

<b>TRIBUTACION</b>	<b>FISCALIDAD DE ALGUNOS NEGOCIOS JURIDICOS SOBRE BIENES INMUEBLES: COMPRAVENTAS, LEASING INMOBILIARIO, ARRENDAMIENTOS SOBRE BIENES INMUEBLES Y ARRENDAMIENTOS O EJECUCIONES DE OBRA</b>	<b>N.º 206</b>
--------------------	--	----------------

Trabajo efectuado por:

FRANCISCO CARPIO GONZALEZ

*Abogado*

## *Sumario:*

### I. Compraventas.

1. Concepto y naturaleza.
2. Forma legal de la operación.
3. Fiscalidad de estas operaciones.
4. Clases y supuestos.
  - 4.1. Terrenos.
  - 4.2. Edificaciones.

### II. Leasing inmobiliario.

1. Concepto y naturaleza.
2. Personas que pueden contratar.

...

...

3. Objeto Operación leasing inmobiliario.
4. Ventajas fiscales y económicas del leasing inmobiliario.
  - 4.1. Fiscales.
  - 4.2. Económicas.
5. Estudio fiscal de las Operaciones de leasing inmobiliario en la Península, Baleares, Ceuta, Melilla y Canarias.
  - 5.1. Península y Baleares.
  - 5.2. Estudio fiscal de las operaciones de leasing inmobiliario en Canarias, Ceuta y Melilla.

### III. Arrendamientos sobre bienes inmuebles.

1. Concepto y naturaleza.
2. Clases y fiscalidad.
  - 2.1. Arrendamientos de terrenos rústicos.
  - 2.2. Arrendamientos de edificios o parte de ellos destinados a viviendas, incluidos garajes y anexos accesorios.
  - 2.3. Arrendamientos de terrenos para estacionamiento de vehículos.
  - 2.4. Arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje.
  - 2.5. Arrendamientos de terrenos para exposiciones o publicidad.
  - 2.6. Arrendamiento de terrenos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega está sujeta a IVA.
  - 2.7. Arrendamiento de apartamentos amueblados con prestación de servicios hoteleros.
  - 2.8. Arrendamiento de locales de negocio, industria.
  - 2.9. Traspaso de locales de negocio.

### IV. Arrendamientos o ejecuciones de obra.

1. Concepto y naturaleza.
2. Clases y fiscalidad.

TRIBUTACION	<b>FISCALIDAD DE ALGUNOS NEGOCIOS JURIDICOS SOBRE BIENES INMUEBLES: COMPRAVENTAS, LEASING INMOBILIARIO, ARRENDAMIENTOS SOBRE BIENES INMUEBLES Y ARRENDAMIENTOS O EJECUCIONES DE OBRA</b>	N.º 206
-------------	--	---------

## I. COMPRAVENTAS

### 1. Concepto y naturaleza.

Es el contrato por el que una parte, llamado vendedor, transmite o se obliga a transmitir una cosa o derecho a la otra parte, llamada comprador, a cambio de que éste le pague su precio en dinero. Es el más universal de los contratos y el prototipo de los traslativos de la propiedad a título oneroso; es además consensual, bilateral, obligacional y conmutativo.

Las compraventas sobre bienes inmuebles (no móviles) recaen sobre las tierras, terrenos o suelos de todo tipo (inmuebles por naturaleza). Pero se califican también como inmuebles los edificios, construcciones y, en general, «todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de suerte que no pueda separarse de él sin el quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto», en este sentido se mencionan las estatuas y pinturas colocadas en los edificios, los instrumentos destinados a una industria, etc.

### 2. Forma legal de la operación.

El contrato de compraventa existe por el mero acuerdo de voluntades entre el comprador y el vendedor (1.450 CC), no obstante la ley, en aras a una mayor seguridad, exige en la compraventa de inmuebles que el contrato se formalice en escritura pública (ante Notario 1.280 1.º del CC) y que se inscriba después en el Registro de la Propiedad (art. 2.1 de la LH).

En la práctica continúa siendo frecuente el que las compraventas de inmuebles se formalicen en documento privado. Esta práctica se debe, sobre todo, a razones fiscales muy generalizadas. En buena parte de los casos, el contrato privado se utiliza como documento transitorio hasta que el comprador ha abonado el precio aplazado, otorgándose después escritura pública por un precio inferior al pagado, con el consiguiente ahorro fiscal.

Esta manera de actuar produce inseguridad jurídica como, a modo de ejemplo, dobles ventas, fallecimiento del vendedor, reclamaciones judiciales al comprador ... . Cuando en la escritura consta un precio menor al pagado, existe además defraudación fiscal que trata de paliar la disposición adicional 4.<sup>a</sup> de la Ley de Tasas sin mucho éxito hasta la fecha. Tal práctica es legalmente válida entre las partes.

### 3. Fiscalidad de estas operaciones.

Las transmisiones de bienes inmuebles, cuando el transmitente, al menos, es una empresa o un profesional, se someten en todo caso al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En la normativa de este tributo se habla de «entrega de bienes» (LIVA arts. 1 y 3.1), definiéndose éstas como la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, entre los que se cuentan todo género de compraventas sobre inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales sobre los mismos. Las no sujeciones y exenciones están reguladas en los artículos 8 y 13 del RIVA. Por lo que a la materia objeto de estudio se refiere podemos decir que están exentos de IVA los terrenos que no tengan la condición de edificables, que se refiere, principal aunque no exclusivamente, a los inmuebles rústicos, así como los que se aporten a las Juntas de Compensación y éstas entreguen a cambio de aquéllos. Sin embargo, quedan sujetas las transmisiones de terrenos «urbanizados o en curso de urbanización».

También estarán exentos de IVA las transmisiones «segundas y ulteriores» de viviendas, salvo que se adquieran en ejercicio de una opción de compra o para ser rehabilitadas.

La Base Imponible «está constituida por el importe total de la contraprestación». Si la transmisión es con pago aplazado y éste se garantiza con reserva de dominio, la base comprenderá el precio total pactado. En otro caso, el impuesto se exigirá en el «momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción».

El tipo a aplicar es el 12%. En el caso de las viviendas se aplica el reducido del 6%. Este tipo no se aplica a los locales de negocio. El devengo se produce al tener lugar «las entregas de los bienes», es decir, su puesta a disposición del comprador, que tendrá lugar, en general, cuando se firme la escritura pública de compraventa. La compraventa en documento privado no dilata la exigencia del impuesto desde la fecha de firma de aquél.

