

Referencia: [CTE 05-24/T](#)

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE LOS HECHOS

La consultante es propietaria de una cuota indivisa del 50% del pleno dominio de un inmueble con carácter privativo. El propietario del otro 50% vendió su cuota indivisa a cuatro sociedades constructoras que la adquirieron en marzo de 2023, en contra de la voluntad de la consultante, por lo que presentó demanda de Juicio Ordinario en ejercicio de la acción de retracto de comuneros en el Juzgado correspondiente de Primera Instancia de Madrid donde sigue su curso en el momento actual.

El Código Civil señala que el retrayente debe pagar todos los gastos legítimos en los que haya incurrido el anterior propietario, en este caso, las cuatro empresas compradoras, entre los que se incluye el ITP y AJD, y para evitar la doble imposición, el artículo 45.1.B.2 del ITP hace una exención técnica de esta segunda transmisión: *“B Estarán exentas: 2. Las transmisiones que se verifiquen en virtud de retracto legal, cuando el adquirente contra el cual se ejercite aquél hubiere satisfecho ya el impuesto”*.

En el momento de la venta, las sociedades compradoras aplicaron el tipo impositivo del 2% establecido por la Comunidad de Madrid para la adquisición de vivienda por empresas inmobiliarias.

CUESTIONES PLANTEADAS

CONSULTA 1:

La consultante no cumple con los requisitos necesarios para aplicar el tipo impositivo reducido del 2% y sí el general del 6%, vigente en el momento en que se perfeccione el retracto legal. Pregunta si además de pagar el 2% a los compradores, que ya pagaron este impuesto, estaría obligada a pagar a la Comunidad de Madrid el 4% restante. En caso afirmativo, si debería presentar una declaración complementaria descontando las cantidades ya pagadas por los anteriores propietarios.

O bien, se considera que el impuesto satisfecho inicialmente es el único importe por el que se le debe resarcir al anterior propietario, sin que la Comunidad de Madrid pueda reclamar ningún importe adicional al respecto a la retrayente al aplicarse la exención técnica a esta segunda transmisión.

CONSULTA 2:

El mismo caso de la CONSULTA 1 pero antes de dictar sentencia judicial de retracto legal, es decir, se llega a un acuerdo de las partes para ejercitar el retracto. Si la consultante debe pagar a la Comunidad de Madrid el 6% de esta operación, o bien, el 4% al haber pagado ya los anteriores propietarios el 2% restante.

Si los anteriores propietarios tienen derecho a la devolución del importe satisfecho al quedar resuelta la operación. En concreto, si se considera en este caso que ha habido una transmisión distinta de la originaria y por lo tanto no actuaría en este caso la exención técnica.

NORMATIVA APLICABLE

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.

Código Civil

CONTESTACIÓN

PRIMERO. - El artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece la competencia para contestar a consultas tributarias escritas corresponde *“a los órganos de la Administración Tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación”*.

La competencia de este Centro Directivo, en materia del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se encuentra limitada a la interpretación de la aplicación de las disposiciones aprobadas por la Comunidad de Madrid, en los términos establecidos en el artículo 49 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. Esta competencia alcanza a la interpretación de los tipos regulados por la Comunidad de Madrid.

En base a lo anterior, esta Dirección General de Tributos emite la presente contestación de carácter vinculante, sin alcanzar, en ningún caso, a los efectos o consecuencias de cualquier otro orden, civil, registral, etc., que puedan derivarse de los referidos hechos.

SEGUNDO.- El artículo 30 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, establece un tipo de gravamen reducido aplicable a la adquisición de viviendas por empresas inmobiliarias con la siguiente redacción:

“1. Se aplicará el tipo impositivo reducido del 2 por 100 a la transmisión de la totalidad o de parte de una o más viviendas y sus anexos a una empresa a la que sean de aplicación las

normas de adaptación del Plan General de Contabilidad del sector Inmobiliario, siempre que cumpla los siguientes requisitos:

- a) Que incorpore esta vivienda a su activo circulante con la finalidad de venderla.*
- b) Que su actividad principal sea la construcción de edificios, la promoción inmobiliaria o la compraventa de bienes inmuebles por cuenta propia.*
- c) Que la transmisión se formalice en documento público en el que se haga constar que la adquisición del inmueble se efectúa con la finalidad de venderlo.*
- d) Que la venta posterior esté sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.*
- e) Que la totalidad de la vivienda y sus anexos se venda posteriormente dentro del plazo de tres años desde su adquisición.*

2. En el caso de incumplimiento de alguno de los requisitos regulados en las letras d) y e) del apartado anterior, el adquirente que hubiese aplicado el tipo impositivo reducido vendrá obligado a presentar, en el plazo de un mes desde el incumplimiento, una declaración liquidación complementaria aplicando el tipo impositivo general en la Comunidad de Madrid e incluyendo los correspondientes intereses de demora.

