

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC071581

DGT: 20-03-2019

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0590/2019

SUMARIO:

IIVTNU. Devengo. Operaciones de leasing. En el contrato de arrendamiento financiero, la fecha en que se ejercita la opción de compra es la fecha en que la entidad financiera transmite la propiedad del inmueble a la sociedad mercantil, documentándose mediante la correspondiente escritura pública. Esta transmisión de la propiedad por ejercicio de la opción de compra da lugar al devengo del IIVTNU, estando sujeto el incremento de valor del terreno de naturaleza urbana puesto de manifiesto con ocasión de la transmisión de la propiedad. El IIVTNU se devenga en la fecha de la transmisión de la propiedad del terreno, es decir, en la fecha de otorgamiento de la escritura pública de compraventa por ejercicio de la opción de compra, y ello, con independencia de la posible alteración de la titularidad catastral que se hubiere producido durante la vida de dicho contrato. En cuanto a la prescripción del derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda mediante liquidación, el plazo será de 4 años que comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación. El sujeto pasivo contribuyente del IIVTNU en la transmisión onerosa de la propiedad del terreno será la entidad transmitente, y los pactos entre particulares, como es el caso de la cláusula del contrato de *leasing* por la que el impuesto sería abonado por la parte compradora, no tienen efectos en la relación jurídico-tributaria), sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas, respecto de las cuales este Centro Directivo no es competente para pronunciarse. La sociedad compradora del terreno no tiene la condición de obligado tributario del IIVTNU, no derivándose, por tanto, para ella ni obligaciones materiales, ni formales, más allá de la obligación de comunicación al ayuntamiento de la realización del hecho imponible.

PRECEPTOS:

RDLeg. 2/2004 (TRLHL), arts. 104 a 110.

Código Civil, art. 1.462.

Ley 10/2014 (Ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito), disp. adic. tercera.

Ley 26/1988 (Disciplina e intervención de las Entidades de Crédito), disp. adic. séptima.

RDLeg. 1/2004 (TR Ley del Catastro Inmobiliario), arts. 1 a 3 y 9.

RD 417/2006 (Desarrolla TR Ley Catastro Inmobiliario), art. 84.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 17 y 66.

Descripción sucinta de los hechos:

La sociedad consultante formalizó en fecha 22/05/1992 un contrato de leasing inmobiliario para la adquisición de una nave industrial. Con fecha 05/05/1994 presentó ante el Catastro Inmobiliario declaración (modelo 901) de alteración de bienes de naturaleza urbana por transmisión de dominio. A efectos tributarios desde dicha fecha, consta en el registro catastral el pleno dominio del inmueble a nombre de la sociedad e igualmente los recibos del IBI se emiten a nombre de la misma. Una vez vencido el contrato de leasing, se pretende formalizar el cambio de titularidad ante el Registro de la Propiedad, mediante escritura pública de ejercicio de la opción de compra. En el contrato de leasing inicial se estipula la imputación de los gastos, incluido el IIVTNU, a la parte adquirente.

Cuestión planteada:

Si debe considerarse como fecha de devengo del IIVTNU la correspondiente a la aceptación del cambio de titularidad de dominio catastral, es decir, el 05/05/1994. En dicho supuesto, solicita pronunciamiento sobre la

prescripción de este impuesto tras la formalización de la escritura de ejercicio de la opción de compra entre la entidad financiera y la sociedad consultante.

Contestación:

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se regula en los artículos 104 a 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

El artículo 104 del TRLRHL en su apartado 1 establece:

“1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.”.

Para que se produzca el hecho imponible del impuesto deben darse dos condiciones simultáneas:

- Que se produzca un incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en los términos que señala el TRLRHL.
- Que el mencionado incremento se produzca como consecuencia de una transmisión de tales terrenos, o de la constitución o transmisión de derechos reales sobre los mismos.

El incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos puede tener su origen en la transmisión de la propiedad por cualquier título, tanto oneroso como lucrativo, así como por la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre dichos terrenos.

Dentro de los supuestos de transmisión de la propiedad de los terrenos de naturaleza urbana, no solo se incluyen aquellos negocios derivados de la voluntad de las partes (compraventa, donación, permuta, etc.), sino también otros supuestos como la expropiación forzosa o las transmisiones de estos terrenos en subastas judiciales o administrativas, en los que se produce una traslación del dominio o propiedad sobre el terreno.

El artículo 106 regula el sujeto pasivo del impuesto, estableciendo en su apartado 1 que es sujeto pasivo a título de contribuyente:

“a) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real que se trate.

b) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que transmita el terreno o que constituya o transmita el derecho real que se trate.”.

Por su parte, el artículo 109.1.a) del TRLRHL establece que el IIVTNU se devenga:

“a) Cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión.”.

En cuanto a la fecha de transmisión de un bien inmueble, el artículo 609 del Código Civil (CC) dispone que:

“La propiedad se adquiere por la ocupación.

La propiedad y los demás derechos sobre los bienes se adquieren y transmiten por la ley, por donación, por sucesión testada e intestada, y por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición.

Pueden también adquirirse por medio de la prescripción.”.

La adquisición de la propiedad en nuestro derecho se fundamenta en la “teoría del título y modo de adquirir”, considerándose que para adquirir la propiedad por transmisión intervivos no basta con el mero contrato traslativo o acto constitutivo, sino que es necesario, además, otra formalidad o requisito que es precisamente el modo de adquirir o tradición, o lo que es lo mismo, la entrega de la posesión. Por tanto, el modo es el hecho que consume y completa la adquisición de la propiedad, mediante la tradición o entrega de la posesión del bien inmueble transmitido.

Por lo que respecta a la entrega de la cosa, hay que tener presente lo dispuesto en el artículo 1462 del CC, que establece:

“Se entenderá entregada la cosa vendida, cuando se ponga en poder y posesión del comprador.

Cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario.”.

En el caso de consulta, asimismo, hay que atender al concepto de arrendamiento financiero.

La disposición adicional tercera de la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito, contiene en su apartado 1 la definición de las operaciones de arrendamiento financiero, en los siguientes términos:

“1. Tendrán la consideración de operaciones de arrendamiento financiero aquellos contratos que tengan por objeto exclusivo la cesión del uso de bienes muebles o inmuebles, adquiridos para dicha finalidad según las especificaciones del futuro usuario, a cambio de una contraprestación consistente en el abono periódico de cuotas. Los bienes objeto de cesión habrán de quedar afectados por el usuario únicamente a sus explotaciones agrícolas, pesqueras, industriales, comerciales, artesanales, de servicios o profesionales. El contrato de arrendamiento financiero incluirá necesariamente una opción de compra, a su término, en favor del usuario.

Cuando por cualquier causa el usuario no llegue a adquirir el bien objeto del contrato, el arrendador podrá cederlo a un nuevo usuario, sin que el principio establecido en el párrafo anterior se considere vulnerado por la circunstancia de no haber sido adquirido el bien de acuerdo con las especificaciones de dicho nuevo usuario.”.

La Ley 10/2014 derogó la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las entidades de crédito, cuya disposición adicional séptima definía las operaciones de arrendamiento financiero en los mismos términos señalados anteriormente, aunque en los apartados 2 a 7 incluía las características de estas operaciones, estableciendo:

“1. Tendrán la consideración de operaciones de arrendamiento financiero aquellos contratos que tengan por objeto exclusivo la cesión del uso de bienes muebles o inmuebles, adquiridos para dicha finalidad según las especificaciones del futuro usuario, a cambio de una contraprestación consistente en el abono periódico de las cuotas a que se refiere el número 2 de esta disposición. Los bienes objeto de cesión habrán de quedar afectados por el usuario únicamente a sus explotaciones agrícolas, pesqueras, industriales, comerciales, artesanales, de servicios o profesionales. El contrato de arrendamiento financiero incluirá necesariamente una opción de compra, a su término, en favor del usuario.

Cuando por cualquier causa el usuario no llegue a adquirir el bien objeto del contrato, el arrendador podrá cederlo a un nuevo usuario, sin que el principio establecido en el párrafo anterior se considere vulnerado por la circunstancia de no haber sido adquirido el bien de acuerdo con las especificaciones de dicho nuevo usuario.

2. Los contratos a que se refiere la presente disposición tendrán una duración mínima de dos años cuando tengan por objeto bienes muebles y de diez años cuando tengan por objeto bienes inmuebles o establecimientos industriales. No obstante, el Gobierno, para evitar prácticas abusivas, podrá establecer otros plazos mínimos de duración de los mismos en función de las características de los distintos bienes que pueden constituir su objeto.

3. Las cuotas de arrendamiento financiero deberán aparecer expresadas en los respectivos contratos diferenciando la parte que corresponda a la recuperación del coste del bien por la entidad arrendadora, excluido el

valor de la opción de compra, y la carga financiera exigida por la misma, todo ello sin perjuicio de la aplicación del gravamen indirecto que corresponda.

4. El importe anual de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien deberá permanecer igual o tener carácter creciente a lo largo del período contractual.

5. Tendrá en todo caso la consideración de gasto o partida fiscalmente deducible en la imposición personal del usuario de los bienes objeto de un contrato de arrendamiento financiero la carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora.

6. La misma consideración tendrá la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien, salvo en el caso de que el contrato tenga por objeto terrenos, solares u otros activos no amortizables. En el caso de que tal condición concorra sólo en una parte del bien objeto de la operación, podrá deducirse únicamente la proporción que corresponda a los elementos susceptibles de amortización, que deberá ser expresada diferenciadamente en el respectivo contrato.

7. Las entidades arrendadoras deberán amortizar el coste de todos y cada uno de los bienes adquiridos para su arrendamiento financiero, deducido el valor consignado en cada contrato para el ejercicio de la opción de compra, en el plazo de vigencia estipulado para el respectivo contrato.”.

En la fecha de celebración del contrato de arrendamiento financiero del caso objeto de informe, el 22/05/1192, la legislación aplicable era la de la Ley 26/1988.

Los apartados 2 a 7 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988 no se incluyen en la vigente disposición adicional tercera de la Ley 10/2014, ya que su contenido se incluye en la regulación del régimen fiscal especial de determinados contratos de arrendamiento financiero de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (artículo 106).

Asimismo, la sala de lo Civil del Tribunal Supremo, en sentencia de 26 de febrero de 1996 (recurso 2532/1992), en su fundamento de derecho sexto, entiende por contrato de arrendamiento financiero lo siguiente:

“El llamado contrato de leasing o arrendamiento financiero que, en el orden o aspecto económico, conjuga o satisface tres distintos intereses subjetivos (el del usuario en acceder al disfrute de unos bienes que no puede o no le conviene adquirir directamente; el del fabricante o proveedor en dar salida en el mercado a sus productos y el de la sociedad de leasing en obtener un rendimiento económico de su capital sin más riesgo que el financiero), en el orden o aspecto jurídico no se configura como un solo negocio jurídico con intervención de tres partes contratantes, sino que se articula a través de dos contratos, netamente diferenciados, aunque conexonados y dependientes entre sí por su confluencia en la obtención de la antes referida triple función económica: un contrato de compraventa por el que la sociedad de leasing adquiere del proveedor los bienes previamente seleccionados por el usuario y un arrendamiento con opción de compra o arrendamiento financiero, por el que la sociedad de leasing cede durante cierto tiempo la posesión y disfrute de tales bienes al usuario mediante una contraprestación dineraria fraccionada, con otorgamiento de una opción de compra a su término por el valor residual fijado en el contrato.”.

Este concepto del contrato de arrendamiento financiero también se incluye en las sentencias de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional de 11 de abril de 2002, 4 de marzo de 2004 y 23 de marzo de 2006.

En cuanto a los efectos de la declaración y resolución catastrales sobre la titularidad jurídica de un bien inmueble, hay que tener en cuenta que el artículo 1 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TRLCI), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, dispone en su apartado 1:

“1. El Catastro Inmobiliario es un registro administrativo dependiente del Ministerio de Hacienda en el que se describen los bienes inmuebles rústicos, urbanos y de características especiales tal y como se definen en esta ley.”.

El artículo 2 del TRLRCI establece en su apartado 2:

“2. Lo dispuesto en esta ley se entenderá sin perjuicio de las competencias y funciones del Registro de la Propiedad y de los efectos jurídicos sustantivos derivados de la inscripción de los inmuebles en dicho registro.”.

El artículo 3 del TRLCI dispone:

“1. La descripción catastral de los bienes inmuebles comprenderá sus características físicas, económicas y jurídicas, entre las que se encontrarán la localización y la referencia catastral, la superficie, el uso o destino, la clase de cultivo o aprovechamiento, la calidad de las construcciones, la representación gráfica, el valor de referencia de mercado, el valor catastral y el titular catastral, con su número de identificación fiscal o, en su caso, número de identidad de extranjero. Cuando los inmuebles estén coordinados con el Registro de la Propiedad se incorporará dicha circunstancia junto con su código registral.

2. La certificación catastral descriptiva y gráfica acreditativa de las características indicadas en el apartado anterior y obtenida, preferentemente, por medios telemáticos, se incorporará en los documentos públicos que contengan hechos, actos o negocios susceptibles de generar una incorporación en el Catastro Inmobiliario, así como al Registro de la Propiedad en los supuestos previstos por ley. Igualmente se incorporará en los procedimientos administrativos como medio de acreditación de la descripción física de los inmuebles.

3. Salvo prueba en contrario y sin perjuicio del Registro de la Propiedad, cuyos pronunciamientos jurídicos prevalecerán, los datos contenidos en el Catastro Inmobiliario se presumen ciertos.”.

Respecto a los titulares catastrales, el artículo 9 del TRLCI establece:

“1. Son titulares catastrales las personas naturales y jurídicas dadas de alta en el Catastro Inmobiliario por ostentar, sobre la totalidad o parte de un bien inmueble, la titularidad de alguno de los siguientes derechos:

- a) Derecho de propiedad plena o menos plena.
- b) Concesión administrativa sobre el bien inmueble o sobre los servicios públicos a que se halle afecto.
- c) Derecho real de superficie.
- d) Derecho real de usufructo.

2. (...).

4. En caso de discrepancia entre el titular catastral y el del correspondiente derecho según el Registro de la Propiedad sobre fincas respecto de las cuales conste la referencia catastral en dicho registro, se tomará en cuenta, a los efectos del Catastro, la titularidad que resulte de aquél, salvo que la fecha del documento por el que se produce la incorporación al Catastro sea posterior a la del título inscrito en el Registro de la Propiedad.

5. (...).”.

Y el artículo 84 del Real Decreto 417/2006, de 7 de abril, por el que se desarrolla el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TRLCI), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, dispone en su apartado 1:

“1. Los certificados catastrales, que deberán ser congruentes con lo solicitado, tendrán exclusivamente carácter informativo y reflejarán los datos existentes en la base de datos catastral, en los documentos catastrales o en los que hubieran sido aportados por los interesados o por terceros.”.

Por tanto, de acuerdo con lo anterior, el Catastro Inmobiliario es un registro de carácter administrativo y los actos dictados por sus órganos no atribuyen en ningún caso la titularidad jurídica sobre los bienes inmuebles. En

caso de discrepancia entre los datos contenidos en el Catastro y los datos del Registro de la Propiedad prevalecen estos últimos.

El contrato de arrendamiento financiero es un contrato mixto, formado por un arrendamiento y una promesa unilateral de venta por parte del arrendador al arrendatario por un precio cierto (valor residual) fijado en el contrato. Durante la vida del contrato, la entidad de leasing mantiene la titularidad del bien y el arrendatario debe pagar una serie de cuotas que incluyen la recuperación del coste del bien más la carga financiera (intereses) y al término del contrato, el arrendatario tiene derecho para ejercitar la opción de compra por el valor residual pactado.

Así, la fecha en que se transmite la propiedad de un bien será aquella que se derive de la aplicación del Código Civil.

En el contrato de arrendamiento financiero, la fecha en que se ejercita la opción de compra es la fecha en que la entidad financiera transmite la propiedad del inmueble a la sociedad mercantil, documentándose en el caso de consulta mediante la correspondiente escritura pública.

Por tanto, la transmisión del derecho de propiedad sobre el bien inmueble de la entidad financiera a la sociedad consultante se produce en la fecha de la escritura pública de ejercicio de la opción de compra.

Esta transmisión de la propiedad por ejercicio de la opción de compra da lugar al devengo del IIVTNU, estando sujeto el incremento de valor del terreno de naturaleza urbana puesto de manifiesto con ocasión de la transmisión de la propiedad.

De acuerdo con lo anterior, el IIVTNU se devenga en la fecha de la transmisión de la propiedad del terreno, es decir, en la fecha de otorgamiento de la escritura pública de compraventa por ejercicio de la opción de compra.

Y ello, con independencia de la posible alteración de la titularidad catastral que señala el consultante que se produjo con fecha 05/05/1994.

En cuanto a la prescripción del derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda mediante liquidación, el plazo será de 4 años, de acuerdo con lo establecido en el artículo 66.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

Este plazo de 4 años, según dispone el artículo 67.1 de la LGT, comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

En el caso objeto de consulta no se indica la fecha en que se transmite la propiedad del inmueble por el ejercicio de la opción de compra. En todo caso, según dispone el artículo 110.2 del TRLRHL, desde dicha fecha, que coincide con el devengo del impuesto, el sujeto pasivo tiene un plazo de treinta días hábiles para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación. Y, desde la finalización de este último plazo, se cuenta el plazo de prescripción de 4 años.

Por último, se le informa que el artículo 17.5 de la LGT, establece que: "Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas."

Del precepto transcrito se deduce que la condición de sujeto pasivo, como elemento subjetivo de la obligación tributaria, no puede ser alterada por actos o convenios de los particulares, no produciendo tales actos o contratos efectos ante la Administración tributaria y sin perjuicio de las consecuencias jurídico-privadas de los mismos.

El sujeto pasivo contribuyente del IIVTNU en la transmisión onerosa de la propiedad del terreno será la entidad transmitente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106.1.b) del TRLRHL.

Los pactos entre particulares, como es el caso de la cláusula del contrato de leasing por la que el impuesto sería abonado por la parte compradora, no tienen efectos en la relación jurídico-tributaria (art. 17 LGT), sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas, respecto de las cuales este Centro Directivo no es competente para pronunciarse.

La sociedad compradora del terreno no tiene la condición de obligado tributario del IIVTNU, no derivándose, por tanto, para ella ni obligaciones materiales, ni formales, más allá de la obligación de comunicación al ayuntamiento de la realización del hecho imponible, establecida en el artículo 110.6 del TRLRHL.

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.