

# **LA DISCUTIBLE POSICION DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL TRATAMIENTO DE LOS NEGOCIOS POR LOS QUE SE OBTIENE EL DERECHO A ADQUIRIR UN INMUEBLE**

**César García Novoa**

**Catedrático de Derecho Financiero y Tributario**

**Universidad de Santiago**

## **I. INTRODUCCIÓN.**

Es frecuente que en el actual tráfico inmobiliario nos encontremos con situaciones en las que, antes del inicio de las obras de urbanización o construcción o antes de terminar la edificación de un inmueble, el promotor o constructor transmitan en documento privado un derecho futuro a adquirir el inmueble una vez terminado. Y que posteriormente, quien obtuvo este derecho a adquirir lo transmita a otro particular. Este habrá adquirido la totalidad de los derechos y obligaciones derivados de un contrato privado, incluyendo el derecho a comprar un inmueble. Tal contrato privado se habría concertado con anterioridad con una promotora o constructora por otro particular, que es quien ahora lo transmite. Es evidente que la concertación de este contrato para adquirir el derecho a comprar un inmueble, determina una transmisión gravada por la modalidad de Transmisión Patrimoniales Onerosas a cargo del adquirente, pues, con carácter general, el artículo 7 del R.D.Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, grava en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, “las transmisiones onerosas por actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas”.

Admitiendo, por tanto, que la adquisición de este *derecho a adquirir* está gravada por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, resulta necesario determinar su tributación y, en concreto, los elementos de cuantificación del mismo. Para lo cual conviene recordar que un principio cardinal en el régimen jurídico del ITPAJD es el denominado “principio de calificación”, recogido en el artículo 2,1 del Texto Refundido de la Ley del ITPAJD, aprobado por el R.D.Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre. Según este precepto, “el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado, prescindiendo de los defectos tanto de forma como intrínsecos que puedan afectar a su validez y eficacia”<sup>1</sup>. Principio que exige que se prescinda de la forma o denominación utilizada por las partes, buscándose, en definitiva, la auténtica naturaleza jurídica y dimensión del acto o negocio puesto en juego por las partes, lo que no constituye ninguna peculiaridad del Derecho tributario, ya que representa la simple transposición a esta rama del ordenamiento jurídico del clásico aforismo de que *los contratos son lo que son y no lo que las partes quieren que sean* (Res. del TEAC de 9 de junio de 1999)<sup>2</sup>.

Por tanto, en un negocio traslativo lo importante será si ha habido verdadera transmisión, pues en Transmisiones Patrimoniales Onerosas, se gravan *adquisiciones*, que es un concepto jurídico-tributario con una naturaleza precisa y que se consuma a través de los medios previstos en el 609 del Código Civil. Y ello a diferencia del IVA, donde lo que tributa es un concepto privativo de este impuesto, como es la *entrega de bienes*, que la Sexta Directiva define a efectos del IVA y que, además, no depende de que exista transmisión de la propiedad, como ha dispuesto la sentencia del TJCE de 8 de febrero de 1990 (Asunto C-320/88)<sup>3</sup>.

La determinación de la verdadera naturaleza jurídica del negocio gravado es importante para fijar la base imponible. Recordemos que la base imponible constituye la

---

<sup>1</sup> .- Podemos entender la “calificación” como el conjunto de operaciones que se realizan por parte de los aplicadores del Derecho con el fin de analizar desde el punto de vista jurídico aquellas circunstancias del mundo real que pueden ser incluidas en los supuestos de hecho de la norma; NAVAS VAZQUEZ, R., “Interpretación y calificación en Derecho Tributario”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma*, (I), Homenaje a Sáinz de Bujanda, Vol. I, IEF, Madrid, 1991, pag. 396. Mucho más gráficamente, PALAO TABOADA, C., dice que “calificar es poner una etiqueta a un acto o negocio, establecer a qué tipo normativo corresponde”; “Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria”, Seminario Fernando Sáinz de Bujanda, “*Las nuevas medidas frente al fraude de ley tributaria*”, IEF, Madrid, 8 de junio de 2001 (inédito), pag. 4.

<sup>2</sup> .-JT 1999, 1281.