*El deslinde entre el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales* muestra que se someten al gravamen sobre «transmisiones patrimoniales onerosas» (ya que el gravamen actos jurídicos documentados cuota fija se da tanto en IVA como en

el gravamen cuando el negocio jurídico se plasma en escritura pública; el gravamen actos jurídicos documentados cuota variable es solamente compatible con el IVA y se aplicará si cumple los requisitos del art. 42.2 del RITP y AJD) del impuesto del mismo nombre las siguientes transmisiones de inmuebles:

– Por no estar sujetas al IVA: Aquellas en las que el vendedor sea una persona física o una persona jurídica distinta de la sociedad mercantil, con tal, además, que aquella y ésta no realicen actividades empresariales o profesionales, así como la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional.

– Por estar exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido: Las transmisiones de terrenos que no tengan la condición de edificables, salvo que fueren terrenos urbanizados; las que tengan relación con Juntas de Compensación (129.3 de la LS y 171 del RGU) y, en fin, las segundas y ulteriores de viviendas, salvo que se adquieran en ejercicio de una opción de compra o para ser rehabilitadas.

*Las transmisiones de bienes inmuebles quedan sujetas también al nuevo impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (Ley 39/88 RHL) que trae como novedades las siguientes:*

- Se aplica a partir del 1 de enero de 1991.
- Grava el incremento de valor sobre un terreno que se haya producido desde el período de tiempo transcurrido entre la adquisición y la nueva transmisión.
- Recae exclusivamente sobre terrenos que tienen la consideración de urbanos a efectos del nuevo Impuesto sobre Bienes Inmuebles [art. 62 a) de la Ley 39/88 RHL].
- Sujetos pasivos y obligados al pago son idénticos en este impuesto coincidiendo en la persona del vendedor-transmitente, quedando el comprador al margen de cualquier obligación de pago frente al Ayuntamiento.
- Se suprime la afección real del bien al pago del impuesto.
- Los sujetos pasivos que sean personas físicas podrán deducirse del IRPF el setenta y cinco por ciento de las cuotas pagadas por este impuesto. *Pueden, no obstante lo anterior, tener otras consecuencias fiscales para el vendedor en relación al beneficio*

(*plusvalía*) o *pérdida (minusvalía)* que obtenga con la transmisión. Estas consecuencias se refieren a impuestos directos y son distintas según la naturaleza del vendedor:

- Vendedor persona física (empresario o no): La plusvalía significa un incremento de patrimonio, sujeto al IRPF en tanto que la minusvalía reduce, en principio, la base imponible del mismo. El propio incremento de patrimonio que se produzca tendrá su reflejo igualmente, en el Impuesto sobre el Patrimonio.
- Vendedor persona jurídica (empresa o no): La plusvalía se sujeta al Impuesto de Sociedades como «incremento de patrimonio», en tanto que la minusvalía reduce la base imponible del mismo.

#### 4. Clases y supuestos.

Partimos de la base hipotética de que todas las compraventas se realizan en escritura pública ante notario.

##### 4.1. Terrenos.

1.º Primera transmisión realizada por un promotor o constructor de terrenos urbanizados o en curso de urbanización:

– Hecho Imponible: Según se desprende del artículo 13.1.20 a) del RIVA se encuentra sujeto al IVA.

La primera copia de la escritura pública en la que se documenta la compraventa estará sujeta al ITP y AJD concepto «actos jurídicos documentados», según se deduce del artículo 42.2 del RITP y AJD (en adelante RITP), ya que:

La primera copia tienen por objeto cantidad o cosa valuable que será el precio de la venta, contiene un contrato que es perfectamente inscribible en el Registro de la Propiedad y no está sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a los conceptos de transmisiones patrimoniales onerosas ni operaciones societarias.

– Base Imponible: Valor real de la transmisión del bien que debe coincidir con lo declarado en la escritura (art. 10.1 del TRITP), a salvo la comprobación administrativa de valores.

– Tipo: 12% IVA y 0,5% AJD. Cuota fija de 10 pesetas por pliego o 5 por folio (que al ser documentado el negocio jurídico en escritura pública se dará siempre, por lo que en adelante será omitido con el fin de evitar repeticiones innecesarias).

2.º Primera transmisión realizada por un promotor o constructor de terrenos urbanizados o en curso de urbanización con edificios en construcción o terminados:

Idéntico en todos sus puntos al caso anterior.

3.º Segunda o posteriores entregas de terrenos urbanizados o en curso de urbanización o los que contengan edificios en construcción o terminados:

– Hecho Imponible: Estarán estas operaciones sujetas pero exentas de IVA y por tanto sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD», según se desprende de la disposición adicional de la LIVA.

No sujeto al concepto AJD por ser totalmente incompatible con el anterior.

– Base Imponible: Valor real de la transmisión.

– Tipo: 6%.

4.º Primera o ulterior entrega realizada por sujeto pasivo del IVA de terrenos edificables según normas urbanísticas, de terrenos aptos para edificar con licencia concedida y de terrenos accesorios de viviendas unifamiliares, en lo que excedan de 5.000 m<sup>2</sup>:

– Hecho Imponible: En los tres supuestos estas transmisiones se encuentran sujetas y no exentas del IVA, todo ello se deduce del contenido del artículo 13.1.20, 21 y 22 del RIVA.

La primera copia de la escritura de compraventa también estaría sujeta al concepto de «actos jurídicos documentados» según podemos deducir del artículo 42.2 del RITP.

– Base Imponible: Valor real de la transmisión.

– Tipo: 12% IVA y 0,50% AJD.

5.º Cualquier entrega realizada por empresario individual o social o por persona física no profesional o empresario de terrenos rústicos y demás no edificables, aun con construcciones para explotación agraria, de terrenos no edificables con construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas:

– Hecho Imponible: Si la transmisión la efectúa un empresario o profesional estará sujeta pero exenta de IVA. Este es el criterio seguido por todas las legislaciones de la Comunidad Económica Europea.

En consecuencia con lo anterior, las ventas de fincas rústicas, la constitución de derechos reales de goce y disfrute sobre ellas, su aportación a sociedades, su adjudicación o cesión por cualquier título, e incluso su expropiación forzosa, deben ser consideradas como operaciones exentas.

