

INDICE GENERAL

2

TEMAS FISCALES

3

NOVEDADES NORMATIVAS

19

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

21

TRIBUTOS MUNICIPALES

39

TEMAS FISCALES**3****LAS COMUNIDADES DE BIENES Y SU CONDICIÓN DE SUJETOS PASIVOS DEL IVA EN LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS**

- **JUAN CALVO VÉRGEZ.** *Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura ... 4*

NOVEDADES NORMATIVAS**19**

ORDEN HAP/2763/2015, DE 17 DE DICIEMBRE, POR LA QUE SE APRUEBAN LOS PRECIOS MEDIOS DE VENTA APLICABLES EN LA GESTIÓN DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS, IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES E IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE 20

**TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS****21**

TRIBUNAL SUPREMO	22
TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL	34

**TRIBUTOS MUNICIPALES****39****IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA**

• DIRECCIÓN GENERAL DE REGISTROS Y DEL NOTARIADO	40
• DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS	43

Temas Fiscales

- TEMAS FISCALES

- LAS COMUNIDADES DE BIENES Y SU CONDICIÓN DE SUJETOS PASIVOS DEL IVA EN LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS

- JUAN CALVO VÉRGEZ.** *Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura* 4

LAS COMUNIDADES DE BIENES Y SU CONDICIÓN DE SUJETOS PASIVOS DEL IVA EN LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS

JUAN CALVO VÉRGEZ. *Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.*

I. INTRODUCCIÓN

Sin lugar a dudas, todo análisis que pretenda llevarse a cabo del régimen tributario al que quedan sometidas las operaciones inmobiliarias en el ámbito de la imposición indirecta ha de tener bien presente, como punto de partida, la relación existente entre el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD).

Como es bien sabido, se trata de una relación de exclusión. En efecto, tal y como se encarga de precisar el art. 4.Cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), las operaciones sujetas al citado Impuesto no lo están a la Modalidad de TPO del ITPyAJD. Y en este mismo sentido se pronuncia el art. 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPyAJD).

La principal razón de ser de esta exclusión reside en el distinto objeto de gravamen de ambos impuestos. Y es que, mientras la Modalidad de TPO somete a gravamen el tráfico civil, el IVA recae sobre el tráfico empresarial.

Ahora bien la anterior regla plantea diversas excepciones relativas todas ellas, precisamente, a las operaciones inmobiliarias. Debido a ello constituye una labor necesaria delimitar, con carácter preliminar, la sujeción de las transmisiones inmobiliarias a uno u otro impuesto.

Esta labor exige precisar, en primer lugar, si nos hallamos ante una transmisión realizada por un empresario o profesional en el seno de su actividad.

En caso afirmativo deberá verificarse, además, si concurre o no alguna de las exenciones previstas en la normativa del IVA las cuales, salvo renuncia, determinarán la sujeción a la Modalidad de TPO de las transmisiones inmobiliarias de carácter empresarial. Finalmente, una vez completada la anterior tarea habrá que precisar el régimen tributario (ya sea en el IVA o en la Modalidad de TPO) de cada una de las distintas transmisiones inmobiliarias, así como la eventual aplicación a las mismas de la Modalidad de Actos Jurídicos Documentados (AJD).

II. LA IMPORTANCIA DE LA CONDICIÓN DE EMPRESARIO DEL TRANSMITENTE DE CARA A LA SUJECIÓN DE LA OPERACIÓN A IVA O A LA MODALIDAD DE TPO

Tal y como acabamos de señalar el IVA somete a gravamen el tráfico empresarial (de inmuebles, en nuestro caso), mientras que el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas recae sobre el tráfico civil o privado.

Quiere decirse con ello que el elemento que determina la sujeción previa a uno u otro impuesto es la condición del transmitente y su forma de actuación.

Así, tratándose de un empresario o profesional que actúa en el ejercicio de su actividad la transmisión inmobiliaria estará sujeta a IVA y, en caso contrario, a TPO. Se hace, pues, necesario, delimitar el concepto de empresario y profesional en el primero de los tributos mencionados.

Con carácter general resulta posible diferenciar entre personas físicas y entidades que no tienen la consideración de sociedades mercantiles, de una parte, y sociedades mercantiles, de otra. Por lo que respecta a los primeros, son empresarios a efectos del IVA aquellos que realicen actividades empresariales o profesionales, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 5.Uno.a) de la LIVA.

Este art. 5.uno de la Ley 37/1992 fue objeto de una nueva redacción por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto

sobre el Valor Añadido y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, con la finalidad de especificar de manera expresa que a las entidades mercantiles se les presume la condición de empresario o profesional salvo prueba en contrario.¹

Añade a continuación el número Dos del citado precepto que para que exista actividad empresarial o profesional se exige la concurrencia de dos requisitos, a saber: la ordenación por cuenta propia de factores de producción y la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En todo caso tienen la consideración de actividades empresariales las extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas (art. 5.Dos.2º de la Ley 37/1992).

Es indiferente que las operaciones se lleven a cabo de forma habitual o, por el contrario, con carácter meramente ocasional, tal y como sucedía, por ejemplo, con la venta de los bienes del activo fijo. En ambos supuestos, cumpliéndose los restantes requisitos legalmente establecidos las mismas quedarán sujetas al IVA². A mayor abundamiento las circunstancias que bajo la anterior Ley reguladora del Impuesto permitían presumir la habitualidad facultan, al amparo de la vigente Ley, para presumir la propia existencia de una actividad empresarial. Concretamente la Ley 37/1992 presume el ejercicio de actividades empresariales o profesionales en dos situaciones: en primer lugar, en los supuestos a que se refiere el art. 3 del Código de Comercio (C.Com), es decir, desde que el sujeto anuncie mediante circulares, periódicos, carteles, rótulos expuestos al público o de cualquier otro modo un establecimiento que tenga por objeto alguna operación mercantil; y, en segundo término, cuando para la realización de las operaciones se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE). Se trata no obstante de dos presunciones iuris tantum que admiten la correspondiente prueba en contrario por parte del sujeto pasivo.

Así, por ejemplo, declaró el TSJ. de la Comunidad Valenciana en su Sentencia de 29 de abril de 2009, relativa precisamente a la delimitación del concepto de empresario o profesional en el IVA tratándose de urbanizadores o promotores que actúan aun a título ocasional, y al hilo de un supuesto de actuaciones de urbanización y de reparcelación de terrenos llevada a cabo por parte de quienes no tenían con carácter previo a la realización de las mismas la condición de empresarios o profesionales, que ha de atenderse al momento de la adquisición por parte del propietario del terreno de la condición de empresario a efectos del Impuesto. Y, a tal efecto, en el supuesto de autos procedía examinar el alcance de la expresión “efectuar la urbanización de terrenos”, concluyéndose, al amparo de la normativa urbanística aplicable, que la transmisión de un terreno incluido en un programa de actuación integral antes del inicio de las actuaciones de urbanización no determina la consideración del transmitente como empresario a efectos del IVA, debiendo declararse en consecuencia la operación efectuada como no sujeta a gravamen.³

Este mismo Tribunal señaló además en su Sentencia de 1 de junio de 2011 que, tratándose de urbanizadores o promotores y constructores, aun a título ocasional, que desarrollan actuaciones de urbanización y reparcelación de terrenos no teniendo con carácter previo a la realización de las citadas actuaciones la condición de empresarios o profesionales, de cara a la determinación del instante en el que tiene lugar la adquisición por parte del propietario del terreno de la condición de empresario a efectos del Impuesto ha de tenerse presente el alcance de la expresión “efectuar la urbanización de terrenos”. Y, produciéndose la aportación de fincas a un plan de actuación urbanística a cambio de la adjudicación de parcelas, concluyó el citado Tribunal que resultaba procedente la consideración del transmitente como empresario, siendo en consecuencia la sujeción al Impuesto procedente.

Con carácter general, y tal y como recuerda además el Tribunal Supremo (TS) en su Sentencia de 31 de mayo de 2010, relativa a la consideración de los vendedores de fincas como empresarios o profesionales, la manifestación efectuada por unos vendedores de ser sujetos pasivos del IVA no puede entenderse probada por el mero hecho de haberse realizado en el documento público en cuestión, ya que la fe pública notarial lo único que acredita es el hecho que motiva el otorgamiento de la escritura pública y su fecha, así como que los otorgantes han hecho ante Notario determinadas declaraciones, pero no la verdad intrínseca de éstas.

1 Téngase presente además que la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, añadió un nuevo apartado cuatro al art. 5 de la LIVA con la siguiente redacción: “Cuatro. A los solos efectos de lo dispuesto en los artículos 69, 70 y 72 de esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales actuando como tales respecto de todos los servicios que les sean prestados:

1.º Quienes realicen actividades empresariales o profesionales simultáneamente con otras que no estén sujetas al Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en el apartado uno del artículo 4 de esta Ley.

2.º Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales siempre que tengan asignado un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido suministrado por la Administración española”.

Este precepto encuentra su fundamento en el art. 43 de la Directiva 2006/112/CE, modificado por el art. 2.1) de la Directiva 2008/8/CE. A este respecto conviene recordar que la legislación nacional distingue entre empresarios o profesionales y sujetos pasivos, mientras que la Directiva habla de sujetos pasivos y deudores del Impuesto, respectivamente, por lo que en la incorporación de dicho precepto comunitario se consideró conveniente modificar el art. 5 de la Ley 37/1992.

2 Véase a este respecto la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Murcia de 18 de diciembre de 1996, en la que se declaró que la realización de operaciones de promoción y construcción de edificaciones no exige habitualidad para que estén sujetas al IVA.

3 Véase igualmente la Sentencia de este mismo Tribunal de 19 de junio de 2009, en la que se analizaba un supuesto relativo a propietarios personas físicas que vendían la parcela resultante de un proyecto de reparcelación forzosa derivada de la ejecución de un Programa de Actuación Integrada. El TSJ. de la Comunidad Valenciana, tras analizar la normativa urbanística de dicha Comunidad, concluyó que la consideración como empresarios a efectos del IVA resultaba impropia, al no tener el carácter de urbanizadores ni de promotores. Tal y como precisó el Tribunal, el promotor ha de serlo el agente urbanizador, que es quien decide, impulsa el programa y financia, con recursos propios o ajenos, las obras de urbanización del sector.

En efecto, estima el TS en el citado pronunciamiento que la manifestación realizada por los vendedores de ser sujetos pasivos del Impuesto no puede entenderse probada por el mero hecho de haber sido realizada en el documento público en cuestión, máxime cuando en el expediente administrativo del concreto supuesto analizado figuraban las diligencias de constancia de hechos de la Inspección relativas a quienes figuraban como vendedores en la escritura pública de referencia, en las que aceptaron que la venta no se realizó en desarrollo de actividad empresarial o profesional alguna, hallándose los bienes en cuestión integrados en el patrimonio empresarial de los transmitentes. Añade asimismo el Tribunal que la condición de empresario (en el concreto supuesto analizado, de arrendador), habrá de concurrir en el instante de efectuarse realmente la transmisión del bien (en el concreto supuesto analizado, el otorgamiento de la escritura pública de compraventa).

Cabe señalar además, en relación con la prueba del carácter de empresario del transmitente, que la Administración tributaria, a través de los procedimientos específicos que para ello la legitiman (particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras), podrá formar prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, de manera que la carga de la prueba se desplazará hacia quien aspire a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven.

A tal efecto mediante Sentencia de 30 de septiembre de 2009 analizó el TSJ. de Galicia un supuesto en el que la única persona entre los transmitentes referenciados que gozaba de la cualidad de empresario conforme precisamente el tenor del art. 5, Uno c) de la Ley 37/1992 era quien transmitía el pleno dominio sobre la mitad indivisa del inmueble y el usufructo vitalicio sobre la otra mitad restante habida cuenta aquella renuncia otrora al efecto realizada-, conforme al expreso tenor del art. 4, cuatro a) de la citada Ley, de conformidad con el cual *“Las operaciones sujetas a este Impuesto no estarán sujetas al concepto transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las operaciones que se indican a continuación: a) Las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando no estén exentos del Impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncia a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el Art. 20, Dos”*.

Por otra parte, por aplicación a contrario sensu del art. 5, Uno c) de la LIVA se evidenció en el concreto supuesto de autos analizado que la transmisión de la nuda propiedad de aquella otra mitad indivisa de dicho inmueble realizada por los otros titulares inmobiliarios estaba del todo sujeta al ITPyAJD, en cuanto a aquella progenie no le resultaba aplicable en modo alguno la condición de empresario, ya que no era perceptora de rentas o alquileres por aquel inmueble antes aludido, motivo por el cual el recurso promovido debía ser desestimado.

Desarrollándose unas actuaciones de urbanización y de reparcelación de terrenos por parte de quienes no tuviesen previamente a la realización de las mismas la condición de empresarios o profesionales, de cara a la determinación del momento de adquisición por el propietario del terreno de la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto procedería efectuar un examen de la expresión “efectuar la urbanización de terrenos” al amparo de la normativa urbanística. Así se encargó de precisarlo el TSJ. de la Comunidad Valenciana en su Sentencia de 2 de diciembre de 2009, relativa a la determinación del concepto de empresario o profesional tratándose de urbanizadores o promotores y constructores, aun a título ocasional. Y, tratándose de un caso relativo a la transmisión de un terreno incluido en un programa de actuación integral antes del inicio de las actuaciones de urbanización, concluye el Tribunal que resulta improcedente la consideración del transmitente como empresario, de manera que se trata de un supuesto de no sujeción.