<sup>3</sup> .-Dice esta sentencia que “...el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable”.

dimensión cuantitativa del hecho imponible, por lo que su cálculo está directamente relacionado con los caracteres del hecho imponible que cuantifica. Respecto a las transmisiones onerosas gravadas, esa base imponible viene fijada por el R.D.Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre en su artículo 10,1, que la define como “el valor real del bien transmitido”, siendo deducibles únicamente las cargas que disminuyan el valor real de los bienes<sup>4</sup>.

Habrá que estar, por tanto, al valor real de lo que realmente se transmite y ver la valoración que del bien transmitido realiza la normativa reguladora de la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

## **II. LA ADQUISICIÓN DEL DERECHO A ADQUIRIR UN INMUEBLE. CUESTIONES DE NATURALEZA JURÍDICA E INFLUENCIA EN LA BASE IMPONIBLE DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS.**

Resulta, por tanto, fundamental fijar la naturaleza del acto o negocio gravado.

En la mayoría de los supuestos a que nos estamos refiriendo, las constructoras o promotoras que transmiten acostumbran a constituir promesas de venta en contrato privado. No están transmitiendo los inmuebles pues, entre otras cosas, el contrato no fija una “cosa determinada”, es decir, un inmueble determinado como objeto de la una supuesta venta, tal y como exige el artículo 1.445 del Código Civil para el contrato de compraventa. Lo que se transmite no es, por tanto, el inmueble, sino el derecho futuro a adquirir un inmueble, derivado de una promesa de venta.

Recordemos que según el artículo 1.451 del Código Civil, la promesa de comprar o vender habiendo acuerdo sobre la cosa y el precio, dará derecho a los contratantes a reclamar recíprocamente el cumplimiento del contrato, en la medida en que “regirá para comprador y vendedor, según los casos, lo dispuesto para las obligaciones y contratos en el presente libro”.

---

<sup>4</sup>.-Para RAMALLO MASSANET, J., la base imponible cumple dos funciones; por un lado, mide algún elemento del hecho imponible del tributo, haciendo referencia al pasado. Por otro lado, concreta la cuantía de la deuda tributaria, previa a la aplicación del tipo de gravamen, en referencia al futuro; “Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria”, Civitas, REDF, nº 20, 1978, pag. 617. Véanse también, GENOVA GALVAN, A., *Los denominados regímenes de determinación de la base imponible distintos del de estimación directa*, Universidad de La Laguna, Secretariado de Publicaciones, pag. 466 y CALVO ORTGA, R., *Derecho Tributario, Parte General*, Thomson-Civitas, Madrid, 2003, pag. 210.

El *derecho a comprar* como correlato de la *promesa de comprar*, no presupone haber adquirido la cosa comprada. Debe diferenciarse del derecho a obtener la entrega de una cosa concreta y determinada (*dare traslativo*), que no es otra cosa que el derecho a obtener el traslado posesorio mediante el que se formaliza la transmisión de un bien<sup>5</sup>. Esta calificación es la que corresponde al comprador que tiene derecho a que le sea entregada la cosa que ya ha comprado, para adquirir de este modo la propiedad sobre ella. Por el contrario, en los contratos que son más corrientes en la actualidad, ni quien adquiere ni quienes le transmiten los derechos habrían adquirido previamente la propiedad sino sólo habrían obtenido una promesa de venta de la promotora.

Que la constitución de una promesa de venta no transmite el bien, sino que sólo atribuye a la persona a favor de la cual se otorga un *derecho a comprar*, es algo plenamente asumido. En nuestro ordenamiento el artículo 1.451 del Código Civil no sigue la regla francesa del *promesse de vente vaut vente*, según la cual la promesa de venta y la compraventa se equiparan; regla que permitiría concluir que toda promesa es ya de por sí una venta. Por el contrario, el Código civil español somete a la promesa de venta a un régimen diferente del que resulta aplicable al contrato definitivo de compraventa<sup>6</sup>.

