultad de comprobación de valores por la Administración.

4. Cuota tributaria

Se obtiene aplicando a la base el tipo de gravamen del **1 por 100**.

5. Supuestos prácticos

Supuesto nº 1: Se constituye la S,A "X" con un capital inicial de 300.000 euros que subscriben y

desembolsan a partes iguales los socios A, B y C. A y B efectúan su aportación en metálico, 100.000 € cada uno. C, aporta una finca urbana, valorada a efectos de la constitución en 150.000 euros si bien está hipotecada en garantía de un préstamo del que queda pendiente de pago 50.000 € que asume la sociedad.

Solución 1: Liquidaciones que proceden:

1ª Por el concepto operaciones societarias

Hecho Imponible: Constitución de sociedad

Sujeto pasivo: S.A X

Base imponible: 300.000 €

Tipo: 1%

Cuota: 0. Exenta

2ª Por TPO, por la adjudicación en pago de asunción de deudas

Por la transmisión de la finca (del socio a la sociedad), dado la incompatibilidad de transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias, no habría que practicar liquidación, en la parte que concurra el valor de la transmisión con la parte de capital coincidente a lo aportado (en el supuesto 100.000 euros). Por la parte de valor de la finca no coincidente, o, lo que es lo mismo, por el importe de la deuda que asume la sociedad se practicaría la siguiente:

Hecho Imponible: Transmisión patrimonial onerosa

Sujeto pasivo: S.A X

Base imponible: 50.000 €

Tipo: 8%

Cuota: 4.000 €

Supuesto nº 2: Una SA, con capital social de 300.000 €, acumula pérdidas de varios ejercicios por importe de 80.000 €. Los socios para restablecer el equilibrio patrimonial acuerdan reducir el capital, fijándolo en 220.000 €, a cuyo efecto otorgan la correspondiente escritura pública.

Solución 2:

Hecho Imponible: Reducción de capital

Sujeto pasivo: cada socio, por el importe que reciba.

Base imponible: 0 €

Cuota: 0 €

Nota: No procederá cuota variable de actos jurídicos documentados, al tratarse la reducción de capital de una operación sujeta a OS.

Supuesto nº 3: La SA, Y, acuerda su disolución y después de hacer efectivos sus créditos y pagar a acreedores queda en su activo, metálico por importe de 200.000 € y un piso valorado en 200.000 €, los dos únicos socios A y B acuerdo adjudicarse A el metálico y B el piso.

Solución 3:

1ª Liquidación, por la adjudicación del metálico

Hecho Imponible: Disolución sociedad

Sujeto pasivo: Socio A.

Base imponible: 200.000 €

Cuota: 2.000 €

2ª Liquidación, por la adjudicación del piso

Hecho Imponible: Disolución sociedad

Sujeto pasivo: Socio B.

Base imponible: 200.000 €

Cuota: 2.000 €

Nota: La adjudicación del piso podría tributar además por IVA, que es compatible con OS; ahora bien, de quedar exento de IVA, tampoco procedería tributar TPO por su incompatibilidad con OS, debiendo prevalecer este último concepto. No procedería cuota variable de actos jurídicos documentados por su incompatibilidad con OS.

c) Actos jurídicos documentados (AJD)

Aunque en el mismo texto legal que “transmisiones patrimoniales onerosas” y “operaciones societarias”, se trata de un verdadero impuesto con sustantividad propia, que no grava los desplazamientos patrimoniales, como sucede en los dos conceptos citados, sino que es un gravamen ligado a la existencia de un documento, sujetándose a tributación:

- Los documentos **notariales**.
- Los documentos **mercantiles**.
- Los documentos **administrativos**.

1. Documentos notariales

Se sujetan a tributación las **escrituras**, **actas** y **testimonios notariales**, pero bajo dos modalidades; la denominada “cuota fija”, ya que los documentos notariales, deben extenderse necesariamente en papel timbrado y la “cuota variable”.

1.1 Cuota fija:

Las matrices y las copias de las escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán, en todo caso, en papel timbrado de **0,30 euros por pliego** ó **0,15 euros por folio**, a elección del notario. Las copias simples no estarán sujetas al impuesto”.

El **sujeto pasivo** es el mismo que el de la cuota gradual ya que no se hace referencia especial en el supuesto de cuota fija.

La cuota fija es compatible con el gravamen que proceda por el acto o contrato que contenga el documento, ya esté sujeto a IVA, Sucesiones y Donaciones, “Transmisiones Patrimoniales Onerosas” u “Operaciones Societarias”, incluso con la propia “cuota variable” de “Actos Jurídicos Documentados”.

