

# 1.<sup>a</sup> PARTE

## CIVIL

<b>Capítulo I.</b>	<b>LA PROPIEDAD Y LA TRANSMISIÓN DE DOMINIO EN EL SISTEMA ESPAÑOL: SISTEMA DEL TÍTULO Y DEL MODO.....</b>	<b>3</b>
1.	LA PROPIEDAD .....	3
2.	La transmisión de dominio en el sistema español: sistema del título y del modo .....	7
<b>Capítulo II.</b>	<b>Sistema de seguridad jurídica preventiva (notarial-registral) en las transmisiones inmobiliarias .....</b>	<b>12</b>
1.	LA ESCRITURA PÚBLICA.....	12
2.	EL REGISTRO DE LA PROPIEDAD .....	14
3.	PRINCIPIOS REGISTRALES.....	15
<b>Capítulo III.</b>	<b>OPERACIONES HIPOTECARIAS .....</b>	<b>22</b>
1.	INMATRICULACIONES DE FINCAS Y EXCESOS DE CABIDA.....	22
2.	DECLARACIONES DE OBRA NUEVA .....	24
3.	SEGREGACIONES, DIVISIONES, AGRUPACIONES Y AGREGACIONES .....	27
<b>Capítulo IV.</b>	<b>LA PROPIEDAD HORIZONTAL.....</b>	<b>30</b>
1.	CONCEPTO, EL TÍTULO CONSTITUTIVO Y LOS ESTATUTOS .....	30
2.	DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS COPROPIETARIOS .....	37
3.	ÓRGANOS DE LA COMUNIDAD .....	41
4.	COMPLEJOS INMOBILIARIOS .....	43
<b>Capítulo V.</b>	<b>CONTRATOS TRASLATIVOS DE INMUEBLES.....</b>	<b>46</b>
1.	LA COMPRAVENTA INMOBILIARIA .....	46
2.	EL PRECIO EN LA COMPRAVENTA INMOBILIARIA .....	50
3.	ESPECIALIDADES POR RAZÓN DEL OBJETO.....	56
4.	CONTRATOS PREPARATORIOS.....	60
5.	OTROS CONTRATOS TRASLATIVOS .....	63



# Capítulo I. LA PROPIEDAD Y LA TRANSMISIÓN DE DOMINIO EN EL SISTEMA ESPAÑOL: SISTEMA DEL TÍTULO Y DEL MODO

## Sección 1. LA PROPIEDAD

### 1-1 Definición legal y estatuto jurídico

El art. 348 del CC define la propiedad como "el derecho de gozar y disponer de una cosa sin más limitaciones que las establecidas en las leyes". Y añade en su segundo párrafo que "el propietario tiene acción contra el tenedor y el poseedor de la cosa para reivindicarla".

La Constitución Española en su art. 33 no define el derecho de propiedad, pero lo reconoce y protege añadiendo que su función social delimitará su contenido con arreglo a las leyes y prohibiendo la confiscación por los poderes públicos en su número 3 al indicar que "nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos, sino por causa justificada de utilidad pública o interés social, mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto por las leyes".

Por tanto, el CC, de acuerdo a su época, configura el derecho de propiedad como absoluto, de manera que el dueño como propietario de un inmueble ostenta un señorío pleno reconocido y protegido por el ordenamiento jurídico. Dicho poder del que está investido el propietario se proyecta en todos los ámbitos del inmueble de manera omnímoda en nuestro CC, sin embargo, como se ha expuesto, la Constitución a la par que reconoce el derecho de propiedad lo subordina al cumplimiento de una **función social** que justifica que su contenido puede ser objeto de regulación y limitaciones, si bien de acuerdo a las leyes.

Por tanto en nuestro ordenamiento jurídico, el derecho de propiedad presenta el siguiente estatuto:

- Es un derecho reconocido constitucionalmente y como tal amparado por las leyes, quedando prohibida la confiscación, si bien se admite la expropiación sujeta a causa justificada de interés público o utilidad social y con sujeción al principio de legalidad.

- Dicho derecho no es absoluto, sino que está subordinado al cumplimiento de una función social, que justifica que pueda ser regulado su contenido por los poderes públicos, si bien de acuerdo al principio de legalidad y sin vulnerar a su contenido esencial.

**ATENCIÓN** El derecho de propiedad es un pilar constitutivo de la economía de mercado y como tal cumple una función económica y social esencial en todos los sistemas desarrollados occidentales. La quiebra de dicho derecho o su deficiente protección por los poderes públicos supone una traba insuperable para el sistema. En el ámbito inmobiliario la **seguridad jurídica** es clave para incorporar la propiedad territorial a un sistema moderno y evolucionado, como lo demuestra el hecho de que en los países del Este, uno de los primeros pasos emprendidos para el tránsito del sistema colectivo al sistema occidental fue la privatización y movilización de la propiedad inmobiliaria con márgenes de seguridad jurídica aceptables.

El derecho de propiedad tiene un doble contenido material o físico, sobre el propio inmueble; y jurídico, como conjunto de facultades de los que está investido el propietario en su condición de tal y es que el derecho de propiedad atribuye al dueño un conjunto o haz de facultades jurídicas que son susceptibles de restricciones legales o convencionales, por lo que tradicionalmente se ha dicho que teniendo el dominio un concepto unitario, su contenido, sin embargo, es variable. Tradicionalmente se han clasificado en facultades de goce; facultad de disposición y facultades de protección.

### 1-2 Contenido material del dominio y facultad de goce

Tradicionalmente y en este sentido nuestro CC (arts. 350 y 351) se ha configurado el derecho del propietario sobre el inmueble como absoluto, extendiéndose tanto a la superficie, al vuelo y al subsuelo, de manera exclusiva y excluyente, comprendiendo todas las actuaciones posibles sobre el mismo; sin embargo está proyección material del derecho de propiedad es objeto de un continuo proceso de restricciones y delimitaciones en aras a la función social y al interés colectivo: así junto a las tradicionales limitaciones de las leyes mineras respecto del subsuelo y de las servidumbres legales respecto del vuelo -de navegación aérea y de suministros- el derecho de propiedad se halla sometido a restricciones legales, fundamentalmente de carácter urbanístico y agrario de suma trascendencia fáctica y jurídica.

**ATENCIÓN** - Debe destacarse la enorme incidencia a que tiene la normativa urbanística sobre el contenido material del derecho de propiedad que afecta a la facultad de edificar y construir sobre el inmueble y que puede conllevar para el propietario obligaciones.

- Igualmente, la extensión absoluta sobre el inmueble del derecho de propiedad ha sido objeto de un continuo proceso de "relativización", de forma que a los ya clásicos supuestos de los censos, la propia propiedad horizontal, el derecho de superficie y el derecho de sobre o sub-elevación, se ha incorporado recientemente por la jurisprudencia e incluso con rango legal (art. 17.4 RDL 2/2008, TRLS), supuestos de configuración de propiedades separadas e independientes del subsuelo y de la superficie de un mismo inmueble.

Uno de los aspectos más relevantes son los derivados del principio de **accesión** -arts. 353 a 374 del CC-; en virtud del cual al propietario corresponden los **frutos** generados por el inmueble y lo que se une e incorpora al mismo.