Apoyándonos en la vigente Ley de Régimen Jurídico y Ordenación Urbana, de 9 de abril de 1976, y de manera concreta en los artículos 78, 79 y 80, de la lectura de éstos se observa que sólo estarán sujetos y exentos los terrenos definidos en el artículo 80, es decir, el suelo considerado NO URBANIZABLE, que es aquel que no es urbano ni urbanizable programado o no programado, y aquellos suelos a los que el Plan General de Ordenación Urbana otorgue una especial protección por su valor agrícola o forestal ... .

Si está exenta de IVA a través de la modificación introducida por la LIVA estará sujeta al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas».

Si la transmisión la efectúa una persona física no empresario ni profesional estaría sujeta y no exenta de TP.

– Base Imponible: Valor real declarado.

– Tipo: 6%.

6.º Entregas de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación a las JUNTAS DE COMPENSACION y adjudicaciones que se efectúen a los propietarios en proporción a sus aportaciones:

– Hecho Imponible: Con arreglo a los artículos 129.3 de la Ley del Suelo y 171 del Reglamento de Gestión Urbanística: «Las transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la constitución de la Junta de Compensación por aportación de los propietarios del



polígono o unidad de actuación, en el caso de que así lo dispusieran los ESTATUTOS o en virtud de expropiación forzosa, y las adjudicaciones de solares que se efectúen a favor de los propietarios miembros de dichas Juntas y en proporción a los terrenos incorporados por aquéllos, estarán exentas, con carácter permanente, del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y del de Actos Jurídicos Documentados, y no tendrán la consideración de transmisiones de dominio a los efectos de la exención del arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos. Cuando el valor de los solares adjudicados a un propietario exceda del que proporcionalmente corresponda a los terrenos por el mismo, se girarán las liquidaciones en cuanto al exceso».

Por su parte el artículo 59.I.B 7 del RITP y el 48.I.B 7 del TRITP y AJD establecen que «estarán exentas las transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación inicial a las Juntas de Compensación por los propietarios del polígono y las adjudicaciones de solares que se efectúen a los propietarios citados, por las propias Juntas, en proporción a los terrenos incorporados».

«Los mismos actos y contratos a que dé lugar la reparcelación, en las condiciones señaladas en el artículo anterior».

«Esta exención estará condicionada al cumplimiento de todos los requisitos urbanísticos».

Y según el artículo 13.21 del RIVA que establece que «gozarán de exención las entregas de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación inicial a las Juntas de Compensación por los propietarios de los terrenos comprendidos en polígonos de actuación urbanística y las adjudicaciones de terrenos que se efectúen a los propietarios citados por las propias Juntas en proporción a sus aportaciones.

La exención se extiende a las entregas de terrenos a que da lugar la reparcelación, en las condiciones señaladas en el párrafo anterior.

Esta exención estará condicionada al cumplimiento de los requisitos exigidos por la legislación urbanística».

Varios requisitos condicionan la aplicación de la exención:

1. Que haya transmisión de terrenos a la Junta de Compensación «como consecuencia de la aportación de los propietarios». Hay que entender que se trata de transmisión de dominio, de transferencia o desplazamiento patrimonial, en cuya virtud la Junta de

Compensación se convierte en titular de los terrenos cuando así se haya establecido en los Estatutos.

¿Qué ocurre si no hay transmisión de los terrenos a la Junta de Compensación? Este es el caso normal de muchas Juntas de Compensación, ya que la aportación de la propiedad se hace con facultad fiduciaria no en PLENO DOMINIO; en este caso no cabe hablar de exención sino de sujeción, ya que no existe hecho imponible.

2. «La exención estará condicionada al cumplimiento de todos los requisitos urbanísticos». Esto parece innecesario, puesto que resulta totalmente imposible hoy en día terminar una urbanización por cualquier Junta de Compensación sin que se hayan cumplido todos y cada uno de los requisitos que señala el RGU y que tutela la Administración Urbanística actuante.

En resumen, y dejando a salvo las cuestiones planteadas, la nueva regulación legal de la exención aplica ésta a las transmisiones de terrenos de los propietarios a favor de la Junta de Compensación y a las adjudicaciones de solares por ésta a favor de los propietarios citados. Se trata, por tanto, de dos transmisiones recíprocas, que quedan exentas del impuesto con arreglo a los artículos citados.

#### 4.2. Edificaciones.

##### 4.2.1. Viviendas y asimilados:

Edificios completos, casas unifamiliares, pisos, apartamentos, garajes y anexos, aun transmitidos por separado.

- Transmisión por particulares:

1.º Primera entrega, incluida la de un arrendamiento con opción de compra con precio aplazado e imponiendo y pactándose *condición resolutoria explícita*:

– Hecho Imponible: La primera transmisión se encuentra sujeta al IVA según establece el artículo 57.7.º del RIVA y el artículo 13.22 del mismo cuerpo legal, que establece que «se considerará primera transmisión aquella que tenga lugar una vez terminada la edificación o rehabilitación y antes de su utilización ininterrumpida por un plazo de dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute, o de la cesión de la edificación por el mismo plazo ...».

La garantía del precio aplazado mediante la condición resolutoria expresa o explícita constituye otro hecho imponible distinto del anterior y que se encuentra sujeto al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», según disponen los artículos 7.3 y 7.1 b) del RITP.

– Base Imponible: Sería en el primer hecho imponible el *valor real total de la compraventa*, incluyendo lógicamente en el mismo la cantidad aplazada y que se encuentra garantizada con la condición resolutoria explícita o expresa.

En el segundo caso, la base imponible sería igual a la cantidad aplazada que se encuentra garantizada con condición resolutoria definida en el artículo 11 de la vigente Ley Hipotecaria.

Por lo que se refiere a la tributación del concepto «actos jurídicos documentados» de la primera copia de la escritura pública, hay que señalar que en el primer hecho imponible se cumplen todos y cada uno de los requisitos que establece el artículo 42.2 del RITP, por tanto, al ser compatibles ambas cargas tributarán por este concepto.

En el segundo supuesto no procede aplicar el concepto de «actos jurídicos documentados» ya que es incompatible con el concepto de «transmisiones patrimoniales» por el que está gravada la condición resolutoria expresa o explícita.

– Tipo: 6% de IVA, 0,50% de AJD y 1% de TP por la primera transmisión, por la primera copia de escritura y por la condición resolutoria expresa.