1.2 Cuota variable:

1.2.1. Hecho imponible

Deben tributar por este concepto, los documentos notariales en los que concurren los siguientes requisitos:

- **Que sean primeras copias de escritura o actas:** Quedan fuera de tributación por la cuota variable, las matrices, las segundas y ulteriores copias así como los testimonios.
- **Que tengan por objeto cantidad o cosa valuable:** En la actualidad es poco frecuente que se presente algún problema en relación con este requisito, pues o bien es claro que el objeto del acto es o no valuable o bien ha sido delimitado por jurisprudencia del Tribunal Supremo.
- **Que los actos y contratos sean inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial o de Bienes Muebles:** Inscribible se interpreta en sentido amplio, como sinónimo de todo asiento registral (sean inscripciones propiamente dichas, anotaciones preventivas, cancelaciones y notas marginales), esto es, cualquier asiento registral en cuya virtud un documento notarial accede al Registro y se beneficia de los efectos de la publicidad material.
- **Que los actos y contratos que contengan no queden sujetos, al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos transmisiones patrimoniales onerosas ni operaciones societarias del impuesto que comentamos:** Como se aprecia la incompatibilidad no alcanza al IVA, por lo que éste si es compatible con la cuota variable de “actos jurídicos documentados”.

1.2.2. Sujeto pasivo

➤ Reglas generales

- Si el documento contiene adquisiciones de bienes o derechos el sujeto pasivo es el **adquirente**.

- Cuando lo que contienen son declaraciones unilaterales de voluntad, tales como segregaciones de fincas, agregaciones, agrupaciones, declaraciones de obra nueva, de divisiones horizontales o materiales, etc. el sujeto pasivo será **quien inste o solicite el documento**.
- Finalmente, la tercera regla, aquellos en cuyo interés se expida, la podemos considerar de cierre, cuando no sea aplicable ninguna de las anteriores; por ejemplo, cancelaciones de hipotecas, de condición resolutoria, etc.

➤ **Regla específica**

Cuando se trate de escrituras de constitución de préstamos con garantía se considerará adquirente al **prestatario**.

1.2.3. Base imponible

➤ **Regla general**

El **valor declarado**, sin perjuicio de la comprobación administrativa.

➤ **Otras reglas:**

- En escrituras de declaración de obra nueva la base estará constituida por el valor real del coste de la obra nueva que se declare y es coincidente, de acuerdo con la jurisprudencia, con la base del Impuesto municipal de Construcciones, Instalaciones y Obras.
- En las escrituras de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal se incluirá tanto el valor real de coste de la obra nueva como el valor real del terreno,
- En las escrituras de agrupación, agregación y segregación de fincas, la base imponible estará constituida, respectivamente por el valor de las fincas agrupadas, por el de la finca agregada a otra mayor y por el de la finca que se segregue de otra para constituir una nueva independiente.
- 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.

1.2.4. Tipos de gravamen cuota variable

Tipo de gravamen general, 1,5 %.

Tipo reducido, 0,3%:

1º En la adquisición de viviendas y constitución de préstamos hipotecarios efectuadas por sujetos pasivos menores de 35 años, siempre que concurren los siguientes requisitos:

- a)** Para el caso de adquisición de vivienda, que el inmueble adquirido se destine a vivienda habitual y su valor real no sea superior a 130.000 euros.
- b)** Para el caso de constitución de préstamo hipotecario, que este se destine a la adquisición de vivienda habitual de valor real no superior a 130.000 euros y siempre que el valor del principal del préstamo no supere esta cantidad.

Tipo reducido, del 0,1 %, en los dos siguientes casos:

1º En la adquisición de viviendas y constitución de préstamos hipotecarios efectuadas por sujetos pasivos que tengan la consideración legal de persona con discapacidad, siempre que concurren los siguientes requisitos:

- a)** Para el caso de adquisición de vivienda, que el inmueble adquirido se destine a vivienda habitual y su valor real no sea superior a 180.000 euros.
- b)** Para el caso de constitución de préstamo hipotecario, que este se destine a la adquisición de vivienda habitual de valor real no superior a 180.000 euros y siempre que el valor del principal del préstamo no supere esta cantidad.

Aplicable a ambos tipos reducidos, en los supuestos de adquisición de viviendas y constitución de préstamos por matrimonios o parejas de hecho, el requisito de la edad o, en su caso, de la discapacidad deberá cumplirlo, al menos, uno de los cónyuges o uno de los integrantes de la pareja de hecho inscrita en el Registro de Parejas de Hecho de la Comunidad Autónoma.

2º En la constitución y cancelación de derechos reales de garantía, cuando el sujeto pasivo sea una sociedad de garantía recíproca con domicilio social en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Tipo incrementado, 2%

Para las transmisiones de bienes inmuebles en las que se haya procedido a renunciar a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido.