Los frutos comprenden todos los productos del inmueble, los espontáneos (frutos naturales); los industriales, como consecuencia de la actuación del propietario -cosechas- (frutos industriales); y los rendimientos económicos -rentas y alquileres- (frutos civiles).

**ATENCIÓN** Los frutos civiles, procedentes de alquileres y rentas tienen una singular relevancia económica en las economías desarrolladas. Las instituciones arcaicas de los censos reales han sido superadas tanto en el ámbito de la propiedad urbana como en la rústica por los arrendamientos. Sin embargo, las cantidades que recibe un propietario por constituir a título oneroso un derecho de usufructo, aunque se perciban de manera regular o continuada en el tiempo, no tienen la consideración de frutos, sino de contraprestación por la constitución de un derecho real en cosa ajena.

Como se ha indicado, el principio de accesión, comprende también el derecho del propietario a hacer suyo todo aquello que se une e incorpora al inmueble. Su manifestación más frecuente es la extensión del derecho de propiedad a las construcciones y mejoras que se ejecuten sobre el inmueble y queden incorporadas al mismo.

**ATENCIÓN** Aunque la normativa urbanística estatal y autonómica suelen supeditar la adquisición por el propietario de las construcciones y actuaciones sobre los inmuebles al cumplimiento de la legalidad urbanística; debe destacarse que dichas normas tienen carácter público o administrativo y no afectan al principio civil de accesión que permanece vigente; ello no obstante, las infracciones urbanísticas pueden conllevar entre las sanciones la demolición de las obras o actuaciones ejecutadas ilegalmente, lo que obviamente obliga al propietario a la reposición del inmueble al estado original. Igualmente, debe de destacarse que las habilitaciones que la normativa urbanística atribuye a propietarios de inmuebles en ningún modo legitima civilmente a los mismos para realizar invasiones ni disfrutar de derechos respecto de fincas ajenas, que podrán ejercitar civilmente las acciones de protección que a su derecho de propiedad le confiere el ordenamiento jurídico.

#### **Ejemplo:**

Una promotora con la correspondiente licencia municipal construye sobre un solar de su propiedad un edificio, cuyas terrazas invaden el vuelo de una propiedad colindante.

#### **Resultado:**

La habilitación urbanística para la edificación no legitima a la promotora para invadir el vuelo de la propiedad colindante, vulnerando su derecho de propiedad, disponiendo el propietario en el ámbito civil de la correspondiente acción.

La **facultad de goce** se refiere al aprovechamiento, uso y disfrute del inmueble y comprenden los supuestos examinados del derecho a los frutos y las incorporaciones por accesión. Para el ejercicio de estas facultades es inherente al propietario el derecho a la **posesión** del inmueble o tenencia efectiva del mismo.

**ATENCIÓN** En los supuestos de dualidad propiedad-posesión, el propietario dispone de la acción reivindicatoria para recobrar la tenencia del inmueble del poseedor. Aun habiendo tenido la posesión históricamente una enorme importancia práctica incluso como medio "fáctico" para adquirir la propiedad, la evolución actual del sistema inmobiliario ha reducido su funcionalidad a los supuestos de **prescripción adquisitiva**.

**ESQUEMA DE LAS LIMITACIONES LEGALES A LA FACULTAD DE GOCE DEL PROPIETARIO**

<p align="center"><b>LIMITACIONES LEGALES POR NORMAS DE DERECHO PÚBLICO</b></p>	<p><b>URBANÍSTICAS:</b> como consecuencia de las restricciones establecidas en las normas urbanísticas.</p> <p><b>AGRARIAS:</b> derivadas de concentración parcelaria, unidades mínimas de cultivo y razones medioambientales.</p> <p><b>MINAS Y AGUAS:</b> carácter público o subordinado de yacimientos y aguas en fincas.</p> <p><b>NAVEGACIÓN ÁREA Y SUMINISTROS.</b></p>	
<p align="center"><b>LIMITACIONES LEGALES POR NORMAS DE DERECHO CIVIL</b></p>	<p align="center"><b>RELACIONES DE VECINDAD</b></p>	<p>Distancias entre construcciones y plantaciones en fincas contiguas (arts. 589 a 593 CC).</p> <p>Distancias mínimas para abrir ventanas, balcones o voladizos sobre la finca del vecino con vistas rectas u oblicuas (arts. 581 a 585 del CC)</p> <p>Medianería (arts. 571 a 579 CC).</p> <p>Aguas pluviales (art. 586 CC) y aguas que desciendan naturalmente de los predios superiores (art. 552 CC).</p> <p>Colocación de andamios y consentir paso de materiales para la construcción y reparación de edificio (art. 569 CC).</p>
	<p align="center"><b>SERVIDUMBRES LEGALES</b></p>	<p>De paso del propietario de una finca enclavada entre otras para acceder a camino público (art. 564 CC).</p> <p>De conducción de agua de que se disponen a través de fincas ajenas para regar la propia (art. 556 CC) y de construir parada o partidor en finca ajena en el cauce donde haya de recibirla (art. 562 CC).</p> <p>Exigir servidumbre de desagüe para dar salida por el predio ajeno a las aguas pluviales recogidas cuando no sea posible la salida por la propia finca (art. 558).</p>

### 1-3 Facultad de disposición

La **facultad de disposición** atribuye al propietario o dueño la posibilidad de realizar actos de enajenación total del inmueble o parcial (mediante la cesión a tercero de determinadas facultades inherentes al derecho de propiedad) y de gravamen sobre el mismo.

En efecto, el propietario puede en principio a su voluntad transmitir el inmueble o transmitir facultades inherentes a su derecho de propiedad mediante la constitución a favor de terceros de derechos reales en cosa ajena de uso o disfrute (cuyo paradigma es el derecho de usufructo) o meramente personales u obligacionales (arrendamientos).

Igualmente puede gravar el inmueble sometiéndolo a cargas a favor de tercero, bien por razones de vecindad (servidumbres voluntarias), bien en garantía de obligaciones propias o ajenas a través de los derechos reales de garantía (hipotecas y otros). La constitución de hipoteca pueda conllevar para el propietario la enajenación forzosa del inmueble en caso de su ejecución por incumplimiento de la obligación garantizada.

**ATENCIÓN** El ejercicio de la facultad de disposición, presupone el cumplimiento en el propietario de determinadas condiciones subjetivas - **capacidad para disponer**- y la inexistencia de trabas o restricciones a su facultad dispositiva -**poder o libertad de disposición**- cuya falta priva al propietario del ejercicio efectivo del poder de disposición, en tanto no sea suplida la falta de capacidad de y/o adquirido o recobrado el poder de disposición.