2.º Segunda o ulteriores entregas con precio aplazado, garantizándose dicho aplazamiento con hipoteca:

En cuanto al primer hecho imponible, cual es la compraventa, parece claro que está excluido del IVA y se trata por tanto de una transmisión patrimonial onerosa por actos *inter vivos*, sujeta por tanto al concepto «transmisión patrimonial onerosa» del ITP y AJD del artículo 7.1 a) del TR del ITP y AJD.

En cuanto al segundo hecho imponible que es la constitución de un derecho real de hipoteca entre particulares parece claro y evidente que queda fuera del ámbito del IVA y por contra dentro de una transmisión patrimonial onerosa por el concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas» tal como se deduce del artículo 7.1 b).

En cuanto al concepto de «actos jurídicos documentados» queda claro que no es de aplicación a ninguno de los dos hechos imposables, puesto que es absolutamente incompatible

con el concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», según establece la norma en los artículos 31.2 del TR y 42.2 del RITP.

– Base Imponible: En el primer supuesto la base imponible estará por el valor real total de la transmisión, es decir, la suma del precio que se paga a la firma de la escritura pública más la cantidad que quede aplazada.

En el segundo hecho imponible la base imponible estará formada por toda la cantidad que haya sido aplazada.

– Tipo: 6% y 1%, según el artículo 11.1 a) y b) del TR para cada uno de los hechos imponibles, respectivamente.

### 3.º Segunda o ulteriores entregas para rehabilitación por el adquirente:

– Hecho Imponible: Según el Reglamento del IVA están exentas del devengo del impuesto «las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación».

La exención no se extiende:

A las entregas de edificaciones para su inmediata rehabilitación por el adquirente. Por inmediata debe entenderse que las obras de rehabilitación han de comenzar en el plazo de un ejercicio fiscal, 13.1.22 b) RIVA. En virtud de lo anterior y de lo establecido en el artículo 7.5 del TRITP y AJD al estar exento de IVA queda sujeta al ITP por el concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas».

– Base Imponible: Según venimos repitiendo, la base imponible estará constituida por el valor real del bien transmitido, artículo 10.1 del TR.

– Tipo: 6% según el artículo 11.1 a) del TR.

4.º Segunda o ulterior transmisión, vendiendo por un lado el usufructo y por otro la nuda propiedad:

– Hecho Imponible:

- a) Usufructo: Se trata de una transmisión patrimonial onerosa, según determina el artículo 7.1 a) del TR.
- b) Nuda propiedad: Se trata asimismo de una transmisión patrimonial onerosa incluida en el concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas» como en el caso anterior.

– Base Imponible:

- a) Usufructo: Se determina de la manera que establece el artículo 10.2 a) del TRITP. Partiendo de la base de que estamos ante un supuesto de usufructo vitalicio, que es el caso más corriente en el tráfico jurídico, su cálculo sería el siguiente:

Valor real de la transmisión del bien de que se trata x (90 – edad que tenga la persona a cuyo favor se constituye el usufructo en el momento de la constitución)

Esta multiplicación nos dará el valor del usufructo a efectos del impuesto.

- b) Nuda propiedad: Se establece su cálculo en el artículo 10.2 a) del TR. De esta forma, su cálculo sería el siguiente:

Nuda Propiedad = Valor real transmisión del bien – Valor usufructo calculado como anteriormente dijimos

– Tipo: 6% para ambos casos [11.1 a) del TR].

Decir también que el sujeto pasivo de estos hechos imponibles serán aquellas personas a cuyo favor se constituyan el usufructo o la nuda propiedad.

Y finalmente, cuando se produzca la muerte del usufructuario vitalicio se originará la consolidación del **PLENO DOMINIO**. Esta consolidación del dominio es un hecho imponible que tributa por el concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», según establece el artículo 14.1 del TR.

El sujeto pasivo es lógicamente el nudo propietario que deviene titular en pleno dominio. Tributará por la cantidad que ingresa en su patrimonio (valor del usufructo) al tipo del 6%.

- Transmisión por sujetos pasivos del IVA:

- 1.º Primera entrega de viviendas:

– Hecho Imponible: 13.22 RIVA. De este artículo podemos deducir cuáles son los requisitos necesarios para que exista primera transmisión:

1. Debe ser realizada por el promotor, que es, en definitiva, el primer propietario de la obra terminada.
2. La venta ha de efectuarse después de terminada la construcción o rehabilitación (en consecuencia, la venta de edificaciones en construcción está siempre sujeta a IVA) y antes de dos años de utilización ininterrumpida:
  - a) Por su propietario. (Promotor).
  - b) Por titulares de derechos reales de goce o disfrute.
  - c) Por un arrendatario, en virtud de un contrato de arrendamiento sin opción de compra.
3. Es preciso que el adquirente sea persona distinta de la persona que utilizó la edificación en los casos vistos anteriormente.
4. Si el promotor efectúa la venta en favor del comprador, estando tal operación sometida a IVA, y con posterioridad se resuelve el contrato de compraventa, el tiempo de validez del mismo no se computa en la cuantificación de los dos años anteriormente vista.
5. Por lo tanto, para que una entrega de edificaciones por el promotor se califique como segunda y, en consecuencia, exenta, es preciso que hayan transcurrido dos años desde su terminación y que durante ese período haya sido utilizada ininterrumpidamente, en alguna de las tres formas indicadas, ya que si la venta se efectúa con posterioridad al plazo de dos años, habiendo estado vacía en ese período, la venta será considerada primera transmisión.

- Base Imponible: 17 LIVA. Está constituida por el importe total de la contraprestación.
- Tipo: 6%.

2.º Cualquier entrega ulterior de viviendas entre sujetos pasivos del IVA, con precio aplazado, con préstamo hipotecario para hacer frente al pago:

- Hecho Imponible: La exención de las segundas y ulteriores entregas de edificaciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido ha de justificarse en función de ser calificadas bienes de consumo duradero cuando no de inversión (art. 8.22 de la LIVA).

En todo caso, como señala la ley (art. 8.22), no están exentas las entregas de edificaciones (aunque sean segundas o ulteriores) en los siguientes casos:

- a) Las efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero o arrendadas con el compromiso de ejercitar la opción, según aclara el Reglamento.
- b) Las entregas de edificaciones para su inmediata rehabilitación por el adquirente, si el valor de las operaciones de rehabilitación excede del 25% de la base imponible de la entrega.