MEDIDAS	IMPORTE
Tipo reducido para vivienda habitual cuyo valor no supere 130.000 € y constitución de préstamo hipotecario destinado a su adquisición, por menores de 35 años.	0,3%
Tipo reducido para vivienda habitual cuyo valor no supere 180.000 € y constitución de préstamo hipotecario destinado a su adquisición, por discapacitados.	0,10%
Tipo incrementado aplicable a las escrituras notariales que formalicen transmisiones de inmuebles en las que se realiza la renuncia a la exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido.	2,00%
Tipo reducido para documentos notariales de constitución y cancelación de derechos reales de garantía, cuando el sujeto pasivo sea una sociedad de garantía recíproca domiciliada en Andalucía.	0,10%

1.2.5. Supuestos prácticos

Supuesto nº 1: Una entidad bancaria concede a X un préstamo de 100.000 euros, con garantía hipotecaria de una finca propiedad del deudor. La hipoteca se constituye para garantizar el principal del préstamo, sus intereses estimados en 20.000 euros, más otros 15.000 euros que se presupuestan de costas y gastos para caso de ejecución. Todo lo cual se documenta en escritura.

Solución 1:

Hecho imponible: Sujeto a cuota variable AJD.

Sujeto pasivo: El prestatario X.

Base imponible: 135.000 euros.

Tipo de gravamen: 1,5%.

Cuota tributaria: 2.025 euros.

Supuesto nº 2: La SA Y, empresa promotora de edificaciones, transmiten mediante escritura pública, a Sr X una vivienda de una reciente promoción por precio de 200.000 € de los que quedan aplazados 100.000 €, para ser satisfechos junto con sus intereses en 100 letras de cambio de 1200 € cada una pagaderas en meses sucesivos. A la falta de pago del precio aplazado se le da el carácter de condición resolutoria expresa.

Solución 2:

1ª Liquidación: Por la transmisión de vivienda

Hecho imponible: La transmisión queda sujeta a IVA, también AJD, cuota variable

Sujeto pasivo: el adquirente, Sr. X

Base imponible: 200.000 € (la Administración puede comprobar valor)

Tipo: 1,5%

Cuota tributaria: 3.000 €

2ª Liquidación: Por la constitución de condición resolutoria

Hecho imponible: AJD, cuota variable.

Sujeto pasivo: SA, Y.

Base Imponible: 120.000 €. Todo lo que se garantice.

Tipo: 1,5%

Cuota tributaria 1.800 €

Supuesto nº 3: La SA, X, propietaria de una finca rústica de 100 hectáreas, segrega 20 de ellas que las transmite a Sr. O por precio de 200.000 €

Solución 3:

1ª Liquidación, por la transmisión

Hecho Imponible: Transmisión patrimonial onerosa

Sujeto pasivo: Adquirente, Sr. O

Base imponible: 200.000 € (la Administración puede comprobar valor)

Tarifa 8%

Cuota tributaria: 16.000 €

2ª Liquidación, por la segregación

Hecho Imponible: AJD, cuota variable

Sujeto pasivo: Quien segrega, SA, X

Base imponible: 200.000 € (la Administración puede comprobar valor)

Tipo 1,5%

3. Cuota tributaria: 3.000 €

2. Documentos mercantiles

2.1. Hecho imponible

Se sujetan a tributación:

1º Las **letras de cambio**: Cualquiera que sea la función que cumpla, incluso las denominadas letras financieras que se emiten con el fin de captar dinero.

2º Los **documentos que realicen función de giro o suplan a las letras**: Un documento realiza función de giro cuando acredite remisión de fondos de un lugar a otro, o implique una orden de pago o en él figure la cláusula “a la orden”. En concreto cumplen función de giro:

- Los **pagarés cambiarios, excepto los expedidos con cláusula “no a la orden” o cualquier otra equivalente.**
 - Los **cheques a la orden o que sean objeto de endoso:** Van a quedar directamente sujetos los cheques expedidos a la orden pero no los nominativos.
 - Los **recibos**, entendiéndose por tales, los documentos expedidos en el tráfico mercantil que, acrediten el derecho de su tenedor para cobrar de la persona que designen una cantidad determinada en dinero.
- 3º Los **resguardos o certificados de depósito transmisibles:** El contrato de depósito puede ser de mercancías, valores o dinero, si el depositario entrega resguardos de tales depósitos que sean transmisibles por endoso, quedarán sujetos a tributación.

2.2. Sujeto pasivo

En las letras de cambio está obligado al pago **el librador**, salvo que la letra de cambio se hubiese expedido en el extranjero, en cuyo caso el obligado al pago será el primer tenedor en España.

Respecto al resto de los documentos que originan el hecho imponible, según se ha expuesto anteriormente, las **personas o entidades** que los **expidan**, salvo que se hubiesen expedido en el extranjero, en cuyo caso, será al igual que en la letra, el primer tenedor en España.

Los cheques que sean objeto de endoso se considerarán expedidos por el **endosante**.

2.3. Base imponible

En la letra de cambio y en los documentos que realicen función de giro o las suplan, la base será la **cantidad girada**. En los certificados de depósito, su **importe nominal**. Cuando el vencimiento de las letras de cambio exceda de seis meses, contados a partir de la fecha de su emisión, se exigirá el impuesto que corresponda al duplo de la base. Esta regla no es aplicable al resto de los documentos que realicen función de giro.