### ESQUEMA DE LAS FACULTADES DE DISPOSICIÓN DEL PROPIETARIO

<b>ENAJENACIÓN</b>	<p><b>TOTAL:</b> mediante la transferencia a tercero del pleno dominio del inmueble, pierde la condición de propietario.</p> <p><b>PARCIAL:</b> cediendo a favor de tercero determinadas facultades inherentes al dominio mediante la constitución de derechos reales en cosa ajena, conservando la condición de propietario.</p>
<b>CARGAS</b>	<p><b>GRAVÁMENES:</b> sujetando el inmueble al servicio de otros mediante la constitución de servidumbres.</p> <p><b>DERECHOS REALES DE GARANTÍA (HIPOTECA):</b> afectando el inmueble a la seguridad de una obligación garantizada, cuyo incumplimiento determinará la ejecución y enajenación forzosa del mismo.</p>

Referencia especial merecen las denominadas **prohibiciones de disponer** que pueden tener origen legal, judicial o administrativa y convencional o voluntario. Estas últimas sólo son admisibles y pueden acceder al registro, según consolidada jurisprudencia cuando se constituyen por razón de un título gratuito -donación o "mortis causa"- y no pueden tener carácter perpetuo, sin que las temporales puedan exceder del límite establecido en el CC para las sustituciones fideicomisarias (se establezcan a favor de personas vivas al realizarse el acto dispositivo lucrativo "inter vivos" o al abrirse la sucesión, según los casos; o no pasen del segundo grado o llamamiento -arts. 785 y 781 del CC-). Concurriendo tales requisitos, las prohibiciones de disponer pueden acceder al registro, limitando el poder dispositivo del propietario y protegiendo al beneficiario de la limitación.

**ATENCIÓN** Nuestro ordenamiento jurídico únicamente reconoce como prohibiciones de disponer con efectos reales y, por tanto, con acceso al registro de la propiedad, las que reúnan los requisitos indicados; deben diferenciarse de las denominadas **"obligaciones negativas de no disponer"**, únicas admisibles en los contratos onerosos que tienen mero carácter obligacional o personal, de manera que en ningún caso acceden al registro de la propiedad y su establecimiento no priva al dueño de ejercitar su facultad de disposición, pero la infracción de la obligación desencadena los efectos propios del incumplimiento de los contratos.

## 1-4 Las facultades de protección o tutela del dominio

Ostenta el propietario un conjunto de acciones de la que le dota el ordenamiento jurídico para la protección de su derecho en caso de ser objeto de perturbaciones jurídicas o fácticas.

Dichas acciones pueden tener como objeto la propia titularidad dominical (acción declarativa del dominio), el recobro por el propietario de la posesión del inmueble del que disfruta un no propietario (acción reivindicativa, única a la que se refiere el CC en el art. 348); e invasiones materiales del inmueble (acciones negatoria, de deslinde, e interdictos posesorios).

**ATENCIÓN** Los interdictos posesorios no se consideran acciones propiamente dominicales pues corresponde su ejercicio al poseedor, sin tener que acreditar titularidad dominical. Ello no obstante, obviamente, el propietario a la vez poseedor puede ejercitarlos. Se desglosan en de "retener la posesión", ante intentos de sustraer la misma por terceros, y "recobrar la posesión", respecto de supuestos ya consumados de pérdida de la posesión como consecuencia de actuaciones de terceros.

### a) La acción reivindicatoria.

Es la acción que permite al propietario no poseedor recobrar la posesión del inmueble contra el poseedor que no puede alegar título que justifique su posesión.

Es una acción real que puede ejercitarse contra cualquier poseedor indebido; de condena, pues pretende imponer al demandado una actuación de desalojo y devolución; y de restitución, pues tiene por objeto el recobro de la posesión del inmueble por el propietario.

### Requisitos:

- Dominio del actor, al que le corresponde la prueba del mismo. En el caso de que lo hubiere adquirido de tercero, no basta con que acredite su adquisición, mediante el correspondiente título y modo, sino que también debe de acreditarla respecto de los anteriores transmitentes. Esta "probatio diabólica", sin embargo, se atempera en la práctica en el caso de que tenga inscrita su adquisición, pues el propietario titular registral disfruta de la presunción de dueño que publica a su favor el registro de la propiedad (art. 38 LH).

**ATENCIÓN**

- En el caso de condominios, el copropietario está legitimado para instarla siempre que la ejercite en beneficio de la comunidad, o que el propietario cuente con el consentimiento de todos los demás (sentencia TS 13-12-1991).

- Los herederos, estando pendiente de hacer la partición, no pueden ejercitarla (sentencias TS 1175/1987 y 25-03-1988), salvo que se promueva por al menos uno de ellos en beneficio de la comunidad hereditaria, acreditando el título sucesorio y el dominio por el causante.

- Posesión del demandado, sin título legitimador. Caso de que el poseedor tenga un título, tradicionalmente se ha exigido que el actor inste previa o simultáneamente la declaración de nulidad del título del demandado. Hoy, la jurisprudencia entiende tácitamente observada esta exigencia cuando el título del demandante es anterior al del demandado y la nulidad del título alegado por este último es consecuencia indispensable de la acción ejercitada (sentencia TS 12-03-1951).

**ATENCIÓN** La exigencia del art. 38.2º de la LH de entablar previa o simultáneamente acción para la nulidad o cancelación de la inscripción correspondiente, cuando el demandado es titular registral, ha sido también suavizada por la jurisprudencia, considerándola implícita en la propia acción reivindicatoria dirigida contra el titular registral (sentencias TS 23-01-1989 y 16-03-1996).

- Identificación del inmueble, de forma que no ofrezca dudas cuál es la finca que se reclama y su correspondencia con el título aportado.

**ATENCIÓN** Aun concurriendo todos los requisitos para su ejercicio, la acción reivindicatoria se frustrará sin el demandado tienen la condición de tercero hipotecario protegido por el art. 34 de la LH; o logra justificar haber adquirido el inmueble por prescripción.

b) La **acción declarativa de dominio**.

Reconocida por la jurisprudencia, la misma tiene por objeto el reconocimiento judicial del derecho de propiedad del demandante, que se discute o se irroga un tercero, que ni siquiera es poseedor. En consecuencia, sus requisitos se ciñen a la prueba de dominio del actor y la identificación del inmueble.

c) La **acción negatoria**.

Corresponde esta acción al propietario frente a quien se atribuye indebidamente un derecho real sobre el inmueble, con el objeto de obtener la declaración de que no existe tal derecho y el cese de la perturbación en la propiedad con indemnización de daños y perjuicios.

Los presupuestos para su ejercicio son la prueba de dominio por el actor y la existencia de actos por un tercero sobre el inmueble que suponen el ejercicio de un derecho real. En caso de meras perturbaciones de hecho, la vía adecuada son los interdictos posesorios.

d) La **acción de deslinde**.

Es la acción que asiste al propietario contra los propietarios de fincas colindantes con el objeto de que su inmueble no sufra disminuciones en su cabida o extensión por invasiones parciales en sus lindes (arts. 384 a 387 CC).

En consecuencia, afecta al propio soporte físico o material del inmueble y persigue la exacta delimitación de las fronteras del mismo.

Dado que en ocasiones se superponen el deslinde y la reivindicación, la jurisprudencia (sentencias TS 19-12-1990 y 23-12-1999), permiten acumular ambas acciones en el mismo procedimiento, a fin de conseguir que previa delimitación de la propiedad del actor, éste pueda además reivindicarla en el caso de que pida la restitución de la posesión.

## Sección 2. La transmisión de dominio en el sistema español: sistema del título y del modo

### 1-5 Modos de adquirir el dominio

El art. 609 del CC enumera los modos para adquirir el dominio incluyendo la ocupación, la ley, la donación, la sucesión "mortis causa" y por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición.