3. Quedan expresamente excluidas de la aplicación de este tipo impositivo reducido:

- a) Las adjudicaciones de inmuebles en subasta judicial.*
- b) Las transmisiones de valores que incurran en los supuestos a que se refiere el artículo 17.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.”*

De acuerdo con dicha previsión, el tipo impositivo del 2 por ciento regulado en este artículo resulta de aplicación cuando se dan todos y cada uno de los requisitos establecidos en su apartado 1:

1. Que se trate de la adquisición de la totalidad o parte de viviendas y, en su caso, de los anexos a tales viviendas. En todo caso, la posibilidad de aplicación del tipo reducido a los anexos está vinculada a que éstos se adquieran conjuntamente con la vivienda de la que son anexos.

2. Que el adquirente jurídicamente sea una empresa que se dedique principalmente a la construcción de edificios, la promoción inmobiliaria o la compraventa de bienes inmuebles por cuenta propia y a la que resulten de aplicación las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad del sector Inmobiliario. Debe ser, por tanto, el adquirente en sentido jurídico quien esté sometido a la aplicación de tales normas contables y se dedique a tales actividades. No resulta de aplicación el tipo reducido a las adquisiciones efectuadas por contribuyentes que no cumplan tal requisito.

3. Que el adquirente incluya los inmuebles adquiridos a su activo circulante con la intención de transmitirlos posteriormente. Si bien la intencionalidad de posterior transmisión también debe manifestarse en el documento público que formalice la adquisición, la empresa debe incluir los inmuebles adquiridos en su activo circulante de acuerdo con los criterios contables que deba aplicar.

4. Que la adquisición se formalice en documento público y se haga constar en el mismo la intención de transmitirlos.

5. Que la transmisión de los inmuebles adquiridos se efectúe, como máximo, en el plazo de tres años desde la adquisición y que dicha operación se sujete legalmente al ITP y AJD en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

No resulta de aplicación el tipo impositivo reducido en la adquisición de los inmuebles si su posterior transmisión quedara sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido. Por ello, la entidad deberá tener presente las repercusiones que la posterior reforma de las viviendas adquiridas pueda tener en el IVA, en los términos del artículo 20.Uno.22.º A) la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando establece que se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.

Además de la circunstancia anterior, tampoco será aplicable el tipo reducido si la transmisión jurídica del bien inmueble no se efectúa en el plazo máximo de tres años desde su adquisición.

Los requisitos establecidos en los puntos 1 a 4 anteriores deben concurrir en el momento de la adquisición y la falta de alguno de ellos impide la aplicación del tipo impositivo reducido. Los requisitos establecidos en el punto 5 deben concurrir en el momento de la transmisión posterior y su cumplimiento consolida el incentivo fiscal.

Por tanto, el tipo reducido del 2 por ciento resulta exclusivamente aplicable a las empresas que apliquen las normas de adaptación del Plan General de contabilidad del sector inmobiliario, aprobadas por Orden de 28 de diciembre de 1994, que además deben transmitir el inmueble adquirido en el plazo máximo de tres años desde la adquisición y que dicha operación se sujete legalmente al ITP y AJD en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

TERCERO.- En relación a la primera cuestión planteada, hay que indicar que el derecho de retracto legal de los comuneros puede definirse como la facultad que permite a un copropietario adquirir la parte de un bien o derecho en copropiedad que había sido vendida a un tercero de tal manera el comunero retrayente se subroga en la posición del propietario tercero retraído. A través de la concesión de este derecho a los copropietarios, se pretende facilitar que se extingan las situaciones de condominio. Sin embargo, la transmisión que contempla el retracto legal no puede equiparse a la extinción del condominio, puesto que éste último negocio se celebra directamente entre comuneros y no involucra a terceros, como sucede en el caso que supone el ejercicio del retracto legal.

En este sentido, el retracto legal contemplado en el artículo 1.521 del Código Civil es una nueva transmisión en principio sujeta a gravamen en virtud de lo previsto en el artículo 7.1.A) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, salvo que estuviera sujeta y no exenta al IVA, en cuyo caso quedaría sujeta al gravamen de la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados (AJD). No obstante, esta "nueva transmisión" queda

exceptuada de gravamen, cuando el impuesto devengado por la transmisión original haya sido satisfecho por el comprador inicial, es decir, el propietario retraído, en virtud de la exención establecida en el artículo 45.IB.2. del Texto Refundido.

Respecto a esta figura, la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda se ha manifestado en la consulta vinculante número V2035-07, de 26 de septiembre, en cuanto a la tributación de la transmisión de un bien mediante el ejercicio de un derecho de retracto de la siguiente forma:

“Descripción sucinta de los hechos:

El consultante va a ejercitar el derecho de retracto respecto de un inmueble por el que el anterior propietario, una sociedad limitada, abonó en su momento el ITP y AJD. Estando pendiente de otorgar escritura pública, debe resarcir al anterior propietario de los gastos que éste debió satisfacer en su día por la venta.

Cuestión planteada:

Si la transmisión en favor del consultante, en virtud del derecho de retracto, está exenta del pago del ITP y AJD o si debe ser objeto de nueva liquidación y tributar por el IVA, debiendo reclamar el anterior propietario la liquidación que efectuó en su día.

Contestación:

Conforme al artículo 1.521 del Código Civil: «El retracto legal es el derecho de subrogarse, con las mismas condiciones estipuladas en el contrato, en lugar del que adquiere una cosa por compra o dación en pago». Una vez ejercitado el retracto, el retrayente sustituye al anterior propietario en todos sus derechos y acciones (art. 1.511), por lo que puede entenderse que, en virtud de la subrogación operada, tan solo se ha producido una transmisión aun cuando formalmente hayan tenido lugar dos, la inicial y la que, sustituyendo a la anterior, es consecuencia del ejercicio del retracto.

Por otro lado, el artículo 1.518 del Código Civil impide que pueda ejercitarse el retracto sin que por parte del retrayente se reembolse al anterior propietario del precio de venta, de los gastos del contrato, de cualquier otro gasto legítimo hecho para la venta y de los gastos necesarios y útiles hechos en la cosa, incluyéndose, entre los gastos legítimos hechos para la venta, el pago del impuesto causado por la transmisión. Por tanto, si la adquisición de un bien como consecuencia del ejercicio del retracto originase el pago del impuesto, el adquirente estaría soportando dos veces la carga impositiva que ya había abonado con antelación al resarcir al anterior propietario de los gastos contemplados en el art. 1.518.

Por ello, y para evitar la doble imposición que en ese caso podría originarse, el artículo 45.I B) 2 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), aprobado por Real Decreto-Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, declara exentas «las transmisiones que se verifiquen en virtud de retracto legal, cuando el adquirente contra el cual se ejercite aquél hubiere satisfecho ya el impuesto».

Como vemos el artículo 45.I B) 2 establece una exención meramente técnica ya que en modo alguno supone que la adquisición del bien quede dispensada del pago del impuesto, pues de las dos transmisiones que se suceden en el tiempo, la segunda tan solo deja de tributar cuando se justifica que la anterior lo ha hecho efectivamente.”.

De acuerdo con el artículo 45.I.B.2 del Texto refundido, la adquisición del bien en virtud del retracto legal establecido en el artículo 1.521 del Código Civil está sujeta y exenta del

impuesto para que no se produzca una doble tributación por la transmisión del inmueble, dado que el retrayente se subroga en la posición del propietario retraído. Ahora bien, la exención en la persona del comunero que ejerce el retracto legal deberá “abarcar” exclusivamente hasta la cuantía satisfecha por el anterior adquirente, en este caso, la empresa inmobiliaria acreedora inicial del tipo reducido del 2 por ciento.

Por tanto, el comunero que adquiera el inmueble en ejercicio del retracto legal y no cumpla los requisitos previstos en el artículo 30 del Texto Refundido, deberá presentar una declaración liquidación complementaria aplicando el tipo impositivo general e incluyendo los correspondientes intereses de demora, en concepto de TPO, descontando lo que pagó el propietario retraído, sin perjuicio de las obligaciones derivadas del artículo 1.518 del Código Civil. El plazo para su presentación será el de un mes desde el incumplimiento, que coincidirá con la resolución de adjudicación al retrayente.

CUARTO.- En relación a la segunda cuestión, este Centro únicamente puede señalar que una vez producida una transmisión, si esta deviene ineficaz judicial o administrativamente por cualquier causa de nulidad, rescisión o resolución, dicha transmisión quedará sin efecto, debiendo las partes restituirse lo que hubieren percibido en virtud del referido acto. Luego, la restitución de la cosa entregada no puede calificarse como una nueva transmisión del adquirente a su anterior titular, sino como la recuperación por éste de la cosa transmitida al quedar sin efecto el acto por el que se transmitió. Así se deriva de lo previsto en el artículo 57.1 del Texto Refundido de la Ley ITP y AJD.

Ahora bien, en su apartado número 5 contempla expresamente el supuesto de que la operación quede sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes. En ese caso, establece que, a diferencia de los supuestos en los que la ineficacia del contrato deriva de una resolución judicial o administrativa o del cumplimiento de una condición resolutoria, en el caso del mutuo acuerdo no solo no procederá la devolución del impuesto satisfecho, sino que se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación, sometido al tipo correspondiente a esta nueva transmisión.

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por el consultante, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes en la operación realizada.

Lo que comunico a usted con carácter vinculante, conforme a lo dispuesto en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.