Si en sustitución de la letra de cambio que correspondiere a un acto o negocio jurídico se expidieren dos o más letras, originando una disminución del impuesto, procederá la adición de las bases respectivas, a fin de exigir la diferencia. No se considerará producido el expresado fraccionamiento cuando entre las fechas de vencimiento de los efectos exista una diferencia superior a quince días o cuando se hubiere pactado documentalmente el cobro a plazos mediante giros escalonados. Esta regla es aplicable también a los documentos, que sin ser letra de cambio, realicen función de giro o suplan a las letras.

2.4. Cuota tributaria

- **Letras de cambio:** El pago del impuesto se realiza mediante efectos timbrados, ya que habrán de extenderse necesariamente en el efecto timbrado de la clase que corresponda a su cuantía. La

extensión de la letra en efecto timbrado de cuantía inferior privará a este documento de la eficacia ejecutiva que le atribuyen las leyes.

La tributación se llevará a cabo conforme a la siguiente escala:

Base imponible	Euros
Hasta 24,04 euros	0,06
De 24,05 a 48,08	0,12
De 48,09 a 90,15	0,24
De 90,16 a 180,30	0,48
De 180,31 a 360,61	0,96
De 360,62 a 751,27	1,98
De 751,28 a 1 502,53	4,21
De 1 502,54 a 3 005,06	8,41
De 3 005,07 a 6 010,12	16,83
De 6 010,13 a 12 020,24	33,66
De 12 020,25 a 24 040,48	67,31
De 24 040,49 a 48 080,97	134,63
De 48 080,98 a 96 161,94	269,25
De 96 161,95 a 192 323,87	538,51

Por lo que exceda de 192 323,87 euros, a 0,018 euros por cada 6,01 o fracción, que se liquidará siempre en metálico. La falta de presentación a liquidación dentro del plazo implicará también la pérdida de la fuerza ejecutiva que les atribuyen las leyes.

Las letras de cambio expedidas en el extranjero que surtan en España cualquier efecto jurídico o económico se reintegrarán a metálico por su primer tenedor en ella.

- **Los documentos que realicen función de giro a suplan a las letras de cambio** tributarán por la misma escala, pero el ingreso se efectuará a metálico por la entidad de crédito que gestione el cobro. Si no se gestiona a través de entidad de crédito por el propio expedidor del documento.
- **Certificados de depósito** tributarán por la misma escala pero el pago se realiza por timbre móvil.

3. Documentos administrativos

3.1. Hecho imponible:

Lo constituye **las anotaciones preventivas, que se practiquen en los registros públicos, cuando tengan por objeto un derecho o interés valuable y no vengán ordenadas de oficio por la autoridad judicial.**

Son varias las cuestiones que se plantean en relación con este hecho imponible, así:

- a) La anotación preventiva hay que distinguirla del documento que la ordena que será de ordinario una resolución judicial, lo que está sujeta es la anotación en el registro de tal forma que si esta no llega a producirse, por cualquier causa, no hay hecho imponible.
- b) Otro requisito exigido por la ley es que tengan un objeto o interés valuable, por tanto no quedan sujetas a tributación aquellas anotaciones que se refieren a incapacidad de las personas para administrar sus bienes, o aquellas otras relativas a suspensión de pagos, concurso o quiebras.
- c) También se ha cuestionado cuando viene o no ordenadas de oficio; por actuación de oficio hay que entender las que el Juez ordena de “motu proprio”, por imperativo legal, sin excitación directa o indirecta de parte interesada. Por tanto, las que acuerda el juzgado en juicio ejecutivo, aunque legalmente obligatorias, están sujetas a tributación, pues el juicio ejecutivo se inicia a instancia de parte. Sí deben considerarse de oficio las que proceden de la Jurisdicción Social.

3.2. Sujeto pasivo

La **persona** que la **solicite**.

3.3. Base imponible

El **valor del derecho** o interés que se garantice, publique o constituya.

A lo anterior se unen dos reglas:

En ningún caso, la base imponible, podrá ser superior al valor real de los bienes embargados. Con esta regla se evita que en garantía de una cantidad muy elevada se embargue, únicamente, bienes de escaso valor (con lo que se impide que se pague por la total cantidad que se trata de garantizar).

La base imponible no podrá ser superior al valor total de la cantidad que haya dado lugar a la anotación de embargo. Esta regla tiene que ver con la posibilidad que se practiquen liquidaciones, por cada registro en que se deba anotar el embargo cuando deba anotarse en varios registros que no estén todos en una misma Comunidad. De aquí la oportunidad de la regla en evitación de perjuicios al contribuyente.

3.4. Cuota tributaria

Sobre la base imponible, determinada conforme se ha indicado anteriormente, se aplica el tipo del **0,5 por 100**, y se liquida a metálico.