# 5.<sup>a</sup> PARTE

## IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Capítulo I.	NORMAS GENERALES, ÁMBITO TERRITORIAL, SUJETO PASIVO Y HECHO IMPONIBLE.....	3
Capítulo II.	BASE IMPONIBLE Y BASE LIQUIDABLE.....	7
Capítulo III.	LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO. DEVENGO Y PRESCRIPCIÓN .....	16
Capítulo IV.	GESTIÓN DEL IMPUESTO.....	19
Capítulo V.	ESPECIALIDADES AUTONÓMICAS .....	23



## Capítulo I. NORMAS GENERALES, ÁMBITO TERRITORIAL, SUJETO PASIVO Y HECHO IMPONIBLE

### 5-1 Consideraciones generales

La regulación de este tributo se encuentra en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) y en su reglamento aprobado en el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, (en adelante ISD) de naturaleza directa y subjetiva, va a gravar los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas. De esta forma se van a someter a tributación, tanto la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, así como la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito. Si la adquisición gratuita fuera obtenida por una persona jurídica ésta tributaría por la misma en el Impuesto sobre Sociedades, por tanto el ISD se limita a las personas físicas.

El impuesto recae sobre el valor real de los bienes y derechos transmitidos a título gratuito, hay que reseñar que dentro de la regulación del impuesto hay pocas referencias específicas a la tributación de los bienes inmuebles, que se van a someter al impuesto según el régimen general, como el resto de los bienes, integrándose, en el caso de las transmisiones “mortis causa”, en la masa hereditaria que se somete a tributación. En el presente capítulo nos vamos a referir fundamentalmente a la tributación de los bienes inmuebles en dicho impuesto.

### 5-2 Ámbito territorial (art. 2 LISD)

El ISD se exige en todo el territorio español, no obstante hay que tener en cuenta lo dispuesto en los Regímenes Tributarios Forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente, y de lo dispuesto en los Tratados o Convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento jurídico interno.

La autonomía normativa de que gozan las comunidades de Navarra y del País Vasco ha dado lugar a la aprobación de su propia regulación del impuesto, por tanto será preciso delimitar cuando es aplicable el régimen general o el foral de estos territorios.

El ISD está cedido a las Comunidades Autónomas en virtud de la Ley 21/2001 **de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, veamos el alcance de la cesión y de la capacidad normativa de las CCAA.**

**a) Alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (art. 24 Ley 21/2001).**

Se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del ISD producido en su territorio. Se considera producido en la Comunidad Autónoma el rendimiento del ISD de los sujetos pasivos residentes en España, según los siguientes puntos de conexión:

- **En las adquisiciones *mortis causa*** en las CCAA donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.

A estos efectos la Ley 21/2001 en su art. 20, establece que “salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual, definiéndose esta conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. Ello obliga a acudir al concepto de vivienda habitual que recoge el artículo 54 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, conforme al cual:

1º. Con carácter general se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, o cambio de empleo, u otras análogas justificadas.

2º. Para que la vivienda constituya la residencia habitual del contribuyente debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras.

De acuerdo con tal definición, la vivienda habitual se configura desde una perspectiva temporal que exige una residencia continuada de al menos tres años, admitiéndose como excepción un plazo inferior cuando concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio. Esta residencia continuada supone, una utilización efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, circunstancias que no se ven alteradas por las ausencias temporales, se trata no obstante, de una cuestión de hecho y, por tanto, eminentemente probatoria, tal y como viene señalando el Tribunal Supremo en Sentencias de 19 de febrero de 1997, 29 de abril y 14 de noviembre de 1998 o en las de 7 y 9 de febrero de 2006.

- **En las adquisiciones por donaciones de bienes inmuebles**, en las CCAA donde radiquen los bienes. A estos efectos tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el art. 108 de la LMV.

Cuando en un solo documento se donasen por un mismo donante a favor de un mismo donatario distintos bienes o derechos y por aplicación de los puntos de conexión el rendimiento deba entenderse producido en distintas Comunidades Autónomas, corresponderá a cada una de ellas el que resulte de aplicar, al valor de los donados cuyo rendimiento se le atribuye, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los transmitidos.

#### Ejemplo:

Un padre que tiene su residencia habitual en Madrid dona a su hijo residente en la Comunidad de Castilla-La Mancha un apartamento situado en Tenerife y valorado a efectos del impuesto en 300.000 €.

Será de aplicación la normativa de Canarias (comunidad autónoma donde radica el inmueble) y siempre que el hijo resida en España, puesto que si residiera en el extranjero se aplicaría la normativa estatal.

Veamos un esquema sobre el alcance de la cesión.

CONCEPTO	CCAA COMPETENTE
Adquisiciones <i>mortis causa</i> (1)	Residencia habitual del causante
Donaciones inmuebles y transmisión gratuita de valores del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores (2)	Donde radique el inmueble
Donaciones demás bienes y derechos (1)	Residencia habitual del donatario

(1) Se aplica la normativa de la CCAA en la que el causante o donatario hubiere tenido la residencia habitual durante los 5 años anteriores al devengo.

(2) Transmisión de valores de entidades en que al menos el 50% de su activo sean inmuebles situados en España o valores de entidades que un 50% de su activo sean inmuebles, siempre que como consecuencia de esa transmisión el adquirente alcance una participación superior al 50% del capital. Y transmisión de acciones o participaciones recibidas por aportación de inmuebles realizadas al constituir una sociedad o ampliación de capital siempre que entre la fecha de la aportación y la transmisión no hayan transcurrido 3 años.

#### **b) Alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (art. 40 Ley 21/2001).**

Las Comunidades Autónomas pueden asumir competencias normativas en el ISD sobre los siguientes parámetros del impuesto:

- Reducciones de la base imponible, tanto para las transmisiones *inter vivos*, como para las *mortis causa*, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate.

- Tarifa del impuesto.
- Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.
- Deducciones y bonificaciones de la cuota.

Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

- Regulación de la gestión y liquidación. No obstante, el Estado retendrá la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las diferentes Comunidades Autónomas, implantando éste conforme cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto.

### 5-3 Sujetos pasivos (arts. 6 y 7 LISD)

Estarán obligados al pago del impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas: En las adquisiciones *mortis causa*, los causahabientes, en las donaciones y demás transmisiones lucrativas *inter vivos* equiparables, el donatario o el favorecido por ellas.

Con independencia de las normas que resulten de la aplicación de los convenios internacionales suscritos por España hasta la fecha, hay que tener en cuenta las siguientes reglas:

- A los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España (**residentes**) se les exigirá el impuesto por **obligación personal**, con independencia de donde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado, sin perjuicio de la deducción por doble imposición internacional. Para la determinación de la residencia habitual se estará a reseñado anteriormente de acuerdo a las normas del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas.

Los representantes y funcionarios del estado español en el extranjero quedaran sujetos a este impuesto por obligación personal, atendiendo a idénticas circunstancias y condiciones que las establecidas para tales sujetos pasivos en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

A los contribuyentes **no residentes** se les exigirá el impuesto, **por obligación real**, por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español. A estos efectos en cuanto a los bienes inmuebles, se consideran situados en territorio español los bienes inmuebles que en él radiquen.

#### Ejemplo:

Una persona residente en Helsinki fallece el día 29 de junio de 2009. En el caudal hereditario figuran bienes situados en territorio español. El causahabiente (hijo del fallecido) también reside en Finlandia.