Acerca de esta cuestión relativa a la delimitación del concepto de empresario como urbanizador de una finca afirmó además la STS de 20 de diciembre de 2012 que, de cara a determinar si los transmitentes de una finca objeto de compraventa tienen o no la condición de empresarios o profesionales a efectos del IVA, toda vez que en el supuesto de autos la Administración tributaria negaba tal condición, sujetándose la compraventa al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, dado que en la fecha en que se formalizó la transmisión de la finca entendió el Tribunal que se habían llevado a cabo en ella operación material de preparación del suelo encaminada para la edificación, comenzando las obras a partir de la firma del Acta de replanteo, el estado de las obras de urbanización cuando se trasmirió el inmueble, estaba prácticamente terminado a excepción de pequeños remates. Y la participación en el proceso de urbanización de los transmitentes se verificó sustituyendo el pago en dinero de los costes de urbanización que les correspondían por la cesión gratuita de superficie ocupada por unos viales soportando un gravamen que le hacía susceptible de ser incluido en dicho proceso urbanizador de los terrenos, a los efectos contemplados en los arts. 5.Uno, letra d) y 20.1.20º de la Ley del IVA.

Por su parte la Sentencia del Alto Tribunal de 13 de marzo de 2014, relativa igualmente a la consideración de empresario del transmitente, al hilo de la cuestión relativa a determinar si la comunidad de bienes constituida por los antiguos trabajadores de una mercantil tenían o no la condición de empresario a efectos del IVA en relación con la venta de unos terrenos, negó la condición de empresario debido a que no se presentó la correspondiente alta en el Epígrafe 833.1 Promoción de terrenos

del Impuesto sobre Actividades Económicas, Impuesto por el que, además, no tributó, produciéndose además la declaración de alta en el inicio de la actividad promotora un año antes de la venta de los terrenos y no pudiendo identificarse las actuaciones encaminadas a lograr la recalificación de las fincas adquiridas y la aprobación, por parte del Ayuntamiento de un Plan Especial y de un Proyecto de Compensación con la actividad de promoción inmobiliaria, en la medida en que no iban dirigidas a la urbanización y parcelación de terrenos. A mayor abundamiento ni tan siquiera existía constancia de que se hubiera procedido al movimiento de terrenos. Y los terrenos adquiridos nunca fueron objeto de transformación urbanística por parte de la vendedora.

Dentro del ámbito de la doctrina administrativa señaló por ejemplo la DGT en su contestación a Consulta de 12 de abril de 2011 que no debe ser calificado de empresario o profesional el particular promotor que promueve la construcción de una vivienda para uso propio aunque, posteriormente, decida venderla a un tercero. Por el contrario estima el citado Centro Directivo que sí que tendría carácter de empresario o profesional a efectos del Impuesto aquella persona física que promoviese la construcción de una vivienda con destino a su venta, aunque fuera ocasionalmente. En consecuencia el hecho de que, una vez finalizada la construcción de las viviendas, se destinen a su venta a terceros no le confiere al promotor la condición de empresario o profesional a efectos del IVA, debiendo estimarse dicha transmisión realizada por un particular y no quedando en consecuencia sujeta a IVA, sino al ITPyAJD.

Por otra parte cabe recordar que el art. 20 uno 22º de la Ley del IVA establece la exención de las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación. A tal efecto adquieren la consideración de primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. Y no se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.

Con carácter general la utilización ininterrumpida de una edificación por un periodo de tiempo superior a dos años por su propietario, por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin operación de compra consume la primera entrega de dicha edificación, de forma que la posterior transmisión de la misma estará sujeta pero exenta de IVA, sin perjuicio de la renuncia a la exención⁴. No obstante, cuando el adquirente definitivo de la edificación sea quien haya utilizado la edificación durante el citado periodo de tiempo, la Ley 37/1992 hace abstracción de esa utilización y considera como primera entrega de la edificación la que se produce y que tiene por destinatario a quien la ha estado utilizando en su condición de arrendatario o titular de un derecho real de goce o disfrute.

De cualquier manera en el supuesto de que se considerase como segunda transmisión y la operación estuviese sujeta y exenta, de conformidad con lo dispuesto en el apartado dos del art. 20 de la Ley 37/1992 la referida exención podría ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente fuese un sujeto pasivo que actuase en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y tuviese derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones. Y, a tal efecto, se entiende que el adquirente tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en que se haya de soportar el Impuesto permita su deducción íntegra. Por lo que a las sociedades mercantiles se refiere, tradicionalmente estas habían venido siendo consideradas como empresarios en todo caso, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 5.Uno.b) de la LIVA en su anterior redacción. Se trataba de un supuesto de empresario condicionado por la forma legal de estas entidades, de manera que todas las operaciones que realizasen se entendían efectuadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional (art. 4.Dos.a) de la LIVA).

Lo cierto es, sin embargo, que dicho criterio no siempre fue seguido por la jurisprudencia comunitaria. Así, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 20 de junio de 1991 (Asunto 60/90, *Polysar Investments*) negó la condición de sujeto pasivo a una sociedad *holding* cuyo único objeto era la adquisición de participaciones en otras empresas, sin inmiscuirse directa o indirectamente en la gestión de las mismas. En este mismo sentido la STJUE

⁴ A este respecto se ha de tener presente que, tras la reforma de la Ley 37/1992 operada por la nueva Ley 28/2014, de 26 de noviembre, se dispone la posibilidad de renunciar a la exención en las operaciones inmobiliarias aun cuando el destinatario no tenga pleno derecho a la deducción del IVA soportado lo cual, junto con la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo, ha de facilitar la realización de este tipo de operaciones, al eliminar la necesidad de financiar el tributo. De este modo se amplía el ámbito objetivo de la aplicación de la renuncia a las exenciones inmobiliarias, al no vincular la misma a la exigencia de que el empresario o profesional adquirente tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado en función del destino previsible en la adquisición del inmueble, si bien se exige que dicho empresario tenga un derecho a la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o en función del destino previsible del inmueble adquirido. Véase a este respecto la contestación de la DGT a Consulta de 29 de septiembre de 2015, relativa a una comunidad de bienes que encargó a un contratista la construcción de viviendas para su adjudicación a los comuneros, que las destinaban para su propio uso, y en la que afirma el citado Centro Directivo que, teniendo en cuenta que la comunidad de bienes actúa como empresario o profesional y que las citadas operaciones tienen la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra, siendo formalizados los contratos directamente entre el promotor y los contratistas principales, ha de aplicarse la regla de inversión del sujeto pasivo del Impuesto. Añade además a este respecto la DGT que por contratos "directamente formalizados" se ha de entender contratos «directamente concertados» entre el promotor y el contratista, cualquiera que sea la forma oral o escrita de los contratos celebrados.

de 14 de noviembre de 2000 (As. C-142/99, *Floridiene SA, Berginvest SA/État Belge*) declaró que no tenía la condición de sujeto pasivo del IVA y, por ende, no podía ejercitar el derecho a la deducción del IVA soportado según el art. 17 de la antigua Sexta Directiva (actuales arts. 167, 168, 169, 170, 171 y 172 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA), una sociedad holding cuyo único objeto consistía igualmente en la adquisición de participaciones en otras empresas, no interviniendo directa o indirectamente en su gestión y al margen de los derechos de que fuese titular la holding en su calidad de accionista o socio. A juicio del Tribunal de Luxemburgo *“La mera adquisición de participaciones financieras en otras empresas no constituye una actividad económica a efectos de la Sexta Directiva”*.⁵

Debe precisarse no obstante que, tal y como puntualizó el TJUE en este último pronunciamiento de 14 de noviembre de 2000, la situación sería distinta en el supuesto de que la participación fuese acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades en las que se hubiese producido la adquisición de aquélla, sin perjuicio de los derechos que ostentase el titular de las participaciones en su calidad de accionista o socio, deduciéndose de ello que dicha intervención en la gestión de las filiales debía considerarse una actividad económica en el sentido del art. 4.2 de la antigua Sexta Directiva (art. 9 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006), en la medida en que implicase la realización de operaciones sujetas al Impuesto con arreglo a lo dispuesto en su art. 2 (actual art. 2 de la Directiva 2006/112/CE) tales como la prestación de servicios administrativos, contables e informáticos.

Añadía asimismo el TJUE en dicha Sentencia que *“Para que la percepción de los dividendos distribuidos por las filiales a la sociedad holding que interviene así en la gestión de éstas se encuentre comprendida en el ámbito de aplicación del IVA se requiere, además, que dichos dividendos puedan considerarse una contraprestación de la referida actividad económica, lo que presupone una relación directa entre la actividad ejercida y el contravalor recibido”*.

Refiriéndose a los intereses que una sociedad holding pueda percibir por los préstamos concedidos a sus filiales la citada STJUE de 14 de noviembre de 2000 precisó que tales intereses no pueden excluirse del ámbito de aplicación del IVA, ya que el pago de los mismos no resulta de la simple propiedad del bien, sino que constituye la contraprestación de la puesta a disposición de un tercero de un capital⁶. En palabras del Tribunal *“Para que la actividad de una sociedad holding consistente en poner un capital a disposición de sus filiales pueda considerarse una actividad económica en sí misma, consistente en la explotación de dicho capital con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo en forma de intereses, es preciso, sin embargo, que dicha actividad no se ejerza sólo a título ocasional, y que no se limite a la gestión de una cartera de inversiones al modo de un inversor privado, sino que se efectúe en el contexto de unos objetivos empresariales o con una finalidad comercial caracterizada en especial por el afán de rentabilizar los capitales invertidos”*.⁷

Por lo que respecta a los organismos públicos, estos no tendrán la consideración de empresarios cuando desarrollen actividades u operaciones actuando como autoridad pública en el ejercicio de sus funciones públicas, lo que sucederá cuando realicen operaciones en el marco de su régimen jurídico propio, al margen de que puedan percibir por ello derechos, cánones, cotizaciones o retribuciones. Téngase presente además que, tras la reforma operada por la nueva Ley 28/2014, de 26 de noviembre, en la regulación de la LIVA relativa a los entes públicos, se establece la no sujeción al Impuesto de la actuación de aquéllos cuando se sirvan para ello de entes instrumentales, de carácter mercantil o no. Con ello se evitan las distorsiones a favor o en contra de la Hacienda estatal que se producían en aquellos casos en los que los entes territoriales menores decidían arbitrar su funcionamiento a través de este tipo de entes, a pesar de tratarse de una posibilidad que admite la normativa sustantiva aplicable.

De este modo no estarán sujetas al Impuesto exclusivamente las prestaciones de servicios realizadas por un ente público a favor de cualquiera de las Administraciones Públicas que participen en el mismo, o a favor de otras Administraciones Públicas íntegramente dependientes de las anteriores, bastando a tal efecto para considerarse ente público la existencia de una participación pública de más del 50%, tal y como se definen estos entes en el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público (TRLCSPP). Y se permite a esta especie de entes públicos “duales” que realizan conjuntamente operaciones sujetas y no sujetas al Impuesto la deducción, en aplicación de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados a la realización conjunta de ambos tipos de operaciones, en función de un criterio razonable.

5 Ya con anterioridad el Tribunal de Justicia de Luxemburgo tuvo oportunidad de pronunciarse en este mismo sentido, además de en la anteriormente citada Sentencia de 20 de junio de 1991 (As. C-60/90, *Polysar Investments Netherlands*), en su Sentencia de 22 de junio de 1993 (As. C-333/91, *Sofitam*).

6 Dicho criterio ya había sido manifestado previamente por el Tribunal de Justicia de Luxemburgo en su Sentencia de 11 de julio de 1996 (As. C-306/94, *Régie dauphinoise*), al hilo de los intereses percibidos por una empresa de administración de fincas en concepto de remuneración del depósito, efectuado por su propia cuenta, de los fondos entregados por los copropietarios y arrendatarios de las mismas.

7 Véanse igualmente las SSTJUE de 20 de junio de 1996 (As. C-155/94, *Wellcome Trust*) y de 26 de septiembre de 1996 (As. C-230/94, *Enkler*).

Por otra parte, junto a esta formulación general del concepto de empresario o profesional existen supuestos que podríamos denominar de empresarios por definición legal. Es el caso de aquellos sujetos que adquieren esta condición, no por la actividad a que están dedicados, sino por el hecho de realizar determinadas operaciones. Así sucede, dentro del marco de las operaciones inmobiliarias, con quienes realizan una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que suponen la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo (art. 5.Uno.c) de la Ley 37/1992). Adviértase que la referencia efectuada a la necesidad de que la operación se realice con el objetivo de obtener ingresos continuados en el tiempo excluye a los sujetos que llevan a cabo cesiones gratuitas. Dicho precepto incluye además una referencia específica a los arrendadores de bienes, los cuales adquieren siempre la condición de empresarios a efectos del Impuesto.