En este sentido, se ha pronunciado de forma reiterada la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Así, para el Tribunal Supremo la promesa de contrato tiene sólo una dimensión obligacional; “la relación jurídica obligacional nace en aquél y posteriormente, de común acuerdo y por exigencia de una de las partes, se pone en vigor el contrato que había sido preparado”, de modo que las partes sólo pueden exigirse la transmisión de la propiedad en una segunda fase en la cual ejercitarán la compra. Así lo señala la sentencia de 5 de octubre de 2005 (RJ 2005/6915), al afirmar que “en el presente hay una promesa de venta, como precontrato, pero no hay contrato de compraventa”. En las misma línea se sitúan las sentencia de 11 de octubre de 2000 (RJ 2000, 7725), 20 de abril de 2001 (RJ 2001, 6886) y 31 de diciembre de 2001 (RJ 2002, 3098).

De manera que, estaremos ante una promesa de compra-venta cuando las partes declaren, cualquiera que sea la forma en que lo hagan, su voluntad de quedar ligadas ya

---

<sup>5</sup> .-Sobre la promesa, CAPILLA RONCERO, F., “Promesa de Contrato”, *Enciclopedia Jurídica Básica*, Civitas, Madrid, 1995, t. III, pag. 404; LALAGUNA DOMINIGUEZ, E., “La función negocial de la promesa de venta”, en *Estudios de Derecho Civil en Honor al Prof. Castán Tobeñas*, Universidad de Navarra, 1969, II, pag. 32 y ss.

<sup>6</sup> --ALBALADEJO, M., *Derecho Civil*, t. II, Bosch, Barcelona, 1994, pag. 16.

contractualmente, difiriendo la concertación del contrato para el futuro. Así lo señalan las sentencias del Tribunal Supremo de 11 de octubre de 2000 (RJ 2000/7725) y la de 20 de abril de 2001 (RJ 2001/6886).

Por tanto, es evidente que la transmisión que se efectúa en los casos de enajenación de los derechos derivados de un contrato privado, no podría tener como objeto la propiedad de un inmueble, porque los transmitentes, al obtener la promesa de venta, no han adquirido la propiedad, y es obvio que nadie puede transmitir lo que no tiene. Si el que “adquiere” los derechos derivados de un previo contrato no adquirió la propiedad del inmueble, difícilmente podría la base imponible fijarse en el valor real de dicho inmueble. De hacerlo así estaríamos violando las exigencias coherencia de la base imponible con el hecho imponible que debe cuantificar.

### **III. LA VERDADERA NATURALEZA JURÍDICA DE LA ADQUISICIÓN DE UN DERECHO A ADQUIRIR UN BIEN INMUEBLE.**

Es necesario determinar pues, la verdadera naturaleza jurídica de lo que podríamos denominar la adquisición de un derecho “a adquirir un bien inmueble”.

En estos casos, la escritura pública de compra que se concierta suele determinar que se adquieren “todos los derechos y obligaciones que dimanen del contrato privado”, contrato privado que era un documento de adquisición de una promesa de venta. Esta promesa de venta constituye una relación obligatoria de carácter preliminar con unos acreedores. Éstos eran las personas a favor de las cuales la promotora o contratista formalizó previamente la promesa y, por tanto, los titulares originarios del derecho a concertar la compra del inmueble.

Sobre este presupuesto, hay que recordar que toda relación obligatoria puede quedar modificada por un cambio de acreedor. Se entiende, por tanto, que cuando el acreedor transmite a otra persona su derecho, transmite la entera posición jurídica que en la relación tenía. De esta manera se produce una transmisión de la posición de acreedor, provocando una subrogación en el crédito y, por tanto, una sub-entrada de un nuevo acreedor en el lugar del antiguo.

Y eso es lo que ocurre en casos como los que estamos tratando; quien transmite, *cede* todos los derechos y obligaciones que dimanen de la promesa de venta. El

contenido de la condición de acreedor de esa promesa es el derecho a comprar el inmueble, que es objeto de transmisión.

Correlativamente a ello, quien adquiere a través de formalización en escritura pública y mediando contraprestación, está realmente adquiriendo los derechos de esa promesa de venta. Dicha transmisión de los derechos tiene lugar antes de la finalización y consiguiente entrega de la construcción de dicho inmueble y permitiría al adquirente subrogarse en la titularidad del derecho a adquirir el inmueble cuando éste sea susceptible de ser transmitido, esto es, cuando la construcción del mismo haya concluido. Como consecuencia de ello, el adquirente se comprometía a satisfacer al promotor el resto del precio del inmueble.