Entre España y Finlandia no existe convenio para evitar la doble imposición en el impuesto sobre sucesiones, por tanto ya que el causante, reside en Finlandia y tenía bienes en España, siendo el causahabiente residente en Finlandia, deberá tributar en España por obligación real, sólo sobre el valor de los bienes y derechos situados en España. Aunque el causante hubiera residido en España, también el hijo tributaría en España sólo por obligación real, al no ser residente en territorio español. La legislación aplicable en ambos casos sería la estatal.

Si el hijo hubiera sido residente en España tributaría por obligación personal (se gravarían en España todos los bienes adquiridos independientemente de donde se encuentren situados, en España u otro país), siendo indiferente el lugar de residencia de su padre (la residencia del padre sólo influiría para la determinación de la normativa aplicable a la herencia: la estatal si no reside en España o la de determinada comunidad autónoma, en su caso, si reside en España).

### 5-4 Convenios internacionales

En la actualidad España tiene suscrito tres convenios internacionales para evitar la doble imposición en materia del Impuesto sobre Sucesiones con Francia, Grecia y Suecia.

Su ámbito de aplicación sé circunscribe tanto a los residentes españoles que fallecen siendo titulares de bienes en cualquiera de los países reseñados como a los residentes de estos Estados que fallecen siendo titulares de bienes en España.

- **Convenio entre España y Francia** (Convenio Hispano-Francés, de 8 de enero de 1963, BOE de 7 de enero de 1964).

El art. 30 de dicho convenio establece que los bienes inmuebles incluidos los accesorios sólo se someten al impuesto sobre las herencias en el Estado contratante en que están sitos.

Un contribuyente con su hija trasladó su residencia desde París a Gernika manteniendo su esposa la residencia en Francia hasta su fallecimiento. El matrimonio había adquirido a título ganancial un local en Gernika, siendo los herederos el esposo y la hija. Planteándose, si la adjudicación hereditaria ha de tributar en España. Y *cual sería de aplicación* la normativa, foral o estatal, aplicable a la adjudicación hereditaria en el supuesto de que tuviera que tributar en España. La adjudicación hereditaria consiste en un local sito en Gernika adquirido a título ganancial por el matrimonio, el impuesto se exigirá en todo el territorio nacional sin perjuicio de lo dispuesto en los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente, y de lo dispuesto en los Tratados o Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno. Al estar ante un caso en el que intervienen personas residentes en Francia y en España (o en uno de ellos) debemos remitirnos al Convenio Hispano-Francés cuya finalidad es evitar la doble imposición que puede producirse al fallecimiento de una persona residente en uno de los dos Estados contratantes, por la exacción simultánea de los impuestos español y francés sobre las herencias. El artículo 30 del Convenio Hispano-Francés dispone que “los bienes inmuebles incluidos los accesorios sólo se someten al impuesto sobre las herencias en el Estado contratante en que están sitos”. Por tanto, la transmisión lucrativa “mortis-causa” de la cuota parte del local sito en Gernika debe tributar en España en la medida que resulta de aplicación el Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre las herencias firmado entre España y Francia puesto que el bien objeto de adjudicación hereditaria es un bien inmueble ubicado en territorio español.

En cuanto a La normativa, foral o estatal, aplicable a la adjudicación hereditaria. Una vez establecido que la adjudicación hereditaria debe tributar en España, procede determinar si la normativa aplicable a la misma es la estatal o la foral. Para ello, hay que considerar lo establecido en el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo. A tenor de dispuesto en el artículo 25 del Concierto Económico, el ISD es un tributo concertado de normativa autónoma.

Por su parte, el Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Decreto Foral Normativo 3/1993, de 22 de junio, en su artículo 2 referente al ámbito de aplicación y exacción del impuesto, dispone que: Lo dispuesto en la presente Norma Foral será de aplicación, por obligación personal, cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en España, en los siguientes supuestos:

- a) En las adquisiciones «mortis causa» cuando el causante tenga su residencia habitual en Vizcaya a la fecha del devengo.
- b) En los casos de percepción de cantidades por los beneficiarios de seguros sobre la vida para caso de fallecimiento, cuando el asegurado tenga su residencia habitual en Vizcaya a la fecha del devengo.
- c) En las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en Vizcaya.
- d) En las donaciones de los demás bienes y derechos, cuando el donatario tenga su residencia habitual en Vizcaya a la fecha del devengo.

No obstante lo establecido en las letras a), b) y d) anteriores, serán de aplicación las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones vigentes en territorio común cuando el causante, asegurado o donatario hubiera adquirido la residencia en el País Vasco con menos de cinco años de antelación a la fecha de devengo del Impuesto. En atención a lo previsto en el artículo transcrito y debido a que la causante no tiene su residencia habitual en Vizcaya a fecha de devengo, procede aplicar al caso expuesto la normativa estatal (AEAT consulta 252/2006).

- **Convenio entre España y Suecia** (Convenio Hispano-Sueco, de 25 de abril de 1963, BOE de 16 de enero de 1964).

En relación con los bienes inmuebles este convenio se pronuncia en los mismos términos que los fijados en el convenio hispano-francés de tal forma que estos bienes sólo se someten a tributación en el Estado en que estén sitos.

- **Convenio entre España y Grecia** (Convenio Hispano-Griego, de 6 de marzo de 1919, BOE de 3 de diciembre de 1920).

El convenio fija reglas que se han de aplicar a las sucesiones de los españoles y griegos fallecidos en Grecia y España, respectivamente. Las disposiciones del Convenio se aplicaran igualmente a las sucesiones de los súbditos de los dos Estados contratantes que, habiendo fallecido fuera del territorio del otro Estado, hubiesen dejado en los bienes inmuebles.

A pesar de su antigüedad, al no haber sido denunciado dicho Convenio sigue en vigor aun habiéndose firmado en 1919.

## Capítulo II. BASE IMPONIBLE Y BASE LIQUIDABLE

### 5-5 Determinación de la Base imponible (art. 9 LISD)

A los efectos de determinar la base imponible del impuesto habrá que distinguir según se trate de transmisión por causa de muerte o transmisiones inter-vivos.

### 5-6 Transmisiones *mortis - causa*

La base imponible del impuesto en este tipo de transmisiones esta constituido por **el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente**, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.

#### a) Adiciones de bienes a la masa hereditaria (art. 11 LISD).

Se establecen una serie de normas especiales como norma de cautela consistente en adicionar los bienes que hubieran pertenecido al causante en un tiempo anterior a su fallecimiento, a los efectos de la determinación de la participación individual de cada causahabiente, así se presumirá que forman parte del caudal hereditario:

- Los bienes de todas clases que hubiesen pertenecido al causante de la sucesión **hasta un año antes de su fallecimiento**, salvo prueba fehaciente de que tales bienes fueron transmitidos por aquel y de que se hallan en poder de persona distinta de un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante. Esta presunción quedará desvirtuada mediante la justificación suficiente de que en el caudal figuran incluidos el metálico u otros bienes subrogados en el lugar de los desaparecidos con valor equivalente.

- Los bienes y derechos que **durante los tres años anteriores** al fallecimiento hubieran sido adquiridos a título oneroso en usufructo por el causante y en nuda propiedad por un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante.