Otro supuesto de empresario por “definición legal” sería el de aquellos que urbanizan terrenos o que promueven, construyen o rehabilitan edificaciones para su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente (art. 5.Uno.d) de la LIVA). De este modo, siempre que se realice una actividad urbanizadora, promotora o constructora encaminada a la posterior transmisión, la misma quedará sujeta al IVA.⁸

Tales consecuencias alcanzan incluso, como tendremos ocasión de analizar a continuación, al supuesto de una comunidad ad aedificandum en la que varias personas ponen en común dinero y contratan la construcción de una edificación cuyos pisos son posteriormente distribuidos entre los comuneros, ya que la comunidad goza de la consideración de sujeto pasivo del IVA (art. 84.3 de la Ley 37/1992) y las adjudicaciones que ésta realice a su disolución constituyen entregas de bienes (art. 8.2.2 de dicha Ley).⁹

Nótese que, al amparo de lo establecido en el citado precepto, la finalidad perseguida por el sujeto ha de ser la venta del terreno o edificación. En consecuencia, no será empresario aquel sujeto que, no realizando ninguna actividad empresarial, promueva una construcción para uso propio. Así quedó puesto de manifiesto en su día por la DGT en su Resolución de 19 de junio de 1986¹⁰. Con posterioridad el Tribunal Supremo se encargó de precisar en su Sentencia de 21 de junio de 2006 que está sujeta al ITPyAJD y no al IVA la transmisión de suelo urbanizable pero sin actividad urbanizadora alguna.

Decíamos anteriormente que para que la operación pueda considerarse empresarial y, por tanto, sujeta a IVA, no basta con que el transmitente sea empresario. Es necesario, además, que la operación se efectúe en el desarrollo de su actividad. A este respecto considera el art. 4.Dos.b) de la LIVA realizadas en todo caso en el seno de una actividad empresarial las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción a IVA.

En el caso específico de las sociedades mercantiles, inicialmente todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las mismas se entendían realizadas en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional, hallándose siempre sus bienes afectos a la misma. Esta conclusión derivaba de lo dispuesto en el art. 4.Dos.a) de la LIVA, que consideraba realizadas en todo caso en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional a las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, dicción ésta que precisaba de una interpretación adecuada para adaptarse a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo.

Debido precisamente a ello la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el IVA y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, especificó de manera expresa que a las entidades mercantiles se les presume la condición de empresario o profesional salvo prueba en contrario. A través de esta especificación no se pretendió sino acoger la jurisprudencia comunitaria anteriormente analizada, que no permite afirmar sin más que es empresario o profesional una entidad mercantil por el mero hecho de su condición de tal.

8 Así lo declaró la Dirección General de Tributos, entre otras, en su Resolución de 27 de julio de 2005.

9 Téngase presente además que, tal y como tiene declarado la DGT de 3 de noviembre de 2014, si bien en relación con la disolución y liquidación de una Sociedad Limitada adjudicándose a los socios el único solar que se hallaba en su patrimonio, no se pierde automáticamente la condición de sujeto pasivo por el mero cese en la actividad, si como consecuencia del ejercicio de la misma se incurre posteriormente en gastos directamente relacionados con aquélla, permitiendo la deducción de las correspondientes cuotas soportadas de concurrir los restantes requisitos exigidos legalmente. La condición de sujeto pasivo a efectos del IVA se mantiene hasta que no se produzca el cese efectivo en el ejercicio de la actividad del empresario o profesional, el cual no se puede entender producido en tanto el sujeto pasivo, actuando como tal, continúe llevando a cabo la liquidación del patrimonio empresarial o profesional, enajenando los bienes afectos a su actividad, o prestando servicios, aunque estos se realicen durante varios años y sean los únicos que se presten. En consecuencia la adjudicación del solar a los socios de la entidad con ocasión de la liquidación y disolución de la misma constituirá una operación sujeta al Impuesto en tanto que supone una prolongación de la actividad económica llevada a cabo hasta la fecha.

10 A este respecto puede consultarse igualmente la Resolución de la DGT de 5 de febrero de 2010, en la que se analizaba un supuesto relativo a un sujeto pasivo persona física que, junto con sus hermanos, decidieron construir un bloque de casas que se adjudicarían entre ellos, con la intención de destinarlas exclusivamente al uso propio y no para la venta, no existiendo en consecuencia voluntad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, y habiéndose entregado una de las viviendas a un albañil como pago por los servicios de construcción. Tal y como señaló el citado Centro Directivo, el sujeto pasivo actúa en el presente caso como consumidor final debiendo soportar, a resultas de la construcción de la vivienda, el IVA correspondiente a la ejecución de la obra, y no pudiendo efectuar la deducción de las cuotas soportadas, al no tener la condición de empresario o profesional, no constituyendo además la entrega realizada al albañil hecho imponible a efectos del IVA. En consecuencia la transmisión de la referida vivienda a aquél sería una operación sujeta al ITPyAJD, en su Modalidad de TPO. Y, aun cuando la transmisión se documentase en escritura pública, no resultaría de aplicación la cuota variable del Documento Notarial del ITPyAJD, dada la incompatibilidad existente entre dicho concepto y la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Así las cosas el apartado Dos del art. 4 de la Ley 37/1992 pasó a tener la siguiente redacción: “*Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional; b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto*”.

Por su parte el apartado uno del art. 5 de la LIVA quedó redactado en los siguientes términos: “*Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:*

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

e) Quienes realicen a título ocasional las entregas de medios de transporte nuevos exentas del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 25, apartados uno y dos, de esta Ley.

Los empresarios o profesionales a que se refiere esta letra sólo tendrán dicha condición a los efectos de las entregas de los medios de transporte que en ella se comprenden”.

Obsérvese por tanto que la modificación introducida a este respecto afectó al art. 5.Uno.b) de la LIVA. Como hemos indicado al amparo de la antigua redacción, que permaneció inalterada desde la creación del Impuesto, adquiriría la consideración de empresario o profesional cualquier sociedad mercantil “en todo caso”.

En cambio, a la luz de la redacción operada por la Ley 4/2008 se considera como empresarios o profesionales a las sociedades mercantiles “salvo prueba en contrario”. Si bien con anterioridad a la sociedad mercantil, por el mero hecho de serlo, esto es, por tener dicho carácter mercantil, se le presumía un ánimo de lucro que implicaba su consideración invariable como empresario o profesional (se trataba además de una presunción que no admitía prueba en contrario), la Ley 4/2008 introdujo dicha prueba en contrario, de manera que resulta posible que una sociedad mercantil no deba ser considerada como empresario o profesional si efectivamente no realiza una actividad de dicha naturaleza.

Debido a razones de técnica tributaria resultó asimismo necesario modificar la letra a) del apartado dos del art. 4 de la LIVA, con la finalidad de considerar realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles solo cuando estas tengan la condición de empresario o profesional, conectando así los dos preceptos relativos a dicha cuestión.

¿Por qué el legislador no siguió la misma técnica para la corrección del art. 5.Uno.b), disponiendo el carácter empresarial de las entidades mercantiles cuando estas actúen en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional? Desde nuestro punto de vista la inclusión de la mención a la prueba obligaba a plantear la cuestión relativa a quien le corresponde la carga de la misma. Y, si bien este hecho debía ser contestado a la luz de lo dispuesto por el art. 105.1 de la LGT (que se refiere a “quien haga valer su derecho”), parece claro que se estaría introduciendo una cierta complejidad de carácter innecesario.

¿Cuáles fueron las principales razones que impulsaron a la realización de la citada modificación? En primer lugar hemos de referirnos a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 28 de septiembre de 2005, en la que se señaló que la regla general en el Impuesto determina que cualquier entrega de bienes o prestación de servicios que efectúe una sociedad mercantil se halle comprendida dentro del ámbito objetivo y subjetivo del Impuesto.

Ahora bien, conviene precisar que la cuestión que se analizaba en dicha Resolución por el TEAC residía en el carácter empresarial de una entrega de bienes realizada por una sociedad mercantil cuando los bienes transmitidos no se encontraban afectos al desarrollo de su actividad económica. Argumentó el TEAC a tal efecto que, para poder negar el carácter empresarial de la operación en cuestión, habría que justificar que, o bien dichos bienes no son objeto de una actividad económica a efectos del Impuesto, o bien que la actividad del transmitente era ajena y distinta a la que podría haberse desarrollado con los mismos.

Y, mientras en el primer caso lo que sucedería sería que, al no considerarse como actividad económica a efectos del Impuesto, su realización quedaría fuera del ámbito de aplicación del mismo, en el segundo caso lo que se produciría sería que los bienes no estarían afectos al desarrollo de la actividad del sujeto pasivo, no integrándose en su patrimonio empresarial.

En consecuencia las cuotas soportadas con motivo de su adquisición no serían deducibles (art. 95.dos.4º de la LIVA) y su posterior transmisión quedaría exenta, tal y como establece el art. 20.uno.25º de la Ley.

Por lo que respecta a las antiguas sociedades patrimoniales y, más precisamente, a las llamadas sociedades holding, cabe aludir a varias Sentencias del TJUE como las ya citadas de 20 de junio de 1991 (As. C-60/90, *Polysar Investments Netherlands*) y de 20 de junio de 1996 (Asunto C-155/94, *Wellcome Trust*), así como la de 29 de abril de 2004 (As. C-77/01, *Desenvolvimento Mineiro SGPS, SA*).

Como es sabido las sociedades *holding* se limitan a la tenencia de participaciones accionariales en otras sociedades, percibiendo dividendos por dicho motivo. Pues bien, los anteriores pronunciamientos vienen a constatar que estos dividendos no son más que los frutos de un bien, siendo la simple consecuencia derivada de la tenencia del mismo. De este modo la mera adquisición y la mera tenencia de participaciones sociales no deben considerarse como una actividad económica, lo que implica negar a una sociedad *holding* (a pesar de que se trate de una actividad mercantil) la condición de sujeto pasivo y, por ende, de empresario o profesional. No obstante, señaló el TJUE que sí que cabe reconocer que se realiza una actividad económica cuando la participación va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades participadas.

Cabe precisar a este respecto que tanto en la actual Directiva 2006/112/CE como en el texto de la antigua Sexta Directiva no existe ninguna mención relativa al carácter obligatoriamente empresarial o profesional de las sociedades mercantiles, de manera que la presunción *iuris et de iure* establecida en la Ley 37/1992 no se apoyaba en ningún precepto comunitario. La modificación operada por la Ley 4/2008, al admitir la prueba en contrario, llevó a cabo una adaptación más ajustada de nuestro texto legal a la normativa comunitaria.

Por otra parte la doctrina elaborada a este respecto por la DGT respecto de la actividad de las sociedades mercantiles participadas íntegramente por ayuntamientos u otros entes públicos también ha contribuido a la modificación del art. 5 de la Ley 37/1992. Y, de acuerdo con lo declarado en la STS de 12 de junio de 2004, las sociedades mercantiles constituidas por la Administración como socio único se hallan más cerca de la fundación de un servicio público que de una figura asociativa. Estas sociedades mercantiles se relacionan con los usuarios bajo formas jurídicas propias del Derecho Privado. Sin embargo, internamente actúan casi como un órgano del ente público, viniendo a ser consideradas como órganos técnico-jurídicos del ente que las crea y del cual dependen.

Esta dependencia se aprecia especialmente desde el punto de vista de su régimen económico-financiero. De este modo las transferencias y aportaciones que los entes públicos destinasen a la financiación de estas sociedades mercantiles no podrían constituir contraprestación de operaciones sujetas al Impuesto, reduciéndose la consideración de las citadas sociedades a meros centros de gasto, negándoseles su condición de empresario o profesional. Ahora bien con independencia de lo anterior la propia DGT ha limitado la referida no sujeción a las prestaciones de servicios, y no en cambio a las entregas de bienes, respecto de las cuales se predica la sujeción al IVA aun cuando tengan por destinatario al ente público del que la sociedad mercantil de que se trate dependa.