Por tanto, salvo estos casos, las segundas y ulteriores transmisiones de edificaciones, en general estarán sujetas pero exentas del IVA y por tanto a tenor de lo dispuesto en el artículo 7.5 del TR del ITP sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas».

En cuanto al préstamo hipotecario, hay que señalar lo siguiente:

Con la entrada en vigor del IVA, el tratamiento fiscal de los préstamos ha experimentado un cambio radical. La habitualidad como criterio delimitador de los respectivos ámbitos de sujeción entre Tráfico de Empresas y Transmisiones Patrimoniales, queda sustituida por la circunstancia de que se actúe o no en el marco de una actividad empresarial o profesional. En el primer caso, se estará ante un supuesto que entra en la órbita del IVA, en el segundo, en la órbita del Impuesto de Transmisiones.

La LIVA ha dado nueva redacción al artículo 48.I.B19 del TR del ITP, estableciendo una exención para:

«Los depósitos en efectivo y los préstamos, cualquiera que sea la forma en que se instrumenten, incluso los representados por pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos. La exención se extenderá, asimismo, a las transmisiones posteriores de los títulos que documenten el depósito o el préstamo».

Por su parte el artículo 8.1.18 de la LIVA estipula que estarán exentas de este impuesto:

Las siguientes operaciones financieras cualesquiera que sea la persona que las realice:

...

b) La concesión de créditos y préstamos en dinero, cualquiera que sea la condición del prestatario y la forma en que se instrumenten, incluso mediante efectos financieros.

En virtud de lo anterior tendremos que distinguir:

#### **Constitución del préstamo hipotecario:**

a) *Cuando la constitución del préstamo y la garantía hipotecaria es simultánea:*

1. Préstamos no habituales: Se encontrarán sujetos al concepto de «transmisiones patrimoniales», pero exentos del mismo [arts. 7.1 b) y 48.I B 19 del TRITP].

En cuanto a la primera copia de escritura pública en que se constituye la hipoteca, parece que se dan todos los argumentos de los artículos 31.2 y 42.2 del TR y RITP para considerar aplicable el gravamen «actos jurídicos documentados», no obstante la doctrina científica y legal no es pacífica, así:

1.º Blanquer Uberos, López Liz, Pastor Moreno, Bolás Alonso, Martínez Lafuente, Notarios de Madrid, Sentencia de la Sala de lo Contencioso de la extinguida Audiencia Territorial de Oviedo, de 21 de abril de 1988, se manifiestan a favor de la exención totalizante deducida de una interpretación auténtica del artículo 48.I B 19 del TR.

2.º Resolución General de los Tributos de 26 de mayo de 1986, Mariano Va y finalmente el Tribunal Supremo, en la resolución del recurso presentado por el Abogado del Estado contra la anterior doctrina, en interés de ley, resolvió en el sentido que lo había hecho la Dirección General de Tributos, entendiéndose que la exención del préstamo no afecta a los actos jurídicos documentados, incluso para aquellos que fueron escritura-



dos en las fechas en que estaba vigente la teoría del Tribunal Económico-Administrativo Central, salvo para aquellos casos en que así se diga expresamente.

– Hecho Imponible: Primera copia de escritura pública.

– Sujeto Pasivo: En este caso será el prestatario, ya que la hipoteca tributa sólo por el concepto de préstamo.

– Base Imponible: El artículo 10.2 k) del TR y R equipara la base imponible de los préstamos garantizados con hipoteca a la base imponible de la hipoteca, remitiéndose por tanto a la letra c) del artículo 10.2, que establece dicha base en la cantidad garantizada más los intereses o demás sumas pactadas.

– Tipo: 0,50% a aplicar sobre la base.

2. Préstamos habituales: Es el supuesto más habitual, pues a nadie escapa que los préstamos los conceden los Bancos privados, públicos, Cajas de Ahorro y demás entidades financieras.

– Hecho Imponible: Se trata de una prestación de servicios que está sujeta pero exenta de IVA a tenor de lo dispuesto por los artículos 11.2.12, 13.1.18 letras c) y e) del RIVA y 8.1.18 del LIVA.

En cuanto a la primera copia de escritura notarial refrendar lo dicho anteriormente.

b) *Cuando la constitución de la garantía es posterior al préstamo:*

1. Préstamos no habituales: Existirán dos operaciones totalmente diferentes: La de constitución del préstamo y la de la hipoteca.

Para la primera vale lo indicado hasta ahora; para la hipoteca tenemos que decir que se encuentra sujeta al concepto de «transmisiones patrimoniales» del artículo 7.1 b) del TR. Y el tipo a aplicar es el 1% al capital garantizado y las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento o conceptos análogos [arts. 11.1 c) y 10.2 c) del RIVA].

2. Préstamos habituales: En cuanto al IVA valen la sujeción y exención al mismo manifestadas repetidas veces; no obstante, al ser compatible con el gravamen AJD, esta operación tributará al 0,50% por la totalidad del préstamo.

En cuanto a la posterior constitución de la garantía hipotecaria nos remitimos a lo analizado antes.

#### 4.2.2. Locales de negocio:

Aun transmitidos conjuntamente con edificios o partes de éstos destinadas a vivienda.

1.º Primera entrega por el promotor, incluida la derivada de un arrendamiento con opción de compra:

Se encuentra sujeta al IVA al tipo del 12%, y al 0,50% de AJD, si cumple los requisitos de la primera transmisión.

2.º Cualquier entrega ulterior para rehabilitación por el adquirente:

Se encuentra sujeta al IVA al tipo del 12%, y al 0,50% de AJD, si cumple los requisitos de la primera transmisión.

3.º Cualquier entrega ulterior de locales construidos o rehabilitados:

Exenta del IVA y sujeta al 6% del gravamen «transmisiones patrimoniales onerosas».

## II. LEASING INMOBILIARIO

### 1. Concepto y naturaleza.

El leasing es una alternativa de financiación que mediante un *contrato de arrendamiento financiero*, permite a cualquier empresa o profesional disponer de un bien inmueble, pagando cuotas periódicas, y utilizarlo durante un plazo determinado de tiempo.

Al finalizar el contrato de leasing, el arrendatario (profesional o empresa) elige entre las siguientes alternativas:

- *Adquirir la propiedad del bien financiado*, ejercitando la opción de compra por el precio determinado (valor residual).
- *Renovar el contrato de leasing* sobre el mismo material, por el importe del valor residual.
- *Devolver el bien a la sociedad de leasing*.

El alquiler que se pacta para la totalidad del período contratado (el contrato de leasing es irrevocable), se paga en base a unas cuotas con una distribución, normalmente mensual, a lo largo del período contratado. En cualquier caso, estas cuotas pueden ser lineales, de pagos iguales y periódicamente fijas, pero también crecientes, decrecientes o irregulares en el tiempo e importes. Sin embargo y con independencia de la estructura de las cuotas, en todo momento existe una equiparación financiera entre una operación de leasing y un préstamo.

El bien inmueble objeto del contrato es adquirido por la sociedad de leasing *siguiendo las instrucciones y especificaciones del cliente-arrendatario*, y es propiedad de la sociedad leasing hasta el final de la operación (momento en el que el cliente puede ejercer la opción de compra por el valor residual).

*Este bien inmueble deberá ser afectado por el arrendatario a us exclusivos usos agrarios, pesqueros, comerciales, industriales, artesanales, de servicios o profesionales.*

## **2. Personas que pueden contratar.**

La legislación española establece que sólo puede ser titular de una operación de leasing cualquier persona física o jurídica (incluidas en este segundo grupo las cooperativas, fundaciones, entidades de Derecho Público, comunidades de bienes, etc.) *que ejerza una actividad profesional, empresarial, comercial o industrial y que acredite estar en posesión de la correspondiente Licencia Fiscal y estar al corriente en la cuota anual que corresponda.*

Asimismo, puede ser titular de una operación de leasing inmobiliario cualquier Ente público (Comunidades Autónomas, Diputaciones, y Ayuntamientos), salvo que su legislación específica le impida celebrar este tipo de operaciones.

### 3. Objeto Operación leasing inmobiliario.

Puede ser cualquier inmueble, naves comerciales, industriales o agrícolas, tiendas, despachos profesionales, consultorios, hoteles, apartamentos, oficinas, grandes superficies, gasolineras, fábricas, «llave en mano», etc.

Se puede financiar incluso la construcción del inmueble en base a certificaciones de obra. Quedan excluidas las operaciones cuyo destino sea la utilización como vivienda, aunque lo sea parcialmente, salvo en el caso en que el titular del contrato sea una sociedad cuyo objeto social sea el alquiler de viviendas.

Existen dos tipos básicos de leasing inmobiliario:

a) *Inmueble construido*: El inmueble, figura registralmente individualizado a nombre del vendedor y forma como tal una unidad específica; en este caso se formalizarán simultáneamente dos contratos:

- Venta a favor de la sociedad leasing.
- Arrendamiento a favor del cliente-arrendatario de la sociedad leasing.

b) *Inmueble en construcción*: La sociedad leasing financiará la construcción del inmueble en la fase en que se encuentre, pero siempre antes de ser declarada por el propietario o promotor, mediante escritura, la Obra Nueva del mismo, en cuyo caso pasará a tratarse la operación como en el caso anterior.

Para el inmueble en construcción se formalizará la operación en un solo contrato con tres figuras jurídicas:

1.<sup>a</sup> Compraventa del terreno (para el caso de que éste sea propiedad de un tercero).

O bien cesión del derecho de superficie sobre el terreno (para el caso en que el terreno sea propiedad del propio cliente).

2.<sup>a</sup> Declaración de la Obra Nueva por parte de la sociedad leasing del inmueble que se va a financiar.

3.<sup>a</sup> Arrendamiento financiero con opción de compra.

En las operaciones de leasing inmobiliario al llevar incorporado valor del terreno se procederá de la siguiente forma para establecer los valores residuales:

A. Operaciones inmobiliarias menores de 15.000.000:

El valor residual será el del 15%.

B. Operaciones inmobiliarias mayores de 15.000.000:

1. El valor residual será el valor del terreno que fije separada y expresamente la tasación oficial encargada por la sociedad leasing o el valor del terreno que figure en la declaración previa del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que faciliten los Ayuntamientos donde se encuentra ubicado el inmueble objeto del contrato (preferentemente esta última).

2. En los casos en que el valor del terreno represente un porcentaje demasiado alto sobre la inversión, se podrá dejar el valor residual igual a una cuota, o el que el cliente fije a su elección, y dividir cada cuota en dos partes, una deducible y otra no deducible (activo no amortizable, según ley).

C. Operaciones inmobiliarias de nueva construcción:

– En el caso en que exista compra de terreno, el valor residual corresponderá al valor de compra del mismo.

– En el caso en que exista cesión del derecho de superficie, el valor residual podrá ser fijado por el arrendatario a su elección.

#### **4. Ventajas fiscales y económicas del leasing inmobiliario.**

##### *4.1. Fiscales.*

En primer lugar, la Ley 26/1988, de 29 de julio, de Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, establece que las cuotas pagadas en virtud de un contrato de arrendamiento financiero (leasing) son consideradas como gasto fiscal deducible en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto de Sociedades.

Aquí reside la principal ventaja de financiar la adquisición de un bien inmueble por leasing a hacerlo con un préstamo, ya que en éste sólo es deducible aquella parte de las cuotas que correspondan a los intereses de la operación, más la parte que le corresponde amortizar durante ese año. El calendario de amortización fiscal-contable es variable, pudiendo llegar hasta los 50 años en el caso de inmuebles.

Como consecuencia, las ventajas fiscales de financiar la adquisición de un bien por leasing son tanto mayores cuanto mayor es la diferencia entre el plazo de la operación de leasing y el calendario de amortización fiscal-contable del bien.

#### *4.2. Económicas.*

- a) Se financia el 100% del valor de compra del bien inmueble.
- b) La capacidad de crédito bancario queda intacta.
- c) En los contratos de leasing inmobiliario se ofrece plena garantía jurídica al arrendatario, al otorgarse los contratos de arrendamiento financiero en escritura pública, en la que constan todas las condiciones y la opción de compra establecida a su favor, que queda inscrita en el Registro de la Propiedad.
- d) Mejora el índice de endeudamiento (relación de recursos ajenos/recursos propios), dado que el leasing no figura en las cuentas de exigible.

### **5. Estudio fiscal de las Operaciones de leasing inmobiliario en la Península, Baleares, Ceuta, Melilla y Canarias.**

#### *5.1. Península y Baleares.*

##### **5.1.1. Compraventa:**

1.º Vende una sociedad, empresario o profesional y es primera transmisión:

Se considera primera transmisión la realizada por el promotor o constructor.

Aun siendo así, pasará a considerarse segunda transmisión, si el inmueble ha sido utilizado durante dos años ininterrumpidamente por su propietario o por un titular de un derecho real de goce o disfrute o relación arrendataria (ej.: un arrendatario) artículo 8.22 b) LIVA. En este supuesto pasará a tributar como una segunda transmisión.

TRIBUTACION: ..... 12% de IVA.

0,50% de AJD.

BASE IMPONIBLE: Estos tipos se aplican:

– IVA ..... Sobre el precio de compra.

– AJD ..... Sobre el valor de compra.

SUJETO OBLIGADO AL PAGO:

– IVA ..... Lo paga la sociedad leasing.

– AJD ..... Lo paga el arrendatario-cliente.

2.º Vende una sociedad, empresario o profesional y es segunda o ulterior transmisión:

Se trata de segunda o ulterior venta del inmueble (el vendedor, a su vez compró en su día de otra persona o sociedad) o, como hemos visto en el supuesto anterior, aun siendo primera transmisión si el inmueble ha sido utilizado durante dos años ininterrumpidamente por su propietario o por un titular de un derecho real de goce o disfrute.

TRIBUTACION: ..... Exenta de todo impuesto

MOTIVOS DE LA EXENCION:

– Exenta de IVA: Ya que el artículo 8.22 de la LIVA exime del pago del impuesto a las segundas o ulteriores entregas de inmuebles.

– Exenta de ITP: Ya que según el artículo 48.I.B 20 del RITP, cuando una transmisión de un inmueble efectuada a una empresa de arrendamiento financiero (leasing) se en-

cuentre exenta del pago del IVA (como veíamos en el párrafo anterior), se encontrará igualmente sujeta pero exenta del pago del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

- Exenta de AJD: Ya que según el artículo 42.2 del TRITP, cuando la transmisión del inmueble se encuentre sujeta (aunque exenta, como se ha visto en el párrafo anterior) al ITP, no se podrá encontrar sujeta a AJD, ya que ambos impuestos son incompatibles.

3.º Vende un particular (persona física):

Siempre estará la transmisión sujeta a ITP, se trate de la transmisión que sea (primera, segunda o tercera) artículo 7.1 a) del TR.

TRIBUTACION: ..... 6% de ITP.

BASE IMPONIBLE: Este tipo se aplicará:

- ITP ..... Sobre el precio de compra.

SUJETO OBLIGADO AL PAGO:

- ITP ..... Lo paga el arrendatario.

5.1.2. Arrendamiento financiero:

En todo caso y sin excepción de ningún tipo, el contrato de arrendamiento financiero (leasing) tributará de la siguiente forma:

TRIBUTACION: ..... 0,50% AJD.

12% IVA

BASE IMPONIBLE: Estos tipos se aplicarán:

- AJD ..... Sobre el total del contrato sin IVA.
- IVA ..... Sobre cada cuota neta.



**SUJETOS OBLIGADOS AL PAGO:**

- AJD ..... Lo paga el cliente-arrendatario.
- IVA ..... Lo paga el cliente-arrendatario.

**5.1.3. Opción de compra:**

Una vez finalizado el plazo del contrato de arrendamiento y en el caso de que el cliente ejercite la opción de compra, la sociedad leasing formalizará la escritura pública de venta del inmueble a favor del arrendatario, por el precio del valor residual. Dicha venta tributará de la siguiente forma:

TRIBUTACION: ..... 12% IVA.  
 0,50 AJD.

**BASE IMPONIBLE: Estos tipos se aplicarán:**

- IVA ..... Sobre el valor residual (precio de venta).
- AJD ..... Sobre el valor residual (precio de venta).

**SUJETO OBLIGADO AL PAGO:**

- IVA ..... Lo paga el arrendatario.
- AJD ..... Lo paga el arrendatario.

**5.2. Estudio fiscal de las operaciones de leasing inmobiliario en Canarias, Ceuta y Melilla:****5.2.1. Compraventa:**

1º. Vende una sociedad, empresario o profesional y es primera transmisión:

En el caso en que nos vende una sociedad y sea primera transmisión (la realizada por promotor o constructor después de terminada la construcción), tendrá la siguiente tributación:

TRIBUTACION: ..... 4,50% IGTE.

0,50% AJD.

BASE IMPONIBLE: Estos tipos se aplicarán:

- IGTE ..... Sobre el precio de compra.

- AJD ..... Sobre el valor de la compra.

SUJETO OBLIGADO AL PAGO:

- IGTE ..... Lo paga la sociedad de leasing.

Este importe se adicionará al valor de compra del inmueble objeto de la operación ya que el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas no es un impuesto deducible como el IVA.

- AJD ..... Lo paga el arrendatario.

2º. Vende una sociedad, empresario o profesional y es segunda o ulterior transmisión:

Esta operación no se encuentra sujeta a IGTE, ya que el apartado 2 del artículo 1 del Real Decreto-Ley 6/1985, de 18 de diciembre, modificado por la Ley 27/1987, de 11 de diciembre, sobre adaptación de la imposición indirecta a Canarias, Ceuta y Melilla, establece que «no estarán sujetas al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas todas aquellas operaciones que están exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido en la Península e Islas Baleares».

Por lo tanto, al tratarse esta transmisión de un supuesto que está exento de IVA en la Península se encontrará no sujeto al IGTE en los territorios donde tenga aplicación.

Al no estar sujeto a IGTE, se encuentra sujeto a ITP.

TRIBUTACION: ..... 6% del concepto TPO.

BASE IMPONIBLE: Este tipo se aplicará:

- ITP ..... Sobre el precio de compra.

SUJETO OBLIGADO AL PAGO:

- ITP ..... Lo paga el arrendatario.

3°. Vende un particular persona física:

En todo caso estará la transmisión sujeta a ITP, se trate de primera, segunda o tercera transmisión o ulterior.

TRIBUTACION:..... 6% del concepto TPO.

BASE IMPONIBLE: Este tipo se aplicará:

- ITP ..... Sobre el precio de compra.

SUJETO OBLIGADO AL PAGO:

- ITP ..... Lo paga el cliente.

5.2.2. Arrendamiento financiero:

En todo caso y sin excepción de ningún tipo, el contrato de arrendamiento (leasing) tributará de la siguiente forma:

TRIBUTACION: ..... 0,50% AJD.

4% IGTE.

**BASE IMPONIBLE:** Este tipo se aplicará:

- AJD ..... Sobre el precio total del contrato de leasing, es decir, suma de todas las cuotas y del IGTE de las mismas.
- IGTE ..... Sobre los rendimientos.

**SUJETO OBLIGADO AL PAGO:**

- AJD ..... Lo paga el arrendatario.
- IGTE ..... Lo paga el arrendatario.

### 5.2.3. Opción de compra:

Una vez finalizado el plazo del contrato de arrendamiento y en el caso de que el arrendatario ejercite en sentido positivo la opción de compra, la sociedad de leasing en cuestión formalizará la escritura pública de venta a favor del arrendatario, por el precio del valor residual. Dicha venta tributará de la siguiente forma:

TRIBUTACION: ..... 4,5% IGTE.  
0,50% AJD.

**BASE IMPONIBLE:** Estos tipos se aplicarán:

- IGTE ..... Sobre el valor residual (precio de venta).  
Sobre el valor residual.

**SUJETO OBLIGADO AL PAGO:**

- IGTE ..... Lo paga el arrendatario.

### III. ARRENDAMIENTOS SOBRE BIENES INMUEBLES

#### 1. Concepto y naturaleza.

A diferencia de la compraventa, mientras en ésta se produce la transmisión de la propiedad del bien, en el arrendamiento el arrendador, que es el propietario, transmite tan sólo el uso del bien, conservando la propiedad. La idea del arrendamiento se centra en ceder el uso de un bien por el arrendador a un tercero (arrendatario), por tiempo determinado, a cambio de un precio (renta o alquiler), por lo general de carácter periódico y en dinero.

#### 2. Clases y fiscalidad.

- Artículos 8.23 de la LIVA y 23.1.13 del RIVA.

##### *2.1. Arrendamientos de terrenos rústicos:*

El arrendamiento de bienes inmuebles se califica como «entrega de bienes», en cuanto «transmisión del uso o disfrute exclusivo de bienes inmuebles mediante la cesión de título que atribuya dichos derechos sobre los mismos» (art. 6.2.2.º LIVA). Por tanto, estos arrendamientos se someten al IVA siempre y cuando el arrendador sea empresario o profesional. No obstante lo anterior, están exentos los arrendamientos de inmuebles no edificables y rústicos. Por tanto, estará sujeto al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas». La base imponible se estima por la cantidad total que haya de satisfacerse por todo el período de duración del contrato.

El tipo aplicable con carácter general es el del 2%.

##### *2.2. Arrendamientos de edificios o parte de ellos destinados a viviendas, incluidos garajes y anexos accesorios:*

Se encuentran exentos del IVA y sujetos al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», según la escala que establece el artículo 12 del RIVA, por efectos timbrados o en metálico. En este sentido, la Dirección General de Tributos, en Resolución de 12 de marzo de 1986, afirma que la exención no alcanza a aquellos casos en que la edificación arrendada es destinada simultáneamente a vivienda y despacho profesional, por no tratarse de destino exclusivo para vivienda.

*2.3. Arrendamientos de terrenos para estacionamiento de vehículos:*

Se encuentran sujetos y no exentos al IVA y al tipo del 12%.

*2.4. Arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje:*

Idem que en el punto anterior. Y 0,50% por AJD si es E. Pública.

*2.5. Arrendamientos de terrenos para exposiciones o publicidad:*

Idem anterior.

*2.6. Arrendamiento de terrenos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega está sujeta a IVA:*

Idem anterior.

*2.7. Arrendamiento de apartamentos amueblados con prestación de servicios hoteleros:*

Idem anterior.

*2.8. Arrendamiento de locales de negocio, industria:*

Idem anterior.

*2.9. Traspaso de locales de negocio:*

Idem anterior.

El propietario: Sujeto al 12% de IVA por la parte que le corresponda en el traspaso.

El antiguo inquilino: Repercute el 12% al nuevo inquilino por el total, pero él se deduce la parte que le ha repercutido el propietario de su participación en el traspaso.

## IV. ARRENDAMIENTOS O EJECUCIONES DE OBRA

### 1. Concepto y naturaleza.

A diferencia del arrendamiento de bienes o cosas, en el que se cede el uso de una cosa, en el llamado arrendamiento de «obra» lo que se cede es el trabajo de una persona, pero (y ésta es la diferencia con la tercera categoría, el arrendamiento de servicios) aplicado de modo inmediato a una cosa («ejecución de obra»), propiedad, bien del que cede su trabajo (arrendador, ejecutor de la obra o contratista), bien del beneficiario de ese trabajo (arrendatario o dueño de la obra).

Las ejecuciones de obra constituyen en la casi totalidad de los casos, una actividad empresarial. La obra aislada, que ejecuta un sujeto no empresario ni profesional, es un supuesto excepcional, prácticamente inexistente, puesto que, a efectos fiscales, aun cuando no se repitiera, exigiría la tributación por licencia fiscal y esto engendraría la presunción de habitualidad a efectos de su sujeción, en general, al IVA.

### 2. Clases y fiscalidad.

1º. Ejecuciones de obra en general: Promotor y contratista sobre terrenos urbanos para urbanizarlos, de tal manera que adquieran la condición jurídica de solar, según define el artículo 82 de la Ley del Suelo:

La operación entre promotor y contratista es una ejecución de obra sujeta al 12% de IVA.

2º. Ejecución de obra entre promotor y contratista para construir VPO en régimen general sobre un solar:

Es también una ejecución de obra, pero sujeta al 6% de IVA.

3º. Declaraciones de Obra Nueva:

Un tema relacionado de modo estrecho con las ejecuciones de obra sobre inmuebles es el de las llamadas declaraciones de Obra Nueva. Se entiende por tales todo trabajo de construcción, edificación o similar que añada al inmueble algún otro bien o cosa. Esta Obra Nueva debe declararse, tan pronto se finalice, en escritura pública, e inscribirse en el Registro de la Propiedad.

Se encuentra sujeta a IVA y AJD al 0,50%.

## ABREVIATURAS UTILIZADAS

- BI* → Base Imponible.
- HI* → Hecho Imponible.
- IVA* → Impuesto Valor Añadido.
- LIVA* → Ley del IVA.
- RHL* → Reguladora Haciendas Locales (Ley).
- RITP* → Reglamento Impuesto Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- RIVA* → Reglamento del Impuesto Valor Añadido.
- TRITP*  
y *AJD* → Texto Refundido del Impuesto Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.