- Los bienes y derechos que hubieran sido transmitidos por el causante **durante los cuatro años** anteriores a su fallecimiento reservándose el usufructo de los mismos o de otros del adquirente o cualquier otro derecho vitalicio, salvo cuando se trate de seguros de renta vitalicia contratados con entidades dedicadas legalmente a este género de operaciones; y

#### b) Cargas y deudas deducibles (arts. 12 y 13 LISD).

Del valor real de los bienes, **únicamente serán deducibles las cargas** o gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimibles que aparezcan directamente establecidos sobre los mismos y disminuyan realmente su capital o valor, como los censos y las pensiones, sin que merezcan tal consideración las cargas que constituyan obligación personal del adquirente ni las que, como las hipotecas y las prendas, no suponen disminución del valor de lo transmitido, sin perjuicio, en su caso, de que las deudas que garanticen puedan ser deducidas si concurren los requisitos establecidos en el artículo siguiente.

En las transmisiones por causa de muerte, a efectos de la determinación del valor neto patrimonial, **podrán deducirse con carácter general las deudas que dejara contraídas el causante** de la sucesión siempre que su existencia se acredite por documento público o por documento privado que reúna los requisitos del artículo 1227 del código civil o se justifique de otro modo la existencia de aquella, salvo las que lo fuesen a favor de los herederos o de los legatarios de parte alícuota y de los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de aquellos aunque renuncien a la herencia. La Administración podrá exigir que se ratifique la deuda en documento público por los herederos, con la comparecencia del acreedor.

En especial, serán deducibles las cantidades que adeudare el causante por razón de tributos del estado, de comunidades autónomas o de corporaciones locales o por deudas de la seguridad social y que se satisfagan por

los herederos, albaceas o administradores del caudal hereditario, aunque correspondan a liquidaciones giradas después del fallecimiento.

### c) Gastos deducibles (art. 14 LISD).

En las adquisiciones por causa de muerte son deducibles para la determinación de la base imponible:

- Los gastos que cuando la testamentaria o abintestato adquieran carácter litigioso se ocasionen en el litigio en interés común de todos los herederos por la representación legítima de dichas testamentarias o abintestatos, excepto los de administración del caudal relicto, siempre que resulten aquellos cumplidamente justificados con testimonio de los autos.

- Los gastos de última enfermedad, entierro y funeral, en cuanto se justifiquen. Los de entierro y funeral deberán guardar, además, la debida proporción con el caudal hereditario, conforme a los usos y costumbres de la localidad.

### d) Ajuar doméstico (art. 15 LISD).

El ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el 3% del importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados asignen a este ajuar un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje.

El ajuar doméstico se estimará en el valor declarado, siempre que sea superior al que resulte de la aplicación de la regla establecida en el Impuesto sobre el Patrimonio para su valoración. En otro caso, se estimará en el que resulte de esta regla, salvo que el inferior declarado se acredite fehacientemente.

Para el cálculo del ajuar doméstico en función de porcentajes sobre el resto del caudal relicto, no se incluirá en este el valor de los bienes adicionados ni, en su caso, el de las donaciones acumuladas, así como tampoco el importe de las cantidades que procedan de seguros sobre la vida contratados por el causante si el seguro es individual o el de los seguros en que figure como asegurado si fuere colectivo.

El valor del ajuar doméstico así calculado se minorará en el de los bienes que, por disposición del artículo 1.321 del Código Civil o de disposiciones análogas de Derecho civil foral o especial, deben entregarse al cónyuge sobreviviente, cuyo valor se fijará en el 3 % del valor catastral de la vivienda habitual del matrimonio, salvo que los interesados acrediten fehacientemente uno superior.

## 5-7 Donaciones y demás transmisiones inter vivos

La base imponible del impuesto en este tipo de transmisiones esta constituido por **el valor neto de los bienes y derechos adquiridos**, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.

En relación con las **deudas sólo serán deducibles** las que estuviesen garantizadas con Derechos Reales que recaigan sobre los mismos bienes transmitidos, en el caso de que el adquirente haya asumido fehacientemente la obligación de pagar la deuda garantizada.

Si no asumiese fehacientemente esta obligación no será deducible el importe de la deuda, sin perjuicio del derecho del adquirente a la devolución de la porción de la cuota tributaria correspondiente a dicho importe, si acreditase fehacientemente el pago de la deuda por su cuenta dentro del plazo de prescripción del Impuesto.

## 5-8 Valoración de inmuebles (arts. 9 y 26 LISD)

No existe una norma especial de valoración de los bienes inmuebles, aunque si una norma general de valoración, según la cual constituyen la base imponible del impuesto tanto en transmisiones mortis causa como en donaciones y demás transmisiones lucrativa *inter vivos* equiparables, el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorados por las cargas y deudas deducibles en la forma antes reseñada.

¿Que se entiende por valor real? Se trata de un concepto jurídico indeterminado y de difícil determinación. El Tribunal Supremo viene considerando como tal el valor intrínseco o por naturaleza del bien o derecho, el valor verdadero y definiciones similares y lo asimila al valor de mercado cuando esto sea posible por existir un mercado de los bienes o derechos transmitidos (Sentencia de 7 de mayo de 1991).

# 12.<sup>a</sup> PARTE

## CONTABILIDAD

<b>Capítulo I.</b>	<b>Adquisición de Inmuebles</b> .....	3
1.	Construcción.....	3
<b>Capítulo II.</b>	<b>Clasificación contable de los inmuebles</b> .....	39
1.	Inmovilizado material .....	39
2.	Existencias.....	48
3.	Inversión inmobiliaria.....	68
4.	Activos no corrientes mantenidos para la venta.....	74
<b>Capítulo III.</b>	<b>Tenencia y mantenimiento de inmuebles</b> .....	77
<b>Capítulo IV.</b>	<b>Rentas derivadas de operaciones con inmuebles</b> .....	105
<b>Capítulo V.</b>	<b>Empresas Constructoras e inmobiliarias</b> .....	119
1.	Normativa aplicable.....	119
2.	Empresas Constructoras.....	125
3.	Empresas Inmobiliarias.....	164
3.	Del saneamiento .....	172



## Capítulo I. Adquisición de Inmuebles

### Sección 1. Construcción

#### 12-1 Construcción

En esta sección abordaremos la problemática contable de la autoconstrucción, es decir, cuando la empresa decide acometer la construcción de un inmueble, para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos, utilizando sus propios medios o acudiendo, en lo que no pueda acometer por sí misma, a agentes externos.

Hay que decir en primer lugar que el inmueble construido debe tener un destino en el seno de la empresa, una ubicación contable, y es evidente que es un activo lo que vamos a construir ya que cumple con la definición de activo que el Plan General de Contabilidad (PGC) plasma en su marco conceptual, es decir, bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro. Y dentro del activo lo ubicaremos en el “activo no corriente”, en el grupo 2 de cuentas del PGC, es decir el grupo que comprende los activos destinados a servir de forma duradera en las actividades de la empresa, mas concretamente en el subgrupo 21 “Inmovilizado Material”.

**ATENCIÓN** Se puede asimismo autoconstruir el inmueble para destinarlo a obtener rentas, plusvalías o ambas, en cuyo caso estaremos construyendo una “Inversión Inmobiliaria” dentro del subgrupo 22.

Veamos someramente cual es el proceso de construcción de un inmueble, independientemente de que sea construido por la propia empresa o encargado a un tercero su construcción:

#### 1.- La fase preparatoria.

La fase preparatoria del proceso de la edificación de la vivienda se inicia con la promoción, entendida como la iniciativa y decisión de construir y la definición de los objetivos, y termina en el momento en que hayan concluido todas las actuaciones conducentes a poder iniciar la edificación o remodelación del inmueble. Incluye:

- Elaboración de proyectos.
- La obtención de la Licencia Urbanística de Obras.
- La realización de cuantos estudios adicionales se estimen necesarios.
- En su caso, la preceptiva autorización, por el organismo autonómico competente.
- Cuando fuese preceptivo, la reclasificación, recalificación y urbanización del suelo.

#### 2.- La fase de ejecución.

La Ejecución se inicia una vez otorgada la licencia urbanística de obras y termina con la recepción de la obra ejecutada. Dentro de la fase de ejecución se desarrolla la construcción del inmueble, e incluye todas las operaciones conducentes a la completa terminación del mismo, incluida la solicitud y concesión de la Cédula de Habitabilidad. Si durante el proceso de ejecución fuera necesario introducir modificaciones respecto del proyecto o memoria que sirvió de base para la concesión de la Licencia Urbanística de Obras, éstas deberán ser autorizadas con carácter previo, siempre que afecten al aprovechamiento del suelo o al planeamiento, sin perjuicio de la redacción, en su caso, del proyecto final de obra que recoja el exacto estado final de las obras y sirva para la expedición del Certificado Final de Obra.

#### 3.- Fase de terminación y recepción de la obra.

Concluida la obra por el contratista, se producirá el acto de recepción de los trabajos por el promotor, el cual deberá recogerse en un documento que habrá de ser suscrito por ambos agentes además de por el director de obras y director de ejecución de la obra.

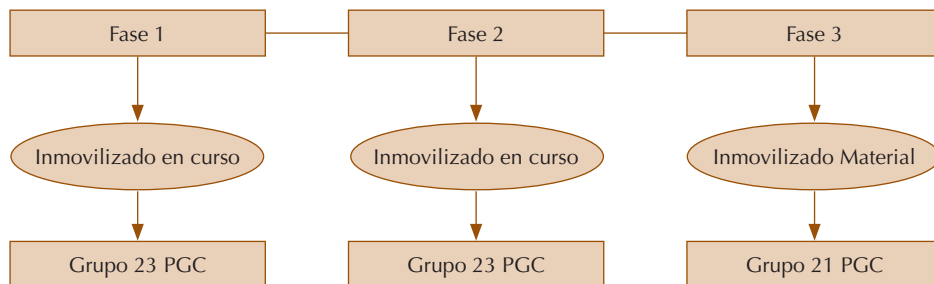
Concluidas las obras de ejecución, y tras la recepción, el promotor habrá de solicitar la Licencia de Primera Ocupación y/o Cédula de Habitabilidad. Con su concesión se da por concluida la presente fase.

**4.- La fase de uso y mantenimiento.**

La fase de uso y mantenimiento se extiende desde la obtención de la licencia de primera ocupación o cédula de habitabilidad hasta el final de la vida útil de la edificación.

Durante las dos primeras fases, la empresa realizara todas las actividades en ella reseñadas e incurrirá en costes de construcción que debe ir contabilizando en unas cuentas transitorias que recojan el importe que se lleva invertido en la "obra en curso" hasta su terminación en la fase tres, en las que se incorporaran ya definitivamente como inmovilizo terminado.

Esquemáticamente:



Lo normal, por tanto, es que la obra no se realice en un solo ejercicio económico sino en dos o más y en nuestro balance deberá aparecer a final de cada ejercicio en que la obra no esta conclusa en un apartado específico.

**MODELOS NORMALES DE CUENTAS ANUALES**

BALANCE AL CIERRE DEL EJERCICIO 200X

Nº CUENTAS		ACTIVO
	<b>A) ACTIVO NO CORRIENTE</b>	
	<b>I. Inmovilizado intangible.</b>	
	<b>II. Inmovilizado material.</b>	
210, 211, (2811), (2910), (2911)	1.	Terrenos y construcciones.
212, 213, 214, 215, 216, 217, 218, 219, (2812), (2813), (2814), (2815), (2816),	2.	Instalaciones técnicas, y otro inmovilizado material.
(2817), (2818), (2819), (2912), (2913), (2914), (2915), (2916), (2917), (2918), (2919) 23	3.	<b><u>Inmovilizado en curso y anticipos.</u></b>

**12-2 Compra del terreno**

En la adquisición de un terreno, para posteriormente construir en él, normalmente, se incurren en los siguientes costes:

- Precio del terreno.
- Tributos.
- Impuesto sobre el Valor Añadido.

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales-Transmisiones Onerosas.
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales- Actos Jurídicos Documentados.
- Notaria y registro.
- Tasaciones.
- Comisiones de compra.

El NPGC establece que los bienes comprendidos en el inmovilizado material se valorarán por su coste, ya sea éste el precio de adquisición o el coste de producción.

Los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material sólo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

Dentro de los impuestos indirectos se distingue el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, dependiendo que la entrega se haga por un empresario en el ejercicio de su actividad o se haga por un particular no empresario.

Sin perjuicio de la amplia casuística de este tributo, que es objeto de estudio en otra parte de esta obra, podemos decir que si la entrega del terreno urbanizable se hace por un empresario en el ejercicio de su actividad, la operación estará sujeta a IVA y si se hace por un particular no empresario, la operación estará sujeta a ITP.

**Ejemplo:**

**Adquisición a un empresario.**

La sociedad JAMSA ha adquirido a una empresa inmobiliaria un terreno para posteriormente iniciar una construcción en el mismo. Los datos de la adquisición son los siguientes:

- Precio de adquisición 300.000 €
- IVA 48.000 €
- Notaria y Registro 2.000 €
- IVA 320 €
- AJD 1.500 €

El precio de adquisición se abonará de la siguiente forma: 150.000 € más el IVA de la operación al contado. Una letra de 150.000 a 3 meses. La notaría, registro, AJD y el IVA del servicio, al contado.

**Resultado:**

Cuenta	Concepto	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales (300.000 + 2.000 + 1.500)	303.500,00	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	48.320,00	
57	TESORERÍA		201.820,00
525	Efectos a pagar a corto plazo		150.000,00

**Ejemplo:**

**Adquisición a una persona física no empresario.**

La sociedad JAMSA ha adquirido a una persona física un terreno para posteriormente iniciar una construcción en el mismo. Los datos de la adquisición son los siguientes:

.../...

.../...

- Precio de adquisición 300.000 €
- ITP 21.000 €
- Notaria y Registro 2.000 €
- IVA 320 €
- AJD 50 €

El precio de adquisición se abonará de la siguiente forma: 150.000 € más el ITP de la operación al contado. Una letra de 150.000 a 3 meses. La notaria, registro, AJD y el IVA del servicio, al contado.

**Resultado:**

Cuenta	Concepto	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	323.050,00	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	320,00	
57	TESORERÍA		173.370,00
525	Efectos a pagar a corto plazo		150.000,00

### 12-3 Adquisición de un terreno y un inmueble, que posteriormente se derriba para edificar una nueva construcción

Lógicamente a la hora de adquirir un terreno para construir posteriormente en él, puede que exista una edificación previa sobre el mismo y esta edificación no sea de utilidad para el comprador y este destinada a su derribo. Al respecto existe una consulta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) que reproducimos a continuación:

*“Consulta de contabilidad núm. 1 del BOICAC número 68 de diciembre de 2006.*

CONSULTA:

*Sobre el tratamiento contable a aplicar en la adquisición de un terreno y un inmueble, que posteriormente se derriba para edificar una nueva construcción.*

RESPUESTA:

*En el supuesto descrito es necesario diferenciar dos posibles situaciones:*

*Si el supuesto de hecho es que se está adquiriendo un terreno con una construcción para ser derribada, tanto la construcción adquirida con el solar como los gastos producidos por el derribo, para poder efectuar obras de nueva planta, supondrán un mayor precio de adquisición del terreno, sin que el importe resultante pueda superar en ningún caso su valor de mercado.*

*Sin embargo, cuando lo que se está adquiriendo es un inmovilizado consistente en un edificio construido sobre un terreno, cuyo destino no es el derribo para efectuar obras de nueva planta sino su utilización por la empresa con carácter de permanencia, la empresa en el momento de la adquisición, de conformidad con el criterio incluido en la norma de valoración 3ª. Normas particulares sobre inmovilizado material, incluida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, deberá contabilizar por separado el valor del terreno y el de la construcción.*

*En este último caso, si con posterioridad se altera el citado destino, hay que señalar que esta circunstancia no debe suponer un cambio en la calificación contable del activo, siempre y cuando el período de utilización no resulte irrelevante ni accidental.*

*En este sentido, habrá que considerar que si una construcción inicialmente adquirida para ser utilizada, finalmente es derribada con posterioridad a un período de utilización como el que se ha hecho referencia, se pondrá*

de manifiesto una pérdida que, en principio, se debía haber estimado durante los períodos previos de utilización (en particular, al estimar la vida útil de las instalaciones o la recuperabilidad o no de las mismas en las condiciones de actividad de la empresa), y si esto no se realizó se reflejará contablemente imputando a la cuenta de pérdidas y ganancias un gasto por el importe del valor neto contable de los mencionados bienes.

Adicionalmente, en este caso y en sintonía con el tratamiento contable de los costes de destrucción que surjan en un proceso de ampliación o mejora, regulado en la norma tercera de la Resolución de 30 de julio de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, los costes necesarios para proceder a la demolición, en tanto constituyan un gasto necesario para acometer las nuevas instalaciones, se considerarán como mayor valor del nuevo inmovilizado, con el límite del valor mercado de los elementos patrimoniales que hayan de construirse.

En consecuencia, siempre será necesario analizar la operación en su conjunto desde una perspectiva económico racional. Así, en el caso que nos ocupa, habrá que analizar las circunstancias concretas que concurren (intención sobre cuál será el destino del inmovilizado, tiempo transcurrido desde la adquisición hasta que se produce el derribo de la construcción, si el precio pagado por el inmovilizado es el valor de mercado de un solar de similares condiciones o puede entenderse que se está adquiriendo una construcción, etcétera) para atendiendo a todo ello poder otorgar a la operación su adecuado tratamiento contable”.

En la norma de valoración del NPGC correspondiente al inmovilizado material, se especifica que:

**“Inmovilizado material.**

**1. Valoración inicial**

Los bienes comprendidos en el inmovilizado material se valorarán por su coste, ya sea éste el precio de adquisición o el coste de producción.....

**1.1. Precio de adquisición**

El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento o rebaja en el precio, todos los gastos adicionales y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, incluida la ubicación en el lugar y cualquier otra condición necesaria para que pueda operar de la forma prevista; entre otros: gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares....

**3.a Normas particulares sobre inmovilizado material.**

En particular se aplicarán las normas que a continuación se expresan con respecto a los bienes que en cada caso se indican:

a) Solares sin edificar. Se incluirán en su precio de adquisición los gastos de acondicionamiento, como cierres, movimiento de tierras, obras de saneamiento y drenaje, los de derribo de construcciones cuando sea necesario para poder efectuar obras de nueva planta, los gastos de inspección y levantamiento de planos cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición, así como, en su caso, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones presentes derivadas de los costes de rehabilitación del solar.....”.

**Ejemplo:**

La sociedad JAMSA ha adquirido a una empresa inmobiliaria un terreno donde existe una construcción sobre el mismo. La construcción no tiene utilidad para el comprador y será derribada para comenzar las obras de construcción de un edificio nuevo que se dedicará a almacén de productos objeto del tráfico mercantil de JAMSA.

Los datos de la adquisición son los siguientes:

- Precio de adquisición .....	300.000 €
- IVA .....	48.000 €
- Notaria y Registro .....	2.000 €
- IVA .....	320 €
- AJD .....	1.500 €

.../...

.../...

El precio de adquisición se abonará de la siguiente forma: 150.000 € más el IVA de la operación al contado. Una letra de 150.000 a 3 meses. La notaría, registro, AJD y el IVA del servicio, al contado.

**Resultado:**

Cuenta	Concepto	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales (300.000 + 2.000 + 1.500)	303.500,00	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	48.320,00	
57	TESORERÍA		201.820,00
525	Efectos a pagar a corto plazo		150.000,00

Posterior a la compra se produce el cierre del solar, el derribo de la construcción y el desescombro del mismo, por lo que la empresa encargada de dichos trabajos ha facturado 20.000 € más IVA, que se abonan al contado.

Cuenta	Concepto	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	20.000,00	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	3.200,00	
57	TESORERÍA		23.200,00

## 12-4 Construcción por la propia empresa

Cuando el inmueble es construido por la propia empresa hablamos de coste y no de precio de adquisición, en concreto de coste de producción como establece la NRV 2 del NPGC, que especifica:

**“Inmovilizado material.**

*1. Valoración inicial*

*Los bienes comprendidos en el inmovilizado material se valorarán por su coste, ya sea éste el precio de adquisición o el coste de producción.....”.*

En la norma tercera de valoración del NPGC, normas particulares sobre inmovilizado material, se especifica que los gastos realizados durante el ejercicio con motivo de las obras y trabajos que la empresa lleva a cabo para sí misma, se cargarán en las cuentas de gastos que correspondan. Las cuentas de inmovilizaciones materiales en curso, se cargarán por el importe de dichos gastos, con abono a la partida de ingresos que recoge los trabajos realizados por la empresa para sí misma. El NPGC contiene las siguientes cuentas:

- 23. INMOVILIZACIONES MATERIALES EN CURSO
- 230. Adaptación de terrenos y bienes naturales.
- 231. Construcciones en curso.
- 232. Instalaciones técnicas en montaje.
- 233. Maquinaria en montaje.
- 237. Equipos para procesos de información en montaje.
- 239. Anticipos para inmovilizaciones materiales.

**ATENCIÓN** Nótese que en el NPGC no se recoge un subgrupo específico que recoja los gastos realizados durante el ejercicio con motivo de las obras y trabajos que la empresa lleva a cabo para sí misma y que vaya