3.5. Supuestos prácticos

Supuesto nº 1: Por auto del juzgado nº 5 de Málaga, recaído en juicio ejecutivo ordinario iniciado a instancias de la SA. X se acuerda, para responder de una deuda de 500.000 € que el Sr. Y mantiene con aquella, más 20.000 € en concepto de gastos que se puedan ocasionar, anotar en el registro el embargo de dos pisos uno situado en Málaga (valorado en 300.000 €) y otro en Madrid (valorado en 400.000 €).

Solución 1: Se deben presentar dos autoliquidaciones una en Málaga y otra en Madrid. La de Málaga tendría los siguientes elementos:

Hecho Imponible: Anotación preventiva de embargo

Sujeto pasivo: SA. X

Base Imponible: 520.000 €

Tipo: 0,5%

Cuota 50% sobre 2.600 = 1.300 €

Supuesto nº 2: Mismo supuesto nº 1, pero considerando que el piso que está en Madrid se encuentra en Granada.

Solución 2: En este caso se presenta una única autoliquidación en Málaga, lugar de expedición del auto que la acuerda.

Hecho Imponible: Anotación preventiva de embargo

Sujeto pasivo: SA. X

Base Imponible: 520.000 €

Tipo: 0,5%

Cuota: 2.600 €

4. Devengo

En el concepto Actos jurídicos documentados el devengo, y por tanto la obligación de contribuir, se produce el **día en que se formalice el acto gravado**.

No obstante, cuando se trate de anotaciones preventivas el devengo se produce con la firmeza de la resolución que la acuerde.

D) Exenciones

Las exenciones y beneficios fiscales que vamos a comentar le son aplicables a las tres modalidades de gravamen, salvo que la propia ley especifique el concepto al que se debe aplicar. Se trata de una serie de exenciones subjetivas y objetivas, a lo que se une una larga lista de leyes que recogen diversos beneficios, nos vamos a referir a las más relevantes para no hacer excesivamente larga esta exposición.

EXENCIONES SUBJETIVAS:

- **El Estado y las Administraciones Públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos.** Si bien no se plantea problema alguno en lo que respecta a Administración Pública Territorial: Estado, Comunidades Autónomas, Provincia, Municipio y otras entidades de base territorial, no sucede lo mismo con la denominada Administración Institucional. Debemos desde luego, considerar exentos por formar parte de ella:

A los organismos autónomos,

A las entidades públicas empresariales, a las que se les encomienda la realización de actividades prestaciones, la gestión de servicios públicos o la producción de bienes de interés público, rigiéndose por el derecho privado, excepto en la formación de voluntad de sus órganos.

No están exentas por no formar parte de la Administración, aunque pertenezcan al sector público:

- **Las sociedades mercantiles,** entendiéndose por tales las que tengan forma jurídica privada y se rijan por el derecho privado, aunque la mayoría del capital o incluso el 100 por 100 del mismo pertenezca a una Administración Pública.
- **Los colegios profesionales.**
- **Las comunidades de regantes.**
- **Las entidades sin fines lucrativos, a que se refiere el art. 2 de la ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que se acojan al régimen fiscal especial en la forma prevista en el artículo 14 de dicha ley.** Lo verdaderamente interesante, es que con anterioridad a dicha ley el beneficio fiscal necesitaba reconocimiento previo, a través de un procedimiento que se regulaba en el del Reglamento. A partir de dicha ley el sujeto pasivo se aplicará directamente la exención al efectuar su autoliquidación, a la que deben acompañar los documentos justificativos que acrediten el derecho a la exención. La oficina liquidadora comprobará si concurren o no los expresados requisitos.
- **Las Cajas de Ahorros, por las adquisiciones directamente destinadas a su obra social:** La finalidad de estas entidades no es obtener beneficios para repartir entre los accionistas, sino la realización de obra social, después de constituir las reservas a las que vengán obligadas. La exención no comprende otras adquisiciones que pueda realizar la entidad.
- **La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscrito acuerdos de cooperación con el Estado español.** Por Iglesia Católica se ha de entender la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias, Órdenes y Congregaciones religiosas e institutos de vida consagrada de la Iglesia Católica.
- **La Cruz Roja Española, La Organización Nacional de ciegos Españoles y la Obra Pía de los Santos Lugares.** Son, por tanto, entidades concretas que por disposición de la Ley, y en atención a sus fines, se le aplica el beneficio fiscal.

EXENCIONES OBJETIVAS:

- **Las transmisiones y demás actos y contratos en que la exención resulte concedida por Tratados o Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.** Pasan a formar parte del ordenamiento interno cuando hayan sido publicados en el BOE.

- **Las transmisiones que se verifiquen en virtud de retracto legal, cuando el adquirente contra el cual se ejercite aquel hubiere satisfecho ya el impuesto.** Esta es una exención de tipo técnico, es decir para evitar que se pague dos veces por el mismo hecho, por cuanto la persona que hace uso del derecho de retracto tiene que pagar al adquirente contra el que lo ejercite el importe que haya satisfecho, más los gastos del contrato incluido el propio impuesto. De aquí que no se exija el impuesto nuevamente, siempre, como dice la norma, que el adquirente contra el que lo ejercite lo hubiese satisfecho.
- **Las aportaciones de bienes y derechos verificadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales.** Esta exención ha venido planteando una serie de dudas en su aplicación a un supuesto frecuente como es el atribuir carácter ganancial a bienes privativos de uno de los cónyuges; la Dirección General de Tributos del Ministerio después de una postura inicial titubeante ha establecido una doctrina uniforme en contestaciones a consultas de 24 y 28 de enero de 2003, 11 de abril de 2005 y 25 de septiembre de 2006, 9 de julio de 2009, 1 de abril de 2011 (éstas con los efectos vinculantes), entre otras, en los siguientes términos “Las aportaciones de bienes o derechos a la sociedad de gananciales pueden ser de dos clases: gratuitas, que son aquellas que no conllevan contraprestación alguna, y onerosas, que son las que dan lugar a cualquier tipo de contraprestación, tanto simultáneamente a la aportación, como mediante el nacimiento a favor del aportante de un derecho de crédito contra la sociedad de gananciales exigible en el momento de la disolución de dicha sociedad. También es posible que una aportación de bienes o derechos a la sociedad conyugal participe de ambas naturalezas, en cuyo caso se aplicará a cada una de ellas la fiscalidad que le corresponda.
El tratamiento tributario de ambas transacciones es distinto, según que su naturaleza sea gratuita u onerosa. Así, la donación de bienes a la sociedad de gananciales es una operación sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que la normativa de dicho tributo recoja bonificación alguna para este tipo de donaciones.”
Si la aportación es onerosa, le será de aplicación la exención a que nos venimos refiriendo.
- **Entregas de dinero que constituyen el precio de bienes o se verifiquen en pago de servicios personales, de créditos o indemnizaciones.** La entrega de dinero en pago de asunción de deudas no esta exenta del impuesto, pues dicho pago no es de los comprendidos en la norma.
- **La transmisión de valores, en los términos a que se refiere el artículo 314 del Texto Refundido de la Ley del Mercado de Valores.** Nos remitimos a lo comentado en el apartado “transmisiones patrimoniales onerosas”.
- **Operaciones societarias a que se refieren los apartados 1, 2 y 3 del artículo 19.2 y del artículo 20.2, en su caso, en cuanto al gravamen de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados.**
- **Las operaciones societarias que se produzcan con motivo de las regularizaciones de balances, autorizados por la Administración.** Siempre que se cumplan los requisitos que se establezcan en la norma que autorice la regularización.
- **1ª La transmisión de terrenos y solares y la cesión del derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección oficial. Los préstamos hipotecarios solicitados para la adquisición de aquellos, en cuanto al gravamen de actos jurídicos documentados.**

- **2º Las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos y contratos relacionados con la construcción de edificios en régimen de “viviendas de protección oficial”, siempre que se hubiera solicitado dicho régimen a la Administración competente en dicha materia.**
- **3º Las escrituras públicas otorgadas para formalizar la primera transmisión de viviendas de protección oficial, una vez obtenida la calificación definitiva.**
- **4º La constitución de préstamos hipotecarios para la adquisición exclusiva de viviendas de protección oficial y sus anejos inseparables, con el límite máximo del precio de la citada vivienda, y siempre que este último no exceda de los precios máximos establecidos para las referidas viviendas de protección oficial. La constitución de sociedades y la ampliación de capital, cuando tengan por exclusivo objeto la promoción o construcción de edificios en régimen de protección oficial.**

Para el reconocimiento de las exenciones previstas en los dos primeros párrafos bastará que se consigne en el documento que el contrato se otorga con la finalidad de construir viviendas de protección oficial y quedará sin efecto si transcurriesen tres años a partir de dicho reconocimiento sin que se obtenga la calificación o declaración provisional o cuatro años si se trata de terrenos. La exención se entenderá concedida con carácter provisional y condicionada al cumplimiento que en cada caso exijan las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas. En el supuesto de los dos primeros párrafos la prescripción se cuenta una vez transcurrido el plazo de tres o cuatro años de exención provisional.

Las exenciones anteriormente previstas se aplicarán también a aquellas que, con protección pública, dimanen de la legislación propia de las Comunidades Autónomas, siempre que los parámetros de superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes no excedan de los establecidos en la norma estatal para las viviendas de protección oficial.

- **Los depósitos en efectivo y los préstamos. La exención se extenderá a la transmisión posterior de los títulos que documenten el depósito o el préstamo, así como al gravamen sobre actos jurídicos documentados que recaen sobre pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos emitidos en serie, por plazo no superior a dieciocho meses, representativos de capitales ajenos por los que se satisfaga una contraprestación por diferencia entre el importe satisfecho en la emisión y el comprometido a reembolsar al vencimiento, incluidos los préstamos representados por bonos de caja emitidos por bancos industriales y de negocios.**

Los préstamos que se declaran exentos no pueden ser otros que los sujetos, y como tales préstamos están sujetos a transmisiones patrimoniales onerosas; cuando esos préstamos están garantizados con hipoteca (u otras garantías reales o personales), como ya se indicó, tributan únicamente por el concepto de préstamos, de aquí que no deban pagar cantidad alguna, están exentos. Ahora bien, cuando el préstamo garantizado está sujeto al IVA, lo que sucede cuando el prestamista es una entidad financiera, queda no sujeto a transmisiones patrimoniales onerosas con lo que se gravaría por cuota variable de actos jurídicos documentados al concurrir los requisitos previstos en la normativa. En tal caso, no se aplica esta exención que viene referida al hecho imponible préstamos.

- **Las transmisiones de edificaciones a las empresas que realicen habitualmente las operaciones de arrendamiento financiero a que se refiere la disposición adicional séptima de la ley 26/1988, de 29 de julio, para ser objeto de arrendamiento con**

opción de compra a persona distinta del transmitente cuando dichas operaciones estén exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Será requisito imprescindible para poder disfrutar de este beneficio que no existan relaciones de vinculación directas o indirectas, conforme a lo previsto en la ley del Impuesto sobre Sociedades, entre transmitente, adquirente o arrendatario.

Es decir, la transmisión de una edificación a una empresa de arrendamiento financiero, en la que el transmitente no es sujeto pasivo de IVA, tributará sin exención por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. La exención se contrae a transmisiones que deban tributar por transmisiones patrimoniales onerosas por estar sujetas pero exentas del IVA, siempre que concurren el resto de los requisitos que cita el precepto. La exención se refiere siempre a la modalidad de “transmisiones patrimoniales onerosas”, nunca a la de “actos jurídicos documentados”.

- **Las transmisiones de vehículos usados con motor mecánico para circular por carretera, cuando el adquirente sea un empresario dedicado habitualmente a la compraventa de los mismos, y los adquiera para su reventa.**

La exención se entenderá concedida con carácter provisional y para elevarse a definitiva deberá justificarse la venta del vehículo adquirido dentro del año siguiente a la fecha de su adquisición.

Naturalmente la exención sólo es aplicable a las transmisiones de vehículos usados sujetas al concepto “transmisiones patrimoniales onerosas”; por tanto, están excluidas las efectuadas por empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional que estarán sujetas a IVA

- **Las primeras copias de escrituras notariales que documenten la cancelación de hipotecas de cualquier clase, en cuanto al gravamen gradual de la modalidad “actos jurídicos documentados”, que grava los documentos notariales.** (Estas escrituras está autorizada la no presentación en la Agencia Tributaria de Andalucía). Una cuestión interesante y de indudable trascendencia práctica que se plantea en relación con esta exención es si comprende también la cancelación de condición resolutoria. La Dirección General de Tributos en contestación a consulta de 18-3-2002 ha aclarado que las exenciones se han de aplicar en sus estrictos términos y en consecuencia no considera aplicable la exención que comentamos a la cancelación de condición resolutoria.
- **Las ampliaciones de capital realizadas por personas jurídicas declaradas en concurso para atender una conversión de créditos en capital establecida en un convenio aprobado judicialmente conforme a la Ley Concursal.**
- **Las escrituras que contengan quitas o minoraciones de las cuantías de préstamos, créditos u otras obligaciones del deudor que se incluyan en los acuerdos de refinanciación o en los acuerdos extrajudiciales de pago** establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, siempre que, en todos los casos, el sujeto pasivo sea el deudor.

▪ -
Otros beneficios fiscales. En el art. 45.I.C del Texto Refundido se establece que además de las exenciones que hemos visto anteriormente, se aplicarán en sus propios términos y con los requisitos y condiciones en cada caso exigidos, los beneficios fiscales que para este impuesto se establecen en una serie de leyes que cita el propio Texto Refundido, a las que nos remitimos para no hacer esta exposición excesivamente larga. No obstante, por su importancia nos vamos a referir, aunque sea brevemente, a las tres siguientes:

- **Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.** Dicha ley clasifica en su art. 2 las cooperativas en protegidas y especialmente protegidas. Son protegidas; de acuerdo con el art. 6, aquellas entidades que, sea cual fuese la fecha de constitución, se ajusten a los principios y disposiciones de la Ley General de Cooperativas y a las leyes de cooperativas de las Comunidades Autónomas. Es decir, aquellas que tengan sus estatutos adaptados a lo dispuesto en las citadas leyes. Son cooperativas especialmente protegidas, conforme al art. 7, de la ley citada, las cooperativas de primer grado de las siguientes clases: Cooperativas de Trabajo Asociado; Cooperativas Agrarias; Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra; Cooperativas del Mar y Cooperativas de Consumidores y Usuarios.
- Las cooperativas protegidas, están exentas en el impuesto que estudiamos, por cualquiera de los conceptos que puedan ser de aplicación, respecto de los actos, contratos y operaciones siguientes:
 - Los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión.
 - La constitución y cancelación de préstamos incluso los representados por obligaciones.
 - La adquisición de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y Promoción para el cumplimiento de sus fines.
- Las cooperativas especialmente protegidas disfrutarán, además de los beneficios citados anteriormente, de exención para las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios.
Respecto a las cooperativas de segundo y ulterior grado (cooperativa de cooperativas) disfrutarán de los beneficios fiscales que antes se han indicado para las cooperativas protegidas. Ahora bien, si las cooperativas de segundo o ulterior grado, asocian exclusivamente, cooperativas especialmente protegidas disfrutarán también del beneficio especificado anteriormente para esta clase de cooperativas.
La ley regula también el régimen tributario de las cooperativas de crédito, clasificadas como cooperativas protegidas, con ciertas especialidades.
- **Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios.** Los beneficios fiscales otorgados en este impuesto son los siguientes:
 - Respecto a la subrogación: El art. 7 declara exenta la escritura que documente la operación de subrogación (sustituir una entidad de crédito por otra) en la modalidad gradual de “actos jurídicos documentados”, documentos notariales. En la escritura de subrogación sólo se podrá pactar la modificación de las condiciones del tipo de interés tanto ordinario como de demora inicialmente pactado o vigente, la ampliación del plazo del préstamo, o ambas.
 - Respecto a la modificación: Estarán exentas en la modalidad gradual de “actos jurídicos documentados” las escrituras publicas de novación modificativa de prestamos hipotecarios pactados de común acuerdo entre acreedor y deudor, siempre que el acreedor sea una entidad de crédito y la modificación se refiera a las condiciones del tipo e interés inicialmente pactado o vigente, a la alteración del plazo del préstamo, o a ambas.
- **La Ley 41/2007, de 7 de diciembre, en su disposición adicional primera relativa a la hipoteca inversa sobre la vivienda habitual del solicitante dispone “estarán exentas de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados**

las escrituras públicas que documenten las operaciones de constitución, subrogación, novación modificativa y cancelación.

- Las transmisiones y demás actos y contratos cuando tengan por exclusivo objeto salvar la ineficacia de otros anteriores por los que se hubiera satisfecho el impuesto y estuvieran afectados por vicio que implique inexistencia o nulidad. No se exige que el vicio sea declarado por ningún órgano judicial o administrativo por lo que lo habrá de apreciar en cada caso la oficina liquidadora. Lo que queda claro es que no pueden suponer una variación de la voluntad inicial del otorgante.
- Finalmente, de acuerdo con el artículo 25 quáter del Decreto Legislativo 1/2009, se establece la siguiente **bonificación**:

En el caso de la adjudicación de la vivienda habitual en pago de la totalidad de la deuda pendiente del préstamo o crédito garantizados mediante hipoteca de la citada vivienda y siempre que, además, se formalice entre las partes un contrato de arrendamiento con opción de compra de la misma vivienda, los beneficios fiscales serán:

- **a) La constitución de la opción de compra documentada en los contratos de arrendamiento a que se refiere el apartado anterior tendrá una bonificación del 100 por ciento de la cuota tributaria por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas.**
- **b) El ejercicio de la opción de compra a que se refieren los apartados anteriores tendrá una bonificación del 100 por ciento de la cuota tributaria por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas.»**

Respecto a todos los beneficios fiscales expuestos, los mismos no se aplicarán, en ningún caso, a las letras de cambio, a los documentos que suplan a estas o realicen función de giro, ni a las escrituras, actas o testimonios notariales gravados por la cuota fija de actos jurídicos documentados.

E) Cierre registral

Se trata que los Registros de la Propiedad, Mercantiles y de la Propiedad Industrial no admitirán, para su inscripción o anotación, ningún documento que contenga acto o contrato sujeto al impuesto, sin que se justifique el **pago**, su **exención** o **no sujeción**, o **al menos su presentación**, efectuada **ante la Administración Tributaria competente** para exigirlo.

Ejemplo: El registro no admitirá ningún documento que siendo competente Andalucía para percibir el rendimiento se haya ingresado el impuesto en otra Comunidad Autónoma.

El Registrador hará constar por nota marginal que el bien o derecho transmitido queda afecto al pago de la liquidación complementaria que en su caso proceda. La nota se extiende de oficio y queda sin efecto cuando se presente la carta de pago de la liquidación complementaria y, en todo caso, transcurridos cinco años desde la fecha en que se hubiese extendido.

No sólo el documento no se admite en los registros citados, tampoco surtirá efecto en cualquier otra oficina o registro público sin que se justifique el pago, exención o no sujeción.

En los Juzgados y Tribunales sí pueden surtir efecto, pero remitirán a las oficinas gestoras copia autorizada de los documentos que admitan para que se practiquen las liquidaciones que procedan.