Por tanto, atendiendo al principio de calificación, la verdadera naturaleza del negocio es la de una cesión *por causa de venta*, en la que el cesionario, es un comprador del derecho a adquirir una vivienda, subrogándose en el crédito, y pagando por ello una cantidad de dinero.

Y esta calificación debe influir en la determinación de la base imponible. En efecto, la base imponible es la dimensión o magnitud de un elemento del presupuesto objetivo del hecho imponible que se juzga como determinante de la capacidad contributiva relativa. Por tanto, la base imponible ha de fijarse atendiendo al presupuesto objetivo del hecho imponible.

Partimos de que los transmitentes no enajenan la propiedad del bien porque no la tienen, ya que no han celebrado con el constructor o promotor un contrato de compraventa, sino que han obtenido una promesa de venta. La base imponible de la constitución de promesas es, según el artículo 14,2 del TR de la Ley del ITPAJD, “el precio especial convenido”. Por tanto, cuando se concierta una promesa de venta que atribuye un derecho a comprar, la base imponible es el precio convenido por la adquisición de este derecho.

Y este derecho es lo que se transmite en las enajenaciones de derechos a adquirir un inmueble en construcción. El adquirente no *adquiere* un inmueble, sino un derecho a *adquirir un inmueble*, correlato de la promesa del promotor de vendérselo. Un derecho que en su momento debió ser liquidado en Transmisiones Patrimoniales Onerosas por quienes lo obtuvieron originariamente atendiendo al precio de adquisición, si lo hubiese. Que adquirir un inmueble no es lo mismo que hacerse con un derecho a adquirir un inmueble (un derecho sobre un inmueble) se pone de manifiesto en el dato de que en el otro tributo indirecto nuclear de nuestro sistema, el IVA, se diferencia entre la entrega

de bienes y la cesión de un derecho a adquirir un inmueble. Así, la Sexta Directiva, en su art. 5,3 faculta a los Estados miembros para considerar como bienes corporales los derechos sobre inmuebles o que concedan un poder de utilización sobre inmuebles. Haciendo uso de esta facultad, la legislación española del IVA, hasta la entrada en vigor de la Ley 37/1992, otorgaba tal carácter a los derechos que conceden derechos sobre inmuebles. Pero en la Ley 37/1992 no se prevé esta catalogación de la transmisión de derechos sobre inmuebles como bien corporal, y como dice FALCON Y TELLA, “si no existe bien corporal no existe entrega según el art. 5,1”<sup>7</sup>. La Ley del IVA no grava la transmisión de derechos a adquirir inmuebles como una entrega de bienes, lo que quiere decir que las diferencia de éstas, en contra del criterio que mantiene la DGT.

Por lo tanto, cuando se obtiene de otro particular el derecho a adquirir un inmueble no terminado que, a su vez el transmitente obtuvo del constructor o promotor, la base imponible, por aplicación del artículo 10,1 del R.D.Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre debe estar constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda, y siendo el bien transmitido el derecho a adquirir un inmueble ligado a una promesa de venta, el valor real habrá de referirse al valor de ese derecho y no al valor del bien inmueble, porque éste originariamente no habría sido objeto de adquisición. Por tanto, el valor en este caso debe ser el valor real del bien o derecho y coincide con el precio pactado.

#### **IV. EL POSICIONAMIENTO INCORRECTO DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA.**

Si, a la hora de liquidar estos actos o negocios o comprobar las autoliquidaciones efectuadas por los particulares, la Administración no llega a la conclusión anteriormente expuesta, es porque entiende aplicable artículo 17, 1 del R.D.Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre y, consiguientemente, toma como valor real, no el correspondiente al *derecho a comprar*, sino el correspondiente al bien inmueble respecto al cual se obtuvo el *derecho a comprar*.