En resumen, a la luz de este conjunto de consideraciones, siempre que estemos en presencia de una transmisión inmobiliaria lo primero que habremos de verificar será cuál es la condición del transmitente. No siendo éste un empresario o, siéndolo, si transmite un bien de su patrimonio particular, la operación quedará sujeta a TPO. Por el contrario, si verificamos que el transmitente es empresario y que la transmisión constituye una operación inserta en su actividad empresarial, se producirá la sujeción a IVA.¹¹

Dada una operación en virtud de la cual un sujeto, persona física, propietario de un terreno incluido dentro de una unidad de ejecución urbanística transmitiese, con carácter previo a la realización de las obras de urbanización y en documento privado, el referido terreno a una entidad mercantil, la cual asumiese en nombre propio íntegramente los costes de urbanización de manera

¹¹ Así, por ejemplo, tal y como declara la DGT en su contestación a Consulta de 10 de diciembre de 2007, la venta de un solar adquirido por herencia por parte de una madre y sus hijos no está sujeta a IVA, ya que los transmitentes tienen la consideración de particulares y no tenían dicho solar afecto al desarrollo de ninguna actividad. Añade además el citado Centro Directivo en la citada Resolución que no obsta a esta no sujeción el hecho de que la urbanización del solar se desarrolle por una Junta de Compensación en la que estuviese integrado el padre fallecido, ya que con posterioridad la adjudicación se realizó a los herederos, que nunca llevaron a cabo actuación alguna de urbanización en el solar. A este respecto se ha de tener presente no obstante que, tras la reforma de la Ley 37/1992 operada por la nueva Ley 28/2014 se suprime la exención aplicable a las entregas y adjudicaciones de terrenos realizadas entre la Junta de Compensación y los propietarios de aquellos, debido a la distorsión que causaba el distinto tratamiento a efectos del Impuesto de la actuación en los procesos de urbanización de dichas Juntas, según intervinieran en su condición o no de fiduciarias. Tratándose de una operación de permuta en virtud de la cual dos personas (matrimonio casado en régimen de separación de bienes) transmiten respectivamente el 50% de sus inmuebles individuales al otro declaró la DGT en su contestación a Consulta de 15 de enero de 2009 que, no teniéndose noticia acerca de la eventual afección de los inmuebles a permutar a actividades económicas, podría tener lugar la sujeción de la operación de permuta a IVA o, estando sujeta a dicho Impuesto, quedar exenta (salvo que se renuncie a la exención según la normativa de dicho Impuesto). En caso contrario la operación tributaría por el Impuesto sobre el Valor Añadido y no estaría sujeta a la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Y, como es lógico, no produciéndose la sujeción a la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPyAJD, se produciría además la sujeción a la cuota gradual de la Modalidad de Actos Jurídicos Documentados de aquella escritura pública a través de la cual se formalizase la operación (siempre y cuando la misma no tributase por la Modalidad de Operaciones Societarias), al cumplirse los requisitos que establece el art. 31.2 del RDLeg. 1/1993. Por otra parte produciéndose la sujeción a la Modalidad de TPO habría que tener presente aquello que dispone el art. 23 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del ITPyAJD, y de conformidad con el cual "En las permutas de bienes o derechos, tributará cada permutante por el valor comprobado de los que adquiera, salvo que el declarado sea mayor o resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 21 anterior, y aplicando el tipo de gravamen que corresponda a la naturaleza mueble o inmueble de los bienes o derechos adquiridos".

que, con posterioridad a la aprobación del Proyecto de Compensación, el citado terreno se convirtiese en varias parcelas, existiendo además intención de elevar la compraventa de estas últimas a escritura pública, y suscitándose la cuestión relativa a si dicha venta estaría sujeta a IVA o, en su caso, al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, precisa la DGT a este respecto en su contestación a Consulta de 8 de mayo de 2009 que la transmisión de un terreno incluido en una unidad de ejecución urbanística constituye una operación no sujeta a IVA, hallándose sujeta a la Modalidad de TPO del ITPyAJD.

Tal y como recuerda en primer lugar la DGT, de conformidad con lo establecido por el apartado Uno del art. 4 de la Ley 37/1992, ya analizado, “Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen”.¹²

Tradicionalmente, en relación con la adquisición de la condición de urbanizador la DGT tiene declarado que la misma se adquiere desde que comienzan a incorporarse a los propietarios del suelo los correspondientes costes de urbanización siempre que exista intencionalidad de venta, adjudicación o cesión posterior de dicho suelo. Pues bien, en el concreto supuesto analizado por el citado Centro Directivo se declaró expresamente que dicha incorporación no tuvo lugar en ninguna medida en relación con la parcela transmitida.

Asimismo no se pactó que la transmisión del poder de disposición por parte de su propietaria tuviese lugar con el compromiso de satisfacción previa total o parcial de dichos costes, sino que, por el contrario, tales costes fueron asumidos por el comprador desde el inicio de la relación contractual. Y, en base a ello, concluyó la DGT que dicha transmisión no constituye una operación sujeta a IVA, al no realizarse por quien tiene la condición de empresario o profesional, si bien estará sujeta a la Modalidad de TPO del ITPyAJD.

III. CONSECUENCIAS FISCALES DERIVADAS DE LA PARTICIPACIÓN DE LAS COMUNIDADES DE BIENES EN LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS

Habiéndose constituido una concreta comunidad de bienes en una Unidad de Gestión si, como consecuencia del correspondiente Proyecto de Compensación, se adjudicasen a la comunidad una parcela en propiedad y otras en proindiviso, vendiéndose en primer término el proindiviso y, con posterioridad, una vez vendida la parcela, la parte restante del patrimonio empresarial, ¿habríamos de estimar que nos hallamos ante una operación sujeta a IVA?

Comenzando nuestro análisis por el alcance de la doctrina administrativa al supuesto anteriormente planteado tuvo ocasión de referirse el TEAC en su Resolución de 22 de octubre de 2008. Concretamente en el supuesto analizado por el Tribunal tuvo lugar la constitución de una comunidad de bienes en una unidad de gestión, produciéndose a continuación la adjudicación a la comunidad como consecuencia del proyecto de compensación de dicha unidad, de una parcela en propiedad y de otras en proindiviso. Y, transmitido el proindiviso, la transmisión de la parcela constituyó la enajenación del restante patrimonio empresarial de la comunidad.

Pues bien, estima el TEAC que en el presente caso no resultaría de aplicación el art. 7.1.a) de la LIVA, ya que dicho supuesto no afecta a aquellas situaciones en las que el transmitente ha adquirido la condición de empresario por aplicación de lo dispuesto en el art. 5.1.d) de la LIVA, debiendo producirse en consecuencia la tributación de conformidad con lo establecido en el art. 12 de la Directiva 2006/112/CEE que, como es sabido, derogó la antigua Directiva 77/388/CEE. A juicio del TEAC procedería la aplicación preferente del art. 5.1.d) de la LIVA, que atribuye la condición de sujeto pasivo al urbanizador¹³.

12 Por su parte, como hemos visto, el concepto de empresario o profesional se encuentra recogido en el art. 5 de la mencionada Ley 37/1992, en cuyo apartado uno letra d), se otorga tal condición a las siguientes personas o entidades: “(...) d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente (...)”.

13 Dispone concretamente el citado art. 112 de la Directiva comunitaria lo siguiente: “1. Los Estados miembros podrán considerar sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional una operación con las actividades mencionadas en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 9 y, en especial, alguna de las operaciones siguientes:

a) La entrega anterior a su primera ocupación de un edificio o parte del mismo y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan;
b) La entrega de un terreno edificable.

2. A efectos de lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 se considerará como “edificio” toda construcción incorporada al suelo.

Los Estados miembros podrán definir las modalidades de aplicación del criterio contemplado en la letra a) del apartado a las transformaciones de inmuebles y al terreno sobre el que éstos se levantan.

Los Estados miembros podrán aplicar criterios distintos al de la primera ocupación, tales como el del plazo transcurrido entre la fecha de terminación del inmueble y la de primera entrega, o el del plazo transcurrido entre la fecha de la primera ocupación y la de entrega ulterior, en tanto que estos plazos no rebasen, respectivamente, cinco y dos años.

3. A efectos de lo dispuesto en la letra b) del apartado 1 serán considerados como terrenos “edificables” los terrenos urbanizados o no, que se definan como tales por los Estados miembros”.

En cambio el art. 7.1.a) de la citada Ley, que recoge la no sujeción respecto a la transmisión de un todo en relación a un concreto patrimonio empresarial, contempla de manera hipotética una infinidad de situaciones transmisivas, pero no aquellas en las que la condición de sujeto pasivo se adquiere por aplicación de lo dispuesto en el art. 5.1.d) de la LIVA.¹⁴

Téngase presente a este respecto que, de acuerdo con lo establecido por el citado art. 5. 1 d) LIVA el contribuyente, a pesar de que no ostente la condición de empresario, queda sujeto al IVA por su condición de urbanizador. La legislación del Impuesto incluye esta excepción al amparo de lo dispuesto en su día por el art. 4.3 de la antigua Sexta Directiva, respondiendo la finalidad de la misma al principio de neutralidad del Impuesto, de conformidad con el cual, al otorgarse la condición empresarial a un particular no empresario que interviene en los procesos de urbanización y promoción, se evita que se interrumpa la cadena de deducciones y se garantiza el respeto al principio de neutralidad en la aplicación del IVA en el proceso de producción de edificaciones.

Por el contrario el art. 7.1. a) de la Ley 37/1992, que prevé la no sujeción al Impuesto en los supuestos de transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, es fruto de la facultad otorgada al legislador nacional por el art.5.8 de la antigua Sexta Directiva, concretándose su razón de ser en no perjudicar a las empresas transmitidas, que en otro caso, tendrían que adelantar la cuota soportada por el Impuesto hasta que pudieran recuperarla por vía de deducciones o devolución del Impuesto.

De este modo ambos preceptos responden a finalidades distintas y no cabe interconectarlos. En el supuesto de transmisión de inmuebles por particulares no empresarios, sujetos al IVA en virtud del art. 5.1 d) LIVA, no creemos que pueda considerarse que lo que se esté transmitiendo sea un establecimiento mercantil o una parte autónoma de una empresa que sea capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, esto es, un conjunto de activos, y pasivos que constituyan, desde el punto de vista de la organización, una explotación autónoma, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios (requisito necesario para la aplicación del supuesto de no sujeción del art. 7.1 a) LIVA).

Y ello debido a que no existe siquiera una actividad empresarial. En estos supuestos, en los que el transmitente carece de la condición de empresario o profesional, y la sujeción al IVA se produce excepcionalmente por la vía del art. 5.1 d) de la Ley 37/1992, no puede transmitirse un patrimonio empresarial o profesional que no existe como tal, por lo que no resulta aplicable el art. 7.1 a) de la Ley.

La transmisión estará por tanto sujeta al Impuesto, y las cuotas soportadas en la adquisición de los derechos de urbanización inherentes a la parcela transmitida serán deducibles.

¿Cuál ha sido el criterio adoptado a este respecto por la DGT? A través de su Resolución de 4 de junio de 2009, relativa a la transformación de una comunidad de propietarios en una comunidad de bienes para reconstruir sus propias viviendas, la DGT analizó una operación en virtud de la cual existía una comunidad de bienes que explotaba unas naves industriales en arrendamiento, participando dos de los tres miembros que formaban dicha comunidad, cada uno de ellos al 50%, en el capital del tercer comunero, que era otra sociedad mercantil. Esta última sociedad pretendía adquirir la totalidad del inmueble perteneciente a la comunidad, comprando a cada uno de sus socios la cuota correspondiente al 10% de la comunidad de bienes, realizando los dos socios una aportación no dineraria a la sociedad mercantil consistente en la cuota de participación en la comunidad de bienes, de manera que ésta última se disolverá.

Pues bien, dada esta comunidad de propietarios transformada en comunidad de bienes, para proceder a realizar la reconstrucción de las viviendas propiedad de los comuneros que previamente habían sido declaradas en ruina total por hundimiento de su cimentación, así como para construir, en el mismo edificio, una planta adicional con nuevas viviendas, y teniendo presente que las viviendas reconstruidas fueron adjudicadas a cada uno de los antiguos propietarios mientras que las nuevas fueron vendidas a terceros por la propia comunidad (así como que, al objeto de financiar este proceso de construcción, la comunidad de bienes obtenía ingresos de las derramas que exigía a los comuneros así como de la venta de las nuevas viviendas construidas) se planteaba la cuestión relativa a si las derramas efectuadas por los comuneros estaban, o no, sujetas al IVA, así como si debía repercutirse el Impuesto al transmitirse las nuevas viviendas a terceros y si el IVA soportado por los gastos inherentes a la construcción de las viviendas resultaba deducible en su totalidad o se debía aplicar la regla de la prorata.

Tal y como se encargó de precisar la DGT, una vez finalizadas las obras de reconstrucción, y tras proceder la comunidad de bienes a adjudicar a cada comunero las edificaciones resultantes de la misma, esa adjudicación constituye una primera entrega sujeta y no exenta de IVA, debiendo repercutir la comunidad dicho Impuesto sobre cada uno de los comuneros. La base imponible de dichas adjudicaciones habría de calcularse, en su caso, conforme a lo dispuesto por el citado art. 79.Cinco de la Ley 37/1992. No obstante, si los comuneros realizasen aportaciones a la comunidad, dichas aportaciones se considerarían como una contraprestación de la adjudicación posterior de las viviendas reconstruidas, es decir, constituirían pagos anticipados a la realización del hecho

14 Refiriéndose igualmente a las comunidades de bienes declaró el TEAC en su Resolución de 14 de abril de 2009, al hilo de la equiparación de aquellas comunidades de bienes que realicen actividades empresariales a las sociedades a efectos de la sujeción al IVA que, tratándose de una comunidad de bienes dedicada exclusivamente a la construcción de una edificación para su posterior y exclusiva adjudicación a los comuneros, no cabe hablar de la existencia de una actividad empresarial, con lo que la sujeción al Impuesto resultará improcedente.

imponible a los efectos del art. 75. Dos de la Ley 37/1992 y, por tanto, originarían el devengo del Impuesto correspondiente a los importes efectivamente percibidos por el sujeto pasivo, debiendo ser el IVA repercutido por la comunidad de bienes consultante sobre los comuneros adjudicatarios.

Una vez que finalizasen las obras de construcción de las nuevas viviendas y la comunidad de bienes las venda a terceros, dichas entregas constituirían una primera entrega de edificaciones y, por tanto, estarían sujetas y no exentas del IVA, debiendo repercutir la comunidad consultante dicho Impuesto sobre los terceros adquirentes.

Ahora bien, las aportaciones realizadas por cualquiera de los comuneros en el ejercicio de la actividad de promoción inmobiliaria de estas nuevas viviendas no obedecen a ninguna operación económica, sino que únicamente derivan de la gestión y administración de la comunidad de bienes, de forma que no se encuentran sujetas al IVA, es decir, no constituyen un pago anticipado ni contraprestación de ninguna operación, a diferencia de las aportaciones realizadas para la reconstrucción de las viviendas destinadas a ser adjudicadas a los comuneros que sí tienen dicha consideración.

Y, por lo que respecta a la adquisición de la condición de empresario o profesional por parte de la comunidad de bienes, la misma determinará que se encuentre obligada al cumplimiento de la totalidad de las obligaciones materiales y formales derivadas de la normativa del Impuesto y, en particular, las recogidas en el art. 164.Uno de la Ley 37/1992, de las que deben destacarse la presentación de declaraciones y la expedición y entrega de factura¹⁵.

Así las cosas concluyó la Administración tributaria que la comunidad de bienes tendrá derecho a la deducción del Impuesto soportado por la adquisición de bienes y servicios destinados a la reconstrucción, promoción y venta de los referidos inmuebles. Y habrá de ser de nuevo la comunidad de bienes, en su condición de empresario o profesional y sujeto pasivo del IVA quien, de acuerdo con las limitaciones y requisitos establecidos al efecto por la normativa del Impuesto (y, en particular, los contenidos en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992), pueda ejercitar el citado derecho.

Adicionalmente, si la comunidad únicamente realiza las operaciones a que hace referencia el escrito de consulta, al estar todas ellas sujetas y no exentas del IVA, tales operaciones originarán el derecho a la deducción, en los términos establecidos en el art. 94 de la Ley del Impuesto y, por tanto, no deberá aplicar la regla de prorata, ya que ésta sólo se aplica, como así dispone el art. 102 de la Ley del Impuesto, cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho.

En resumen, estaría sujeta pero exenta de IVA la transmisión de las participaciones, pudiendo dicha exención ser objeto de renuncia si se cumplen los requisitos establecidos en el art. 20.Dos de la LIVA, ya que lo que se pretende es evitar un trato desigual entre la transmisión directa de inmuebles y la transmisión de participaciones que aseguren la propiedad de los mismos.

Ahora bien de conformidad con lo declarado por la DGT en la citada Resolución de 4 de junio de 2009, las aportaciones efectuadas por los comuneros en el ejercicio de la actividad de promoción inmobiliaria de las nuevas viviendas, en el hipotético caso de que no respondieran a ninguna operación económica sino que únicamente derivasen de la gestión y de la administración de la comunidad de bienes, no constituirían un pago anticipado ni la contraprestación de ninguna operación, a diferencia de lo que sucedería con las aportaciones para la reconstrucción de las viviendas, que sí que adquieren dicha consideración.

Dada una concreta operación en virtud de la cual varias personas poseyesen en *pro indiviso* un terreno rústico recibido en herencia de sus padres en 1982 y 1990, respectivamente, sobre el que nunca hubiesen desarrollado una actividad económica, y al hilo de la cuestión relativa a la tributación de la aportación o venta de dicho terreno a una entidad mercantil vinculada a todos los copropietarios que iba a proceder a desarrollar la urbanización y la promoción de edificaciones en dichos terrenos, estimó la DGT en su Resolución de 14 de octubre de 2008 que la comunidad de bienes constituida por la propiedad indivisa del terreno rústico sobre el que no se hubiese iniciado aún el proceso de urbanización destinado a la transformación material del mismo no tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del IVA.

En consecuencia la venta o aportación no dineraria del terreno a otra entidad efectuada por la referida comunidad de bienes no determinaría la realización de una entrega de bienes sujeta a gravamen.

15 Véase en este sentido lo declarado por la DGT en su contestación a Consulta de 20 de julio de 2015, relativa a una entidad propietaria de un local en una comunidad de propietarios que recibía una cantidad en concepto de alquiler por tener instaladas unas antenas de telefonía móvil, procediendo dicha comunidad de propietarios a liquidar periódicamente el Impuesto derivado de esos alquileres y, con carácter anual, a repartir los ingresos procedentes de los referidos alquileres entre los propietarios de acuerdo a los coeficientes de participación de cada uno. Tal y como precisa el citado Centro Directivo, siendo la comunidad de bienes la titular de la actividad de arrendamiento del inmueble y el sujeto pasivo de las operaciones sujetas a dicho Impuesto derivadas de la actividad, habrá de cumplir la totalidad de obligaciones derivadas de la normativa del Impuesto y, en particular, las contenidas en el apartado uno del art. 164 de la Ley 37/1992.

Por otra parte, dado un concreto supuesto relativo a la existencia de un edificio con inmuebles arrendados y partes susceptibles de utilización individual sin arrendar, de manera que únicamente se hallaba afecta al IVA, en concepto de arrendamiento, la parte arrendada, afirma el TS en su Sentencia de 23 de enero de 2014 que la venta de la parte no arrendada no originará gravamen alguno, siempre que sea susceptible de utilización individual¹⁶. Y, por lo que interesa al objeto de nuestro estudio, en el hipotético caso de que se produjese su compra por parte de una comunidad de bienes, habría de soportar el gravamen la comunidad y no los comuneros, o bien podría producirse la devolución de ingresos indebidos o permitirse el ejercicio del derecho de deducción con la finalidad de evitar el surgimiento de un enriquecimiento injusto por parte de la Administración.

Al hilo de la cuestión relativa a si habría de repercutirse el gravamen por todo el edificio o sólo por las partes arrendadas recuerda el TS la especial situación de los arrendadores en IVA, toda vez que son empresarios por su mera condición de arrendadores. En el presente caso se era empresario a efectos de IVA sólo por las partes arrendadas del mismo y por los elementos comunes que proporcionalmente le correspondieran, pero no por las partes susceptibles de utilización independiente que no estuviesen arrendadas, no hallándose estas últimas afectas al patrimonio empresarial. Ahora bien, tal y como reconoce el Alto Tribunal, dichas partes quedan excluidas del patrimonio empresarial, no por su efectivo no arrendamiento, sino porque no se logró probar la intención objetiva de arrendarlas, siendo indistinto en el caso si las circunstancias del mercado provocasen que no se arrendaran efectivamente.¹⁷

En consecuencia estima el Tribunal Supremo que, a falta de prueba de la intención objetiva de arrendamiento, debe considerarse que las partes susceptibles de utilización individual del edificio no se encontraban afectas al patrimonio empresarial y que, por tanto, no debieron transmitirse con IVA, por lo que no existiría IVA a deducir, toda vez que las cuotas de IVA repercutidas por las partes del edificio no afectas a la actividad empresarial, no fueron repercutidas conforme a Derecho, al no surgir hecho imponible de IVA al respecto.

En cuanto a la cuestión relativa a si la deducibilidad del Impuesto soportado se ha de efectuar por cada una de las entidades mercantiles o por la comunidad de bienes entiende el TS que no se trata de determinar el obligado a soportar la repercusión, sino de precisar si, en el presente caso, y aun aceptando que el obligado a soportar la repercusión es la comunidad de bienes y no el copropietario, resulta contraria a Derecho un acta como la impugnada por no ir continuada por un inmediato acuerdo de devolución de la cantidad cuya repercusión fue sufrida. A tal efecto el TS lleva a cabo un análisis de las consecuencias susceptibles de llevar a derivarse de una actuación incorrecta por parte de la Administración tributaria, concluyendo al efecto que dicha actuación produciría un enriquecimiento injusto en favor de aquélla, ya que se impediría a la entidad deducir el IVA por no ser quien debió soportarlo y no se devolvería el gravamen procedente de una incorrecta repercusión. Por tanto lo que debió haberse producido era la devolución de lo repercutido a quien no se debió y la repercusión del gravamen a quien se debió, permitiéndole el ejercicio de la deducción.

Por otra parte, y tal y como afirma el TS en su Sentencia de 6 de noviembre de 2014 (si bien el presente pronunciamiento no se está refiriendo a una comunidad de bienes sino a una sociedad civil¹⁸) se ha de poner en relación el art. 5.Uno d) de la LIVA

16 Concretamente en el supuesto de autos planteado al Tribunal un edificio contenía distintos inmuebles, todos ellos en conjunto propiedad de determinadas personas, que lo dedicaban al arrendamiento, si bien existían partes susceptibles de aprovechamiento independiente que, habiendo sido arrendados en momentos pasados, no se encontraban arrendadas en el momento en que el edificio fue transmitido a varias sociedades, quienes constituyeron una comunidad de bienes. La venta del edificio se produjo con IVA por su totalidad, siendo las cuotas del Impuesto soportadas por los adquirentes, quienes procedieron a la deducción. A tal efecto recurrió en casación una de las entidades mercantiles, a quien la Administración tributaria emitió liquidación por la que negaba la deducibilidad en base a que se había repercutido IVA por todo el edificio (a pesar de que parte del edificio no se encontraba arrendado) y a que el sujeto repercutido era la comunidad de bienes conformada por las entidades mercantiles adquirentes y no la entidad mercantil considerada de modo aislado. La entidad mercantil recurrió, primero en vía administrativa y después en vía contencioso-administrativa, viendo denegadas sus pretensiones, motivo por el cual presentó recurso de casación ante el Tribunal Supremo.

17 Afirma concretamente a este respecto el TS a través de la presente Sentencia que "La mera tenencia de bienes no implica la explotación de los mismos para obtener ingresos continuados en el tiempo. El hecho de que en el pasado estuvieran arrendados no puede implicar, como pretende la actora, que deba presumirse la afectación de las viviendas, locales, almacén y entresuelo no alquilados a la actividad empresarial (...) Se reconoce (...) que en los años anteriores esos pisos han estado vacíos, sin acreditar ninguna pretensión de alquiler, aunque fuera fallida (...) No hay tampoco elementos objetivos que confirmen la intención supuesta del adquirente de destinar los pisos y locales adquiridos al desarrollo de una actividad empresarial, aunque en ese momento no se esté ejerciendo efectivamente la misma (...) Ha de existir una acreditación suficiente mediante elementos objetivos de la intención del adquirente de destinar los bienes adquiridos al desarrollo de una actividad empresarial o profesional".

18 Precisamente acerca de esta cuestión relativa a la diferenciación entre una comunidad de bienes y una sociedad civil analizó la DGT mediante contestación a Consulta de 29 de junio de 2015 un supuesto en el que un contribuyente, junto con su esposa e hijos, adquirieron en 2006 y 2007 sendos locales comerciales para destinarlos a alquiler, constituyendo a efectos fiscales una sociedad civil en la que los padres participaban al 30% cada uno y los hijos al 20%. Con posterioridad se pretendió disolver la sociedad proindiviso que existía en dichos locales, adjudicando los mismos a los hijos y pagando al resto de los copropietarios en efectivo. Pues bien, tal y como precisa la DGT, una sociedad civil constituida en documento privado posteriormente elevado a público tiene personalidad jurídica propia y, en consecuencia, los bienes aportados por los socios a la sociedad son propiedad de la misma, sin que se produzca cotitularidad alguna al no pertenecer los bienes "en proindiviso a varias personas" -como ocurre en una comunidad de bienes-, sino de forma exclusiva a la sociedad. Por tanto, la inexistencia de un proindiviso sobre los bienes deja sin efecto la disolución de un condominio que no existe, dejando además sin legitimidad a los socios para transmitir su participación en los mismos, dado que los bienes pertenecen a la sociedad, y no a los socios. Quedaría así la opción relativa a la disolución de la sociedad, ya sea total o parcial. Por lo que respecta a la adjudicación a los socios de los locales en proporción a su participación, señala la DGT que ésta tiene la consideración de entrega de bienes sujeta al IVA, debiendo la sociedad transmitente repercutir sobre los socios la cuota correspondiente. Ahora bien, en el presente caso los inmuebles fueron adquiridos previamente por la sociedad mercantil, motivo por el cual su posterior transmisión constituirá una operación sujeta y exenta del Impuesto, sin posibilidad de renuncia a la exención por no tener los adquirentes la condición de empresarios o profesionales.

y el art. 20.Uno.20, apartado 3 a) de la referida Ley de manera que, cuando se trata de una operación de transmisión de terrenos rústicos, no basta con que se realicen las actividades empresariales o profesionales del art 5.1.a) de la LIVA, sino que se ha de tener tal condición de empresario para realizar actividades de urbanización de terrenos exigidas en el art 51.1.d).

De este modo, para que una determinada sociedad civil pueda ser considerada sujeto pasivo del IVA tendrá que concurrir alguna de las siguientes circunstancias: que realice una actividad empresarial entendiendo como tal una que implique la ordenación por cuenta propia de factores de producción material y/o humanos; o que, no realizando esa actividad, se hubiera dedicado, aunque sea aisladamente, a la urbanización de terrenos o a la promoción de edificaciones.

Como ya sabemos el art. 5.Uno d) de la LIVA considera empresario o profesional a quienes efectúan la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

En consecuencia vuelve a poner de manifiesto el Alto Tribunal que se ha de entrar a diferenciar entre quienes se dedican a la urbanización de terrenos y quienes se dedican a la promoción de edificaciones teniendo presente que, que pueda considerarse que existe urbanizador, ha de haber iniciado actuaciones materiales de urbanización del suelo, no siendo suficiente cuando se ha limitado a efectuar actuaciones puramente formales, las cuales resultan insuficientes de cara a considerar que se haya producido una auténtica urbanización de terrenos que permita considerar a la sociedad civil vendedora como urbanizadora.

¿Qué régimen tributario habría que aplicar a aquellas operaciones de adjudicación de inmuebles efectuada por una comunidad de bienes a los comuneros, una vez finalizada su construcción, a efectos de la determinación de la condición de empresario de la comunidad de bienes? Mediante contestación a Consulta de 7 de julio de 2010 analizó la DGT una operación en virtud de la cual una sociedad estudiaba realizar una promoción de un edificio sobre la finca resultante de agrupar unos solares de su propiedad junto a otros colindantes de otra sociedad. La finca resultante de esa agrupación constituía un pro indiviso, en cuanto una unidad única de explotación, hecho que se ratificó por la voluntad de los partícipes en repartir los costes en función de su cuota de participación.

De conformidad con lo declarado por la DGT en el citado supuesto cabría aludir a la existencia de una comunidad de bienes desde su agrupación, con independencia de que las partes tengan o no la voluntad de constituir tal comunidad. De este modo resulta posible afirmar la existencia de una ordenación conjunta de medios y una asunción igualmente conjunta del riesgo y ventura de las operaciones, ya que ambas sufragan los gastos de un único bien en pro indiviso, el edificio a construir, que posteriormente será adjudicado.

La referida entidad (una comunidad de bienes) tendría la condición empresario en los términos del art. 5 de la Ley 37/1992, así como de sujeto pasivo del tributo en los términos previstos en el art. 84.3 Tres de la Ley 37/1992. Y, por lo que respecta a la adjudicación de los inmuebles por la comunidad de bienes a los comuneros, una vez finalizada su construcción, dichas adjudicaciones realizadas por la comunidad de bienes tendrían la consideración de primera entrega de edificaciones, al ser realizadas por su promotor una vez terminada su construcción, quedando en consecuencia sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Esto supone que dicha comunidad habría de repercutir el Impuesto y expedir factura con todos los requisitos recogidos en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el art. primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

Por otra parte afirmó la DGT en su Resolución de 12 de mayo de 2011 que, habiéndose producido la venta por un comunero del 50% de su participación en una comunidad de bienes destinada a la actividad agraria, puede afirmarse que dicha comunidad tendrá la consideración de sujeto pasivo del IVA, quedando obligada al cumplimiento de las obligaciones materiales y formales deducidas de la normativa del Impuesto y, esencialmente, las contenidas en el art. 164.uno de la Ley 37/1992.

Y, partiendo de lo anterior, aquella transmisión que efectúe uno de los comuneros de su participación en la comunidad de bienes -participación que comprendería las mitades de los bienes propiedad de la comunidad- constituiría una operación no sujeta al Impuesto, en la medida en que dicho comunero no tuviese la condición de empresario o profesional, no procediendo la repercusión del IVA en la citada operación.

Ahora bien, tal y como precisa la DGT, desde el instante en que tenga lugar la consolidación de la propiedad total de los bienes en el comunero adquirente y quede él sólo para ejercer la actividad ganadera, se convertirá en empresario o profesional, estando obligado en consecuencia al cumplimiento de las obligaciones materiales y formales derivadas del Impuesto que incumbiesen hasta ese momento a la comunidad de bienes.

Dentro del ámbito de la Hacienda Foral, y dada una comunidad de bienes constituida para la construcción de una vivienda financiándose los costes derivados de dicha construcción mediante entregas que irían haciendo los comuneros y adjudicándose el inmueble a los mismos a su finalización en proporción a sus respectivos porcentajes de participación para, con posterioridad,

proceder a efectuar la disolución de la comunidad de bienes, afirmó el Departamento de Hacienda y Finanzas de Guipúzcoa en su Resolución de 16 de noviembre de 2010 que resulta procedente la consideración de la comunidad de bienes como empresario y su sujeción al IVA, debiendo calificarse las entregas realizadas por los comuneros como pagos anticipados del precio por la futura entrega de la vivienda a los mismos, siendo en consecuencia su devengo procedente.¹⁹

En resumen, ¿Están sujetas a IVA las operaciones efectuadas por los entes sin personalidad jurídica? Si se tratara por ejemplo de un supuesto en virtud del cual una comunidad de bienes y otra entidad adquiriesen un solar en pro indiviso con la finalidad de destinarlo a la construcción de un conjunto de viviendas, trasteros, garajes y locales, de manera independiente y separada para cada una de ellas, no existiendo voluntad alguna de promover en común la construcción sobre dicho solar, no tendría la consideración de sujeto pasivo a efectos del IVA la comunidad de bienes formada por ambos, ya que el solar adquirido se destina a la promoción inmobiliaria de manera independiente y separada por parte de cada una de las entidades adquirentes, sin que exista una asunción conjunta del riesgo y ventura derivados de la actividad, ya que el solar no va a ser explotado de manera común, existiendo una separación jurídica y económica de las fincas de cada uno de los promotores.²⁰

Ahora bien, matiza la DGT que se encuentran sujetas y no exentas de IVA las entregas de los inmuebles realizadas por la entidad, al tener la consideración de primeras entregas de edificaciones, ya que son realizadas por su promotor una vez finalizada su construcción. Y será cada una de las entidades adquirentes la que tenga que ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas de manera independiente, ya que son ellas las que adquieren la calificación de sujetos pasivos a efectos del Impuesto.

Conviene tener presente además que, dado un concreto supuesto relativo a una comunidad de bienes promotora de una edificación, la eventual adjudicación de las viviendas y plazas de garaje que se produjera al disolverse la comunidad adquiriría la consideración de primera entrega, de manera que las segundas entregas efectuadas a los miembros de aquella quedarían exentas, no teniendo en consecuencia las cuotas soportadas a resultas de su adquisición la consideración de deducibles, al destinarse a la realización de operaciones exentas.

Así quedó recogido en las Sentencias del TSJ. de Madrid 22 de noviembre de 2010 y 17 de febrero de 2011. Queda claro por tanto que en la promoción de edificaciones en comunidad no cabe hablar de la existencia de primera entrega con motivo de la adjudicación, al no existir transmisión a quien ya tenía el condominio, no constituyendo por ende la posterior transmisión segunda entrega²¹.

Recientemente, y refiriéndose asimismo a la delimitación de la condición de sujeto pasivo de las comunidades de bienes, declaró la DGT mediante contestación a Consulta de 31 de marzo de 2014 que el importe con el que una empresa promotora debe resarcir a la comunidad de propietarios por las obras ejecutadas para subsanar los vicios y defectos constructivos que no ejecutó no constituye la contraprestación de una operación sujeta al IVA, sino que tiene carácter indemnizatorio, ya que el pago de dicho importe viene a sustituir el incumplimiento de la citada empresa de lo dispuesto por la sentencia judicial.

En efecto para el citado Centro Directivo la ejecución de unas obras para subsanar vicios y defectos constructivos del inmueble en sustitución de la empresa promotora y como consecuencia de una sentencia judicial cuyo destinatario es la propia comunidad contratista no convierten a ésta en empresario o profesional a efectos del IVA. En consecuencia las citadas comunidades tendrán la condición de consumidores finales a efectos del Impuesto, no pudiendo repercutir el mismo sobre los comuneros con ocasión del cobro de las derramas que efectúen a los mismos, ni deducir las cuotas del IVA soportadas en la adquisición de bienes o servicios.

Téngase presente para finalizar que en una comunidad de bienes la titularidad de los derechos está atribuida de forma sustancialmente idéntica, de manera que las participaciones de cada titular deben ser cualitativamente iguales, aunque puedan ser cuantitativamente diferentes. Una cotitularidad cualitativamente igual implica que se está hablando de derechos de la misma naturaleza²².

19 Asimismo se añade en la citada Resolución que, tras la entrega de la vivienda efectuada por la comunidad de bienes a un tercero, la operación gravada por virtud de la cual se estaban cobrando los anticipos queda sin efecto, debiendo procederse a la modificación de la base imponible del Impuesto y a la expedición de la oportuna factura rectificativa.

20 En este sentido se pronunció la DGT en su Resolución de 7 de agosto de 2009, a través de la cual se analizaba dicho supuesto, existiendo dos copromotores para cada uno de los bloques de fincas, emitiéndose facturas independientes por parte de la empresa constructora a cada uno de los copromotores y adquiriendo cada uno de ellos la consideración de sujeto pasivo, al tener la condición de empresarios o profesionales.

21 No obstante, y tal y como se encargó de precisar el TJUE en su Sentencia de 8 de febrero de 1990, las comunidades de copropietarios promotoras de inmuebles son sujetos pasivos del Impuesto, debiendo tributar por la adjudicación de viviendas a los comuneros, ya que el término "entrega" equivale a transmisión del poder de disposición y no a transmisión del bien. En este mismo sentido se pronuncia la Resolución del TEAC de 13 de octubre de 2005.

22 La comunidad tiene lugar por tanto entre derechos de naturaleza homogénea. Así, dos titulares de la propiedad pueden formar comunidad y dos titulares de un mismo derecho real limitado (usufructuarios) también pueden formar una comunidad, pero no existe comunidad entre derechos heterogéneos, es decir, entre la propiedad y un derecho real limitado o entre derechos reales limitados de diferente naturaleza.

Para que una comunidad adquiera la condición de sujeto pasivo en el IVA es necesario que como tal entidad realice una actividad empresarial o profesional a la que se afecte el inmueble, operando como sujeto diferenciado de sus miembros, procediendo a la presentación de las correspondientes obligaciones formales y materiales como tal entidad y utilizando en el tráfico mercantil junto al nombre la denominación “comunidad de bienes”.²³

23 La reciente Resolución del TEAC de 22 de octubre de 2015 analizó a este respecto un supuesto en el que los vendedores del inmueble eran titulares, según los casos, de la plena propiedad, del usufructo o de la nuda propiedad sobre determinadas partes indivisas, motivo por el cual no cabía hablar de la existencia de una comunidad de bienes integrada por todos ellos, dada la concurrencia de derechos de naturaleza heterogénea. En definitiva, sólo podía hablarse de una comunidad entre los nudos propietarios aunque alguno de ellos fuese titular del pleno dominio. En el citado supuesto planteado el inmueble transmitido se había destinado al arrendamiento de vallas publicitarias, de manera que únicamente los cotitulares en pleno dominio o el usufructuario podían ceder el uso y disfrute de la finca y tener la condición de arrendadores y, en esa medida, la condición de empresarios, quedando la transmisión de sus respectivos derechos sujeta al IVA. En efecto, tal y como precisó el TEAC en la citada Resolución los nudos propietarios, en la medida en que no ostentaban el derecho de uso y disfrute de la finca, no podían cederlo, no teniendo en consecuencia la condición de arrendadores. Debido a ello la transmisión de su nuda propiedad, que constituye un acto dispositivo o “transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales” en los términos del art. 8 de la Ley 37/1992, habrá de quedar sujeta a IVA cuando los nudos propietarios tengan la condición de empresarios o profesionales, como sería el caso de una sociedad mercantil. Por otra parte, y en relación igualmente con el citado supuesto, al margen de que en el ámbito civil exista una comunidad de bienes por copropiedad en un inmueble, para que la comunidad adquiera la condición de sujeto pasivo en el IVA es necesario que como tal entidad realice una actividad empresarial o profesional a la que se afecte el inmueble, operando como sujeto diferenciado de sus miembros y teniendo lugar la presentación de las correspondientes obligaciones formales y materiales como tal entidad y la utilización en el tráfico mercantil junto al nombre la denominación “comunidad de bienes”. Así, aunque se admita la existencia de una comunidad de bienes a efectos civiles integrada por los nudos propietarios y los titulares del pleno dominio, dicha comunidad no podrá ceder el uso y disfrute que exige un contrato de arrendamiento, no pudiendo ser titular de tal actividad, sino que dicha condición de arrendador corresponderá a los titulares del derecho de usufructo. En consecuencia, dicha comunidad de bienes no sería sujeto pasivo del Impuesto.

Novedades Normativas

ORDEN HAP/2763/2015, DE 17 DE DICIEMBRE, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte 20

NOVEDADES NORMATIVAS

ORDEN HAP/2763/2015, DE 17 DE DICIEMBRE, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte

El artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece como uno de los medios para la comprobación de valores el de precios medios en el mercado, que se ha considerado como idóneo para la comprobación de valores de los medios privados de transporte, aprobándose para cada ejercicio una Orden del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas en la que se han recogido los precios en el mercado no sólo de los automóviles de turismo, vehículos todo terreno y motocicletas, sino también los de las embarcaciones de recreo.

En aplicación de lo anterior, la Orden de 30 de enero de 1987 aprobó los precios medios de venta utilizables como medio de comprobación, tanto en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como en el entonces Impuesto General sobre las Sucesiones. Dichos precios medios de venta han venido siendo actualizados para los diferentes años por sucesivas Ordenes del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. La última actualización realizada se ha llevado a efecto por la Orden HAP/2374/2014, de 11 de diciembre, en la que se establecía, como se hace en esta Orden, que los precios medios de venta pudieran utilizarse como medios de comprobación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

En el mismo sentido, la Orden de 4 de julio de 2001, por la que se aprueba el modelo de declaración-liquidación que debe utilizarse en las transmisiones de determinados medios de transportes usados sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, establece que para la práctica de la liquidación se podrán tomar en cuenta los precios medios de venta establecidos anualmente en Orden Ministerial.

Para la elaboración de las tablas de modelos y precios se han utilizado las publicaciones de las asociaciones de fabricantes y vendedores de medios de transporte, así como las indicaciones y características técnicas sobre nuevos vehículos aportadas por los propios fabricantes.

Esta orden mantiene la tabla de porcentajes de depreciación contenida en el anexo IV de la Orden de 15 de diciembre de 1998, por considerar que sigue siendo adecuada a la realidad del mercado del automóvil y a la depreciación que sufren los vehículos.

Se incluyen bajo un mismo encabezamiento los datos técnicos correspondientes a los vehículos, con la potencia expresada en kilovatios (kW), y se incorpora, para los vehículos comercializados desde enero de 2008, el nivel de emisiones de CO₂, expresada en gramos por kilómetro (gr/km). Como en años anteriores, se mantiene también como dato identificativo de los modelos, la potencia de los motores en caballos de vapor (cv), por ser datos de carácter comercial y general que sirven para identificar algunos de los modelos de automóviles. Asimismo, se conserva, como otro elemento para diferenciar algunos modelos de automóviles, cuya denominación se mantiene a lo largo del tiempo, el periodo de su comercialización, dado que algunos vehículos, aun siendo diferentes, mantienen su misma denominación comercial durante un gran número de años. A su vez, los precios medios de los diversos tipos de motocicletas se siguen diferenciando en función del tamaño de su motor, expresado mediante los centímetros cúbicos del mismo, elevando las cuantías de las de mayor cilindrada, dado que mantienen a lo largo del tiempo un mayor valor de mercado.

Como el año anterior, en lo que se refiere al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, para adecuar dicha valoración a los criterios de la Unión Europea se mantiene la fórmula que elimina del valor de mercado, a efectos de dicho impuesto, la imposición indirecta ya soportada por el vehículo usado de que se trate.

Si desea consultar el texto íntegro, pinche en el siguiente enlace:

<https://www.boe.es/boe/dias/2015/12/21/pdfs/BOE-A-2015-13918.pdf>

Tributos Oficinas Liquidadoras

• TRIBUNAL SUPREMO

- » Entregas de terrenos no urbanizables 22
- » Escritura de ratificación y elevación a público de documento privado de crédito hipotecario sometida a condición suspensiva 28

• TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

- » Acuerdos de rectificación de oficio del domicilio fiscal 34
- » Notificación electrónica obligatoria (NEO)..... 35
- » Escritura de liberación de aval y constitución de afianzamiento de préstamo hipotecario 36
- » Constitución de sociedad con suscripción del capital mediante aportación de un inmueble hipotecado..... 37
- » Efectos de las contestaciones tributarias escritas..... 38

TRIBUNAL SUPREMO

ENTREGAS DE TERRENOS NO URBANIZABLES. (SENTENCIA DE 28 DE OCTUBRE DE 2015)

La compraventa cuyo objeto son los terrenos resultantes de un Plan Parcial pendiente de aprobación definitiva, a entregar cuando se encontraran totalmente urbanizados: no ha de atenderse al estado del terreno a la fecha en que se produce la adquisición, sino el estado del terreno que el transmitente se compromete a poner a disposición del adquirente.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Para la correcta comprensión de la cuestión controvertida, que no es otra que la tributación por el IVA o por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de la compra-venta de terrenos resultantes de un Plan Parcial pendiente de la aprobación definitiva, a entregar cuando se encontraran urbanizados, conviene recordar los siguientes antecedentes:

(1º) El 3 de junio de 2004 se formaliza escritura de elevación a público de documento privado de compraventa en la que intervienen: a) D María Martín Garrido y D María del Carmen Crespo San Miguel en nombre y representación de “Puerta de Vicalvaro Sociedad Cooperativa Madrileña de Viviendas”; b) Doña María Luisa Blanco Izquierdo y Doña María del Carmen Zamora Pozuelo, en nombre y representación de “Puerta de los Pedroches, Sociedad Cooperativa Madrileña de Viviendas”; y, c) D. Luis Sebastián Morillas Vega en nombre y representación de la mercantil “Promociones Rydley Tres, S.L.”, disponiendo:

Primero.-Que elevan a público el documento privado suscrito en Madrid, el día 7 de junio de 2001, firmado por los representantes de las entidades otorgantes de la presente y que se incorpora a la matriz como parte integrante y fundamental a todos los efectos.

Segundo.-A fin de aclarar y complementar el referido contrato, los comparecientes declaran: a) Que el objeto de la compraventa del referido contrato, indeterminable al día de hoy, será parte de las fincas de resultado por aportación de las adquiridas por las partes vendedoras mediante escrituras otorgadas en Madrid ante el Notario D. José Manuel García Collantes el día 1 de junio de 2001 bajo los números 1847, 1848 y 1849 de orden de su protocolo. b) Que el precio de la compraventa es el que resulta del contrato objeto de la presente, esto es la cantidad de 16.107.124,40 €. c) Que por necesidades económicas de las entidades vendedoras, la parte compradora abona como parte de pago de dicho precio 125.000,00 € por lo que, las partes vendedoras expiden carta de pago.

Tercero.-Que, a excepción de lo contenido en la letra c) del anterior apartado, dejan subsistente y en pleno vigor el resto de los pactos y condiciones convenidos en el contrato de compraventa objeto de la presente escritura”.

(2º) Con fecha 16 de abril de 2004 fueron emitidas sendas facturas emitidas con fecha 16 de abril de 2004 por Puerta de los Pedroches, S.C.M.V., y Puerta de Vicalvaro, S.C.M.V., a Promociones Rydley Tres, S.L., con el siguiente concepto: «A cuenta del 5% previsto a la aprobación definitiva del Plan Parcial del Desarrollo del Este Los Ahijones UZP 2.03, en el contrato de compraventa de 40.000 m2 de edificabilidad para vivienda libre de fecha 07 de junio de 2001». Constando en ambas: «Importe: 125.000,00 €»; «16% IVA: 20.000,00 €» y «Total: 145.000,00 €». Las dos facturas están reflejadas en el «Libro Registro de Facturas Recibidas» de Promociones Rydley Tres, S.L., y el IVA soportado declarado en concepto de operaciones interiores en el modelo 300 correspondiente al IVA del ejercicio 2004, período 2T, y en el modelo 347, resumen anual del IVA del ejercicio 2004.

(3º) El contrato privado de compraventa de fecha 7 de junio de 2001, unido a la escritura pública, contiene las siguientes estipulaciones relevantes:

Primera.- Las entidades “Puerta de Vicálvaro, S.C.M.V.” y “Puerta de Los Pedroches, S.C.M.V” venden a la entidad “Promociones Rydley Tres S.L.” que compra cuarenta mil metros cuadrados de superficie neta correspondiente a vivienda de precio libre del terreno que se adjudique en propiedad a las citadas Cooperativas en el Proyecto de compensación del Plan Parcial Desarrollo del Este-Los Ahijones U.Z.P. -2.03.

Segunda.- Las vendedoras se obligan a mantener en el proyecto de compensación que realicen o encarguen a un tercero al menos 40.000 metros cuadrados de superficie neta edificable para vivienda de precio libre de los que figuran en el Plan Parcial citado.

Tercera.- Los terrenos objeto de la presente compraventa se venden totalmente urbanizados, libres de cualquier carga o gravamen, y en las mismas condiciones y calidades que el resto del suelo comprendido en el Plan Parcial a que pertenecen.

Cuarta.- La superficie de terreno que cada entidad vendedora entregará a la compradora para completar los 40.000 metros cuadrados se hallará en proporción al porcentaje que cada una tenga de propiedad en el suelo de vivienda de precio libre una vez aprobado definitivamente el proyecto de compensación y se conozca la propiedad que cada una tenga en las fincas resultantes.

Quinta.- Ambas partes se comprometen a no interferirse en la actividad urbanizadora o edificadora de la otra, a fin de agilizar el proceso y desarrollarlo conforme se establezca por la Junta de Compensación.

Sexta.- El precio que la compradora se obliga a pagar a la vendedoras es de 16.107.124,40 euros, si la superficie comprada fuera finalmente de 40.000 metros cuadrados y la que corresponda al precio fijado si la compradora renunciase a un resto para no adquirir fincas en proindiviso o se incrementara con superficie de uso comercial.

Séptima.- La forma de pago del precio será la siguiente: Un 5% a la aprobación definitiva del Plan Parcial Desarrollo del Este-Los Ahijones U.Z.P. -2.03.- Un 5% a la aprobación definitiva del Proyecto de Compensación momento en que se otorgará escritura pública de compraventa de los 40.000 metros de superficie neta edificable para vivienda de precio libre, o en su caso, de los derechos urbanísticos equivalentes que correspondan a las fincas aludidas en el Expositivo 1 de este documento, por razón de vivienda de precio libre. El resto (90%), serán pagadas por la sociedad compradora a las vendedoras, en proporción y plazos que por la Junta de Compensación sean solicitados o requeridos a la parte vendedora para hacer frente a los gastos o cargas de urbanización y ello en proporción a la superficie objeto de transmisión. Del anterior 90% en cada pago se deducirá la parte proporcional del saldo de la carga hipotecaria que pesa sobre las fincas cuya superficie es objeto de transmisión.

Octava.- La compradora podrá ceder los derechos adquiridos en el presente contrato a favor de uno o varios terceros de su elección, sea persona física o jurídica, y en consecuencia las vendedoras se obligan a otorgar la escritura pública de venta a nombre de quien designe aquella previo conocimiento de ambas partes vendedoras y garantía de pago de la parte o entidad cesionaria.

(4º) En uso de lo permitido por la última estipulación trascrita, Promociones Rydley Tres, S.L., mediante contrato privado elevado a escritura pública el 1 de abril de 2005, cedió parcialmente sus derechos a Ferrovial Inmobiliaria, S.A., subrogándose esta última en una parte de los derechos urbanísticos que adquiriría, tras la urbanización de las parcelas, Puerta de Vicalvaro, S.C.M.V., en uso residencial destinado exclusivamente a vivienda libre, con una superficie neta de 24.000 metros cuadrados.

(5º) El 30 de mayo de 2005 se formaliza escritura de novación de contrato de compraventa y de constitución de Hipoteca de Seguridad otorgada por "Puerta de Los Pedroches, S.C.M.V." como garante y Promociones Rydley Tres, S.L., y Promociones Geotropo, S.L., y al efecto expone:

1. Que el garante hipotecario "Puerta de los Pedroches, S.C.M.V." es dueña de las 17 fincas urbanas y rústicas que se describen; II. Las sociedades "Promociones Geotropo, S.L.", y "Promociones Rydley Tres, S.L.", tienen suscritos con la entidad "Puerta de los Pedroches, S.C.M.V." sendos contratos de compraventa de edificabilidad neta patrimonializable, ambos de fecha 7 de junio de 2001, que se elevaron a escritura pública con fecha 3 de junio de 2004; III. Que las partes contratantes han convenido en adelantar el pago de la totalidad del precio que queda pendiente de abono de los contratos descritos en el expositivo anterior, procediéndose a la constitución de hipoteca de garantía sobre los terrenos propiedad de la entidad "Puerta de los Pedroches, S.C.M.V." que garantice el cumplimiento de la obligación de entrega de la edificabilidad (32.000 m² VL) con la superficie de uso comercial correspondiente, lo que se formaliza en la presente escritura por medio de las siguientes ESTIPULACIONES:

Primera.-Las partes acuerdan novar los contratos privados de compraventa descritos en el expositivo II, únicamente en el sentido de que las compradoras adelantan el pago del precio pendiente de abono por la compraventa de la edificabilidad descrita de (32.000 m² VL) vivienda libre, totalmente urbanizada, libre de cualquier carga y gravamen, así como la de uso comercial en la cantidad equivalente a la media que el Plan Parcial del Sector UZP 2.03 Desarrollo del Este Los Ahijones contempla en las parcelas ubicadas de vivienda libre, que las partes fijan en este momento en 960 m² para cada una de las sociedades, de tal suerte que cada una de las compradoras, "Promociones Geotropo, S.L." y "Promociones Rydley Tres, SL." en este acto abonan a "Puerta de los Pedroches, S.C.M.V." la totalidad del precio de la compraventa pendiente de pago, por importe de 6.317.880 €, más 1.010.860,8 € en concepto de 16% de IVA, por la superficie correspondiente a la vivienda libre, y 386.572,80 € por 960 m² de superficie de uso comercial en que se cifra la cantidad equivalente a la media que el Plan Parcial del Sector UZP 2.03 contempla las parcelas ubicadas de vivienda libre, más 61.851,65 € en concepto de 16% de IVA.

Segunda.-El garante constituye hipoteca a favor de los acreedores hipotecarios sobre las fincas descritas en el expositivo I en garantía de la obligación identificada en el expositivo III. Se establece como fecha de vencimiento la de 1 de junio de 2012. Así, caso de llegar tal día sin que "Puerta de los Pedroches, S.C.M.V." haya procedido a escriturar a nombre de las mercantiles "Promociones Geotropo, S.L." y "Promociones Rydley Tres, S.L." como propietarias del pleno dominio del 100% de las fincas resultantes que se determinan del proyecto de compensación definitivamente aprobado en el ámbito UZP 2.03 Desarrollo del Este-Los Ahijones, en que se materialice la edificabilidad neta patrimonializable objeto de compraventa (32.000 m² VL mas la superficie de uso comercial), los acreedores hipotecarios, "Promociones Geotropo, S.L.", y "Promociones Rydley Tres, S.L.", instarán la inmediata ejecución de la garantía hipotecaria que aquí se regula;

Tercera.-La responsabilidad hipotecaria por todos los conceptos tendrá como límite el importe máximo y conjunto de 67.421.381,63 euros».

(6º) Con fecha 5 de julio de 2005, el obligado tributario "Promociones Rydley Tres, S.L.", presentó en la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid modelo 601 de Autoliquidación por el concepto "hipoteca de seguridad" con un valor declarado de € 67.421.381,63 euros ingresando el 1% por importe de 337.106,91 euros.

(7º) La aprobación definitiva del Plan parcial en el que se integran las fincas afectadas por las operaciones se produjo el 21 de julio de 2005 (BOCM de 12 de septiembre de 2005). La Junta de Compensación UZP 2.03 Desarrollo del Este-Los Ahijones se constituyó mediante escritura pública de fecha 11 de mayo de 2006. Obra además en el expediente certificado expedido el 2 de octubre de 2008 por su Secretario, don Cecilio , con el visto bueno de su presidente, don Eutimio , en el que se lee: «las Entidades Promociones Geotropo, S.L., y Promociones Rydley Tres, S.L., no forman parte de esta Junta de Compensación, al no ser titulares de ninguna finca registral incluida dentro de la Unidad de Ejecución del UZP 2.03 "Desarrollo del Este los Ahijones"».

(8º) Formulada propuesta de liquidación provisional por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, a la vista de la escritura pública de 3 de junio de 2004 arriba mencionada, en el procedimiento de verificación de datos iniciado por la Subdirección General de Gestión Tributaria de la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid, con fecha registro de entrada 11 de marzo de 2008, Promociones Rydley Tres, S.L., presentó alegaciones señalando que la operación no es asimilable a la adquisición de unos terrenos a través de la cesión de su aprovechamiento urbanístico, por lo que ha de estarse a su verdadera naturaleza, la de compraventa de una cosa futura, que además, en el momento de la entrega tendrá la inequívoca naturaleza de edificable, quedando por ello sujeta y no exenta en el IVA.

(9º) Con fecha 24 de junio de 2008, la Inspección de Hacienda de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria incoó a Puerta de los Pedroches, S.C.M.V., y a Puerta de Vicalvaro, S.C.M.V., sendas actas firmadas en conformidad, relativas al IVA de los ejercicios 2004 y 2005, en las que, tras reseñarse los contratos suscritos con Promociones Geotropo, SL, y Promociones Rydley Tres, SL, en 7 de junio de 2001 que eran idénticos, su elevación a públicos, mediante escrituras autorizadas el 3 de junio de 2004, con las aclaraciones introducidas, y los posteriores contratos celebrados en 1 de abril de 2005 por los compradores en relación con la cesión parcial de sus respectivos derechos a Ferrovial Inmobiliaria, S.A, así como las escrituras de novación otorgadas de los contratos iniciales en 30 de mayo de 2005, se señala que los sujetos pasivos, esto es las Cooperativas consignaron en sus declaraciones del segundo trimestre de 2004 una base imponible al tipo general de 250.000 euros, correspondientes a los pagos realizados por Promociones Rydley Tres, S.L. y Promociones Geotropo, SL, y que como resultado de la operación de novación realizada el 30 de mayo de 2005, Puerta Pedroches, S.C.M.V., emitió dos facturas a cada una de las mercantiles intervinientes Promociones Geotropo, S.L., y Promociones Rydley Tres, S.L., una por los 16.000 m² de edificabilidad de vivienda libre por importe de 7.328.740,80 euros (16 000 m² x 402 68 = 6 442 880,00 -125.000 pagado en 2004 = 6.317.880 euros, más el 16% de IVA) y otra por los 960 m² de edificabilidad comercial por importe de 448.424,45 euros (960 x 402,68 más 16% IVA), consignando el sujeto pasivo en la declaración liquidación correspondiente al segundo trimestre de 2005 una base imponible al tipo general por importe de 13.408.905,60 euros que se corresponde con el resto del precio pendiente de pago por la venta de edificabilidad (6.442.880-125.000) x 2 + (386 572,8 x 2) = 13.408.905,60).

Ante estos hechos la Inspección, recordando la doctrina establecida por la Dirección General de los Tributos en relación con las operaciones que tienen por objeto derechos de aprovechamiento urbanístico (edificabilidad), de que se trata de operaciones que han de ser consideradas como entregas de bienes, en la medida en que lo que se está transmitiendo es, en última instancia, el suelo correspondiente. argumenta que para señalar el devengo del tributo que, en su caso, pudiera corresponder habrá que determinar cuándo se entiende realizada esta entrega de bienes, reconociendo que de conformidad con lo dispuesto en el apartado uno del artículo 75 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401), del Impuesto sobre el Valor Añadido el Impuesto se devengará en las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable, por lo que el Impuesto se devengará cuando los derechos de aprovechamiento urbanístico (edificabilidad) que se entregan se pongan a disposición del adquirente, para lo que es necesario que se haya llevado a cabo la reparcelación y la urbanización de las parcelas, para concluir que se consideran correctos los datos declarados por el sujeto pasivo, al no haberse producido el devengo, aunque no obstante tal y como señala el 75, en su apartado Dos, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

(10º) El 11 de julio de 2008, la Subdirección General de Gestión Tributaria de la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid practicó liquidación provisional por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de la que resulta una deuda tributaria a ingresar de 1.279.865,50 euros de los que 1.127.498,71 euros corresponden a la cuota, y 152.366,79 euros a intereses de demora. En el apartado motivación el acuerdo señala "en cuanto a la alegación efectuada por la sociedad Promociones Rydley Tres, S.L., de que no procede practicar liquidación porque "estamos ante la transmisión de una cosa futura", que esta Administración tributaria comparte el criterio del TEAC (resolución nº 449/2001, de 4 de julio) y del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (sentencias nº 353/2005, de 22 de abril, y nº 120/2004, de 16 de febrero) de que la falta de entrega de los terrenos no afecta a la perfección y eficacia del contrato de compraventa de edificabilidad, que constituye un negocio jurídico distinto de la adjudicación de los terrenos, por el que se transmiten unos derechos patrimoniales que se incorporan

al patrimonio de la sociedad compradora. Por otra parte, la sociedad Promociones Rydley Tres, S.L., solicita, con carácter subsidiario, la renuncia a la exención del IVA. Analizada esta cuestión, esta Administración tributaria considera [...] que lo decisivo es que, en el documento en el que se formaliza la transmisión, las partes manifiesten su intención y conocimiento de que la operación queda sujeta al IVA, condición que no se cumple en el presente caso, ya que ni en el documento privado de compraventa de fecha 7 de junio de 2001 ni en la escritura posterior de elevación a público del referido documento, de fecha 3 de junio de 2004, consta manifestación alguna de las partes de la que pueda deducirse su intención de que la operación quede sujeta al IVA. Y ello a pesar de que en la referida escritura se otorga carta de pago por la parte del precio abonado en ese momento”.

(11º) Confirmada en reposición la liquidación provisional, por acuerdo de 28 de octubre de 2008, Promociones Rydley Tres, S.L., promovió reclamación económico-administrativa ante el TEAC, R.G. 00/00689/09, que resultó desestimada en resolución adoptada el 18 de noviembre de 2009, porque «el hecho imponible [...] de la liquidación impugnada en la presente reclamación consiste en la cesión de derechos sobre terrenos que, todavía, “no tienen la consideración de edificables”, por lo que la operación a la fecha del devengo, es una operación exenta del IVA», y «[e]l incumplimiento de los requisitos exigidos para la renuncia a la exención determina que siendo una operación sujeta pero exenta pueda estar gravada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados».

(12º) Finalmente la Sala de instancia se pronunció en los términos que se reflejan en los antecedentes.

Segundo. Sentado lo anterior, y entrando en los motivos de casación articulados contra la sentencia recurrida, que pueden ser analizados de forma conjunta, la parte denuncia, al amparo del artículo 88.1.d) de la LJCA (RCL 1998, 1741), la vulneración de los artículos 4.Uno y 20.Uno.20º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401), 7.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RCL 1993, 2849), 1282, 1285 y 1462 del Código Civil (LEG 1889, 27), 9.3 y 24 de la Constitución Española (RCL 1978, 2836) y, finalmente, 114 de la Ley General Tributaria y 8 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, articulando dos motivos.

El primer motivo se refiere a la infracción de los artículos 4Uno y 20.Uno.20º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, artículo 8 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, 7.5 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y 1282, 1285 y 1462 del Código Civil.

Sostiene que, con independencia de que el objeto del contrato fueran terrenos urbanizados, como mantuvo, o derechos de aprovechamiento urbanístico sobre fincas resultantes con uso de vivienda libre, como argumentó el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, ni los unos ni los otros existían en el tráfico jurídico cuando se otorgó la escritura pública, siendo imposible su entrega mediante traditio ficta, evidenciando el error del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en la aplicación al caso del artículo 1462 del Código Civil, en tanto que entiende que se produjo la entrega en dicha fecha, cuando el objeto del contrato, sea cual sea su naturaleza, no existía.

Agrega que en ese error se sustenta todo el razonamiento de la Sala de instancia, y que una correcta aplicación de los artículos 1281, 1285 y 1462 del Código Civil habría evitado la evidente confusión que comete entre los efectos obligacionales y reales de los contratos de compraventa. Y es que uno no puede entregar lo que no tiene.

Siendo esto así, como las entidades intervinientes en la operación tenían la condición de sujetos pasivos del IVA, ha de partirse de la sujeción de la operación al IVA, y de la inaplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, aunque el impuesto no se habría devengado ni a la fecha de otorgamiento de la escritura pública ni anteriormente, salvo por el pago anticipado del precio correspondiente a la factura de 16 de abril de 2004.

No obstante, para el supuesto de que la Sala considerase aplicable la exención, a pesar de no haberse realizado todavía el hecho imponible, defiende que tanto la Administración Tributaria como el Tribunal Superior de Justicia determinaron erróneamente el alcance de la exención, al centrar su atención en el estado de los terrenos a la fecha de elevación a público del contrato privado de compraventa, haciendo abstracción de los pactos de las partes respecto de las condiciones en que debían estar los terrenos a cuya titularidad accedería, y obviando la circunstancia de que el estado del terreno a la fecha del contrato resulta un dato irrelevante para aplicar esta exención, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Analiza, en particular, la sentencia de 17 de enero de 2013, Woningstichting Maasdriel (C-543/11), de la que reproduce sus apartados 32 a 36, para destacar que la intención declarada por las partes debe tenerse en cuenta, al apreciar globalmente las circunstancias de la operación, siempre que pueda deducirse de elementos objetivos.

Trae a colación, en el mismo sentido, la contestación de la Dirección General de Tributos a la consulta vinculante V2322-09, evacuada en relación con la sujeción al IVA de una entrega de edificabilidad como pago en especie de gastos de urbanización, en la que establecida su sujeción al IVA se analiza su posible exención en el artículo 20.Uno.20º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, con el siguiente resultado:

«[E]l referido precepto no contiene una interpretación auténtica, ni siquiera por remisión, de lo que, a efectos de la exención del I.V.A., ha de entenderse por “terrenos urbanizados o en curso de urbanización”. Pero sí existe una noción o interpretación judicial de los mismos, reiterada en pronunciamientos de instancia y acogida por esta Sala, según la cual se trata de expresiones con sentido

diferente al estrictamente jurídico, de manera que sólo merecen tal consideración aquellos terrenos en los que existen operaciones materiales de transformación física de los terrenos.”

No obstante lo anterior, no debe confundirse el terreno que es objeto de transmisión con el momento en que se produce la transmisión. Así, lo relevante no es el estado físico del terreno a la fecha en que se produce su entrega, sino el estado del terreno que, quien lo transmite, se compromete a poner a disposición del adquirente. En este sentido, si el transmitente asume, total o parcialmente, los gastos de urbanización de los terrenos y con este compromiso los pone a disposición del adquirente, entonces se ha de entