

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC071508

DGT: 05-02-2019

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0230/2019

SUMARIO:

ITP y AJD. Transmisiones patrimoniales onerosas. Actos jurídicos documentados. Hecho imponible y calificación. Queda sujeta al ISD la transmisión mortis causa de los derechos de un socio de una cooperativa de viviendas, constituyendo un acto jurídico independiente a la adjudicación de la vivienda. En consecuencia, no existe doble tributación en el momento de la adjudicación de la vivienda, que quedará gravada por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD en el caso de que la operación estuviera sujeta y exenta de IVA, o por la cuota variable del documento notarial de AJD si aquella no estuviera sujeta al IVA.

PRECEPTOS:

RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), arts. 7 y 19.
Ley 27/1999 (Cooperativas), arts. 45, 46, 47 y 52.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante ha adquirido por herencia unos derechos sobre un inmueble, como socio cooperativista, tributando por ello en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Los citados derechos habían sido adquiridos por el causante diez años antes, habiendo estado destinada la vivienda durante ese tiempo al alquiler. Los derechos se valoraron tasando el inmueble a valor de mercado a la fecha del fallecimiento del causante.

En este momento, unos meses después de adquirir los derechos en la herencia, se va a proceder a la adjudicación por la cooperativa de las viviendas a los socios cooperativistas.

Cuestión planteada:

Tributación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de la adjudicación por la cooperativa al socio cooperativista, considerando que el valor de mercado en la adjudicación es el mismo declarado en la herencia, por lo que la tributación por el citado impuesto daría lugar a una doble imposición.

Contestación:

De acuerdo con el contenido de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas (BOE de 17 de julio), las cooperativas son sociedades cuyo capital social está constituido por las aportaciones de los socios (art. 45), que pueden ser obligatorias y voluntarias según los artículos 46 y 47. Además de estas aportaciones al capital, el artículo 52 de la Ley prevé la posibilidad de que los socios efectúen otros pagos para la obtención de servicios cooperativizados, por concepto distinto del de aportaciones al capital. Concretamente, en la sección dedicada a la regulación de las Cooperativas de Viviendas, el artículo 89 de la misma Ley, hace referencia a las cantidades entregadas por los socios para financiar el pago de las viviendas o locales, y las distingue del capital social, a efectos de determinar las cantidades a reembolsar a los socios en caso de baja.

En cuanto a la tributación a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre), de la referida entrega de la vivienda al cooperativista, lo primero a considerar es que, puesto que la sociedad no parece que se vaya a disolver, la referida adjudicación no guarda relación con ninguna operación societaria de las que se describen como sujetas en el artículo 19 del texto refundido siendo su

verdadera naturaleza la de una contraprestación por las aportaciones efectuadas por los socios, distintas de las de capital, previstas en el citado artículo 89.

Por otro lado, el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, dispone en sus apartados 1, letra A) y 5 que:

“1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

A) Las transmisiones onerosas por actos “inter vivos” de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

....

5. No estarán sujetas al concepto de “transmisiones patrimoniales onerosas”, regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.”

Además, por lo que se refiere a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, el artículo 31 del mismo texto legal determina en su apartado 2 que “Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos.”

De acuerdo con los preceptos transcritos, si la transmisión de los inmuebles a cada cooperativista estuviera sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, quedará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, por tratarse de la segunda transmisión de un inmueble. En este caso, la escritura pública en la que se formalice dicha venta no estará sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, precisamente por no cumplirse el requisito de que el acto o contrato que contenga no esté sujeto a otra de las modalidades del impuesto o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en este caso, a transmisiones patrimoniales onerosas).

Si la transmisión de los inmuebles a los cooperativistas no resultara exenta del IVA, no quedará sujeta al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, pero sí quedará sujeta a actos jurídicos documentados la escritura que lo documente.

La tributación en este momento por la modalidad del ITP y AJD que corresponda, ya sea transmisión patrimonial onerosa o actos jurídicos documentados por tratarse de una entrega de bienes sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, no supondría en ningún caso una doble tributación por el hecho de haber tributado anteriormente el consultante por el Impuesto de Sucesiones por la adquisición de los derechos del causante como cooperativista, puesto que se trata de dos actos jurídicos independientes:

1. Uno en el momento del fallecimiento del causante, cuando se produjo la adquisición por el consultante, via mortis causa, del derecho adquirido por el anterior cooperativista a la adjudicación de una vivienda a consecuencia de las cuotas que como tal había ido satisfaciendo. De igual forma, si la transmisión de los derechos

hubiera tenido lugar inter vivos, hubiera tributado por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD.

2. Otro en el momento actual, en el que lo que se produce es el ejercicio por el consultante del derecho a que se le adjudique una vivienda por parte de la cooperativa, adquirido anteriormente por el consultante, via herencia.

CONCLUSIÓN

1. Si la adjudicación de la vivienda al consultante por parte de la cooperativa estuviera sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, estaría sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD. Si por el contrario dicha adjudicación no estuviera exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, debería tributar por la cuota variable del documento notarial de Actos Jurídicos Documentados.

2. La tributación por la modalidad del ITP y AJD que corresponda, ya sea transmisión patrimonial onerosa o actos jurídicos documentados, no supondría en ningún caso una doble tributación por el hecho de haber tributado anteriormente el consultante por el Impuesto de Sucesiones por la adquisición de los derechos del causante como cooperativista, puesto que se trata de dos actos jurídicos independientes: la adquisición de los derechos del cooperativista anterior, que permite al consultante subrogarse en la posición de aquel y el ejercicio de los derechos adquiridos, que se traduce en la adjudicación de la vivienda al consultante.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.