Este artículo 17, 1 dispone la forma de determinar la base imponible correspondiente a la transmisión de derechos, señalando que en la transmisión de

---

<sup>7</sup> .-FALCON Y TELLA, R., *Régimen Fiscal de la Concesión de Obra Pública (IVA, ITPAJD, ICIO, IBI)*, Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 2006, pag. 33.

créditos o derechos mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación, se exigirá el impuesto por iguales conceptos y tipos que las que se efectúen de los mismos bienes y derechos. Con base en estos preceptos, las contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos de 31 de diciembre de 2003 y 16 de junio de 2004, entienden que habrá que atender al valor real de los inmuebles cuyos derechos se han cedido.

Para la segunda de estas contestaciones a consulta, la de de 16 de junio de 2004, número 1323-04, “la operación por la que un particular, comprador de un inmueble en construcción, ha cedido a un tercero, mediante contraprestación, los derechos del contrato privado de compraventa celebrado con el promotor, antes de la finalización y consiguiente entrega de la construcción de dicho inmueble, está sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de transmisión patrimonial onerosa, según resulta de lo previsto en el artículo 7.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el TR del ITPAJD. Este dispone que son transmisiones patrimoniales sujetas las transmisiones onerosas por actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas”. Por lo que, se llega a la conclusión de que habrá que atender al valor real del inmueble cuyos derechos se han cedido, puesto que tal es el bien que obtendrá en su momento el cesionario de los derechos del contrato privado de compraventa cuando ejercite aquéllos.

Esta consulta asume así que la cesión a un tercero de los derechos del contrato privado de compraventa celebrado con el promotor, realizada antes de la finalización y consiguiente entrega de la construcción, estará constituida por el valor real del inmueble cuyos derechos se transmiten. Pero, a nuestro juicio, esta interpretación no es aceptable.

En este sentido, el único apoyo normativo de la calificación que defiende la Administración, es el artículo 17, 1 del R.D.Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, según el cual en la transmisión de créditos o derechos mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación, se exigirá el impuesto por iguales conceptos y tipos que las que se efectúen de los mismos bienes y derechos.

Sin embargo entendemos que este precepto no es aplicable a un caso como el presente. Este artículo 17,1 no es más que una concreción del principio de calificación, al que hace referencia en el artículo 2,1 del Texto Refundido del ITPAJD, aprobado por el R.D.Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre. Según esta disposición “el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable,

cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado, prescindiendo de los defectos tanto de forma como intrínsecos que puedan afectar a su validez y eficacia”. Se trata de una concreción del principio contenido en el artículo 13 de la Ley 58/2003, General Tributaria, cuando dice que las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que puedan afectar a su validez.

Atendiendo a estos preceptos, la función calificadora que se atribuye a la Administración consiste en analizar aquellas circunstancias del mundo real que pueden ser incluidas en los supuestos de hecho de la norma, y en concreto, en los preceptos que tipifican los hechos imposables. Constituye un instrumento más orientado a luchar contra la elusión fiscal<sup>8</sup>.

Pero este instrumento antielusorio, como todos los demás, han de aplicarse con escrupulosa adecuación al presupuesto fijado por la norma. Y así, el 17, 1 del R.D.Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, dispone que se calificará como adquisición de bienes la adquisición de derechos mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados. La finalidad de este precepto no es otra que afrontar los supuestos en que se obtienen *derechos a adquirir bienes inmuebles* desde el prisma del principio *promesse de vente vut vente*, que lleva a equiparar las promesas de venta con las compraventa<sup>9</sup>. Pero esta equiparación sólo se admite en nuestro Derecho cuando nos encontramos ante un verdadero contrato consensual de venta ya perfeccionado. A nuestro modo de ver, sólo podrá la Administración ejercitar la potestad calificadora que le atribuye el artículo 17, 1 del TR del ITPAJD cuando la transmisión de un derecho equivale realmente a la transmisión del bien. Y ello sólo ocurre cuando las declaraciones de voluntad de las partes han tenido como finalidad establecer un contrato definitivo, normalmente un contrato de compraventa, y sólo falta un requisito *ad solemnitatem*, que afecta a la forma pero no a la validez del contrato.

Creemos que este precepto está en realidad pensado para supuestos en que las partes otorgan un primer documento y difieren para un momento posterior la entrega del documento público, conminándose a otorgarlo, de acuerdo con el artículo 1.279 del Código Civil. En estos casos, el documento otorgado inicialmente ya expresa

---

<sup>8</sup> .-PALAO TABOADA, C., “El fraude de ley en Derecho Tributario”, *RDFHP*, nº 63, 1966, pags. 692 y 693.

<sup>9</sup> .- DIEZ PICAZO, L., *Fundamentos de Derecho civil Patrimonial*, Tecnos, Madrid, 1983, vol. I., pag. 222-

plenamente la intención de transmitir, faltando la entrega instrumental. Con ese primer contrato se adquiere el derecho dirigido a obtener la entrega de una cosa concreta y determinada. El otorgamiento de escritura pública en estos casos es la *traditio* instrumental que viene a suplir la falta de una tradición real, prevista en el artículo 1.462 del Código Civil. Y a esta tradición ficticia tiene derecho todo comprador como entrega de la cosa comprada para adquirir así la propiedad sobre ella, según el sistema de título y modo (art. 609 del Código Civil)<sup>10</sup>.

A nuestro juicio son estas situaciones, en las cuales lo que hay verdaderamente es un *dare* traslativo, en las que está pensando el artículo 17,1 del TR de la Ley del ITPADJ. En casos como estos, la atribución del derecho a recibir el bien equivale a la adquisición porque la entrega formaliza tal adquisición, que se ha perfeccionado previamente<sup>11</sup>.

Pero estas situaciones que son el presupuesto en que estaba pensando el legislador cuando habilitó la potestad prevista en el art. 17, 1 del R.D.Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, no tienen nada que ver con supuestos en los que realmente se adquiere en escritura pública un derecho a la adquisición futura de un bien. No se está adquiriendo el bien porque para ello resulta imprescindible que se ejercite el derecho, concertando el contrato traslativo de compraventa y pagando el precio correspondiente. Es más; aunque parezca una obviedad, quien adquiere este derecho a la adquisición futura de un inmueble, puede no llegar a adquirir nunca el bien inmueble; bien porque transmita el derecho (el mismo tiene un valor económico, como veremos a continuación) o bien porque renuncia a ejercitarlo.

Por eso resulta incorrecto aplicar el art. 17, 1 del R.D.Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre para calcular la base imponible en supuestos en los que se obtiene el derecho a adquirir un inmueble. Por el contrario, procede aplicar el art. 7.1, puesto que estamos ante la transmisión onerosa por un acto *inter vivos* de un derecho, por lo que la base imponible será la que corresponda al “valor real del bien transmitido”, de acuerdo con el art. 10, 1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, que define la base imponible como “el valor del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda”.

---

<sup>10</sup> .-En nuestro ordenamiento, las tradiciones ficticias abarcan la tradición instrumental del artículo 1.462 , 2º del Código Civil,, la tradición simbólica del artículo 1.463, la *traditio brevi manu* y la *constitutum posesorio*, y la tradición simbólica de derechos del artículo 1.464 del Código Civil.

<sup>11</sup> .- DIEZ PICAZO, L., *Fundamentos de Derecho civil Patrimonial*, op.cit., pag. 220.

## V. LA INTERPRETACION DEFENDIDA POR LA ADMINISTRACION VULNERA PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.

La interpretación que suele acoger la Administración Tributaria, además de ser incorrecta por resultar de una inexacta aplicación del art. 17, 1 del R.D.Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, no se puede admitir porque constituye una vulneración de las exigencias de capacidad contributiva, elemento cardinal en la aplicación de todos los tributos, como se deduce del artículo 31,1 de la Constitución.

En efecto, en tanto después de hacerse con el derecho a adquirir el bien, el adquirente lo ejerce, comprando en escritura pública el inmueble por un precio determinado, además de resultar meridianamente claro que, con anterioridad sólo obtuvo el derecho adquirir y no la propiedad del inmueble, queda también claro que la adquisición del derecho no se puede valorar igual que la adquisición del bien.

Si así se hiciese, en primer lugar se estaría obligando a tributar al adquirente por algo que no se adquirió. La capacidad económica gravada en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales, es la que se pone de manifiesto como consecuencia de una adquisición derivativa sujeta<sup>12</sup> o una atribución patrimonial onerosa<sup>13</sup>, y la base imponible debe fijarse en función de lo realmente adquirido. Y estamos ante un caso en que el sujeto no adquiere el bien sino el derecho a adquirir el bien. Gravar como si se hubiera adquirido el bien es tomar en consideración una manifestación de riqueza ficticia. Como ha dicho el Tribunal Constitucional, el principio de capacidad económica quiebra “en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia” (sentencia 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4º), por lo que el principio de capacidad económica excluye el gravamen de la riqueza ficticia (sentencia 194/2000, de 19 de julio, FJ 8º).

Y en segundo lugar, se estaría haciendo tributar dos veces por lo mismo, porque si se entiende que con la adquisición del derecho a adquirir el inmueble ya se dispone del inmueble, después no puede gravarse la adquisición del inmueble, pues estaríamos ante una evidente doble imposición. Esta doble tributación es también contraria a las exigencias de capacidad contributiva, porque, como ha dicho el Tribunal Constitucional, el gravamen simultáneo de una misma manifestación de riqueza por dos conceptos

---

<sup>12</sup> .-ESCRIBANO LOPEZ, F., *Manual del Sistema Tributario Español*, Madrid, 1993, pag. 459.

<sup>13</sup> .-PEREZ ROYO, F., en *Curso de Derecho Tributario*, 10ª edición, Marcial Pons, Madrid, pag. 441.

distintos, uno real y otro ficticio vulnera el principio de capacidad económica -FJ 8º - (sentencia 194/2000, de 19 de julio, relativa a la Disposición Adicional Cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos).

La interpretación que hace la Administración, avalada por las respuestas a consultas de la DGT de 31 de diciembre de 2003 y 16 de junio de 2004, expresa tal discordancia con las exigencias de capacidad contributiva que rigen el establecimiento y aplicación de los tributos que sólo se puede justificar por alguna implícita finalidad extrafiscal como puede ser pretender desincentivar las constituciones de promesas de venta y transmisiones de derechos a comprar (conocidos como *pases inmobiliarios*) dentro de una pretendida política de lucha contra la especulación inmobiliaria. Pero evidentemente esta loable intención no justifica una interpretación de la norma fiscal contraria a las exigencias de justicia tributaria, ya que los fines extrafiscales como ha señalado el propio Tribunal Constitucional son lícitos, pero no pueden “desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago”, y deben perseguirse “respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (art. 31)” (FJ 13º de la sentencia 37/1987, de 26 de marzo).

Por último, la interpretación administrativa consistente en entender que la tributación del negocio que determina la obtención del derecho a adquirir un inmueble debe tributar por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas por una base imponible equivalente a la que corresponde a la adquisición del inmueble, y que, por su parte, la adquisición del inmueble debe tributar por IVA supone, además de la expuesta doble imposición incompatible con las exigencias de capacidad contributiva, una vulneración de la regla de incompatibilidad del IVA con Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Aunque sea una obviedad, conviene recordar que no cabe tributación simultánea de una misma operación por los dos impuestos, y que sólo puede gravarse una operación por el impuesto de transmisiones cuando esa operación no esté gravada por el IVA. Así lo señala el artículo 4, cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, según la cual las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”.

La interpretación de la Administración al liquidar la adquisición del derecho a adquirir el inmueble sobre una base imponible semejante a la que correspondería a la adquisición del propio inmueble (con una errónea aplicación del artículo 17, 1 del TR

de la Ley del ITPAJD), no sólo supone gravar dos veces esta última operación a través de una inapropiada determinación de la base. Significa también admitir que, en la medida en que es indudable que la compraventa posterior del inmueble estará sujeta a IVA (se trata de una entrega de inmueble realizada por promotor empresario) es posible que sobre la adquisición del inmueble recaigan tanto el IVA como Transmisiones Patrimoniales Onerosas, vulnerando la incompatibilidad radical de ambos impuestos.

Por tanto, la interpretación de la DGT no sólo significa que la adquisición de un derecho a adquirir un inmueble se va a gravar en Transmisiones Patrimoniales Onerosas como si se estuviese adquiriendo el inmueble mismo, sino que la posterior adquisición del inmueble, en tanto va a suponer una primera entrega de vivienda, se va a gravar por IVA, ya que la ley de este impuesto, sí asume la lógica de no hacer tributar la adquisición de derechos sobre inmuebles.

## **VI. CONCLUSIONES.**

En suma, y como conclusión, la cesión por parte del comprador de un inmueble de los derechos del contrato privado de compraventa celebrado con el promotor, realizada antes de la entrega de la construcción, debe integrarse dentro del hecho imponible general de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Este hecho imponible viene representado por la situación en la cual un determinado bien o derecho pasa de un titular a otro, porque lo que se grava como materia imponible es ese tráfico de derechos. Por tanto, esta cesión de derechos a adquirir inmuebles constituye un supuesto subsumible en la hipótesis general del artículo 7 del R.D.Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que se refiere a “las transmisiones onerosas por actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas”. No resulta aplicable el artículo 17, 1 según el cual en la transmisión de créditos o derechos mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados se exigirá el impuesto por iguales conceptos y tipos que las que se efectúen de los mismos bienes y derechos. Y ello, porque entendemos que este precepto se refiere a aquellas situaciones en las que lo que hay es un verdadero *dare* traslativo, esto es, supuestos en que la atribución del derecho a recibir el bien equivale a la adquisición, porque la entrega formaliza tal adquisición. Por tanto, la base imponible debe ser el valor del bien

transmitido; el precio pagado por el *derecho a comprar* el inmueble, no el valor del inmueble.

La postura contraria de la Administración se basa en la existencia de respuestas a Consultas de la DGT, por lo que los órganos liquidadores se estarían acogiendo al carácter vinculante de estas respuestas. Aunque esta forma administrativa de proceder puede ser correcta, no resulta definitiva a la hora de determinar el régimen jurídico-tributario de estos negocios. Y ello porque las respuestas a consultas, ni tienen carácter normativo, ni, en ningún caso, vinculan a los tribunales económico-administrativos que revisen las liquidaciones a instancia de los contribuyentes.

Recordemos que las respuestas a consultas, a pesar de estar reguladas en la Sección 2ª del Capítulo I del Título III, que se refiere a la “información y asistencia a los obligados tributarios”, forman también parte de la actividad interpretativa de la Administración, tanto por el hecho de que sean competentes para contestar consultas los órganos de la Administración que tengan atribuida la iniciativa para la interpretación de disposiciones (art. 88, 5 de la Ley General Tributaria) como por el hecho de que, una vez publicadas, las respuestas puedan aplicarse a “cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta”. La Administración se vale para llevar a cabo la resolución de consultas tributarias del instrumento técnico de una potestad interpretativa que el ordenamiento le asigna.

No obstante, hay que tener en cuenta que las respuestas a consultas suponen una declaración de juicio o de conocimiento acerca de cuál es el sentido que cabe atribuir a determinada norma tributaria en un caso concreto, confrontando lo fáctico con lo jurídico, para hacer una calificación de un supuesto de hecho<sup>14</sup>. La respuesta a consulta no es una declaración de voluntad innovadora del ordenamiento jurídico, es decir, creadora de Derecho. El Centro Directivo, al igual que la Agencia Tributaria, carece de toda facultad normativa, y menos con eficacia *ad extra*.

Por otro lado, es evidente que, aunque se admita el efecto vinculante de las respuestas a las Consultas de la DGT, dicho efecto vinculante afecta a los órganos de gestión, pero no a los órganos revisores económico-administrativos, por lo que el tribunal económico-administrativo puede apartarse de este criterio.

---

<sup>14</sup> .-Véase, sobre el tema, VILLAVERDE GOMEZ, B., *Las Consultas a la Administración Tributaria*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002, pags. 53 a 55.

Cabe por lo tanto, propugnar que se cuestionen en vía económico-administrativa las liquidaciones en las cuales la Administración aplique el criterio de la DGT a la hora de liquidar los contratos en los que se obtiene el derecho a adquirir un bien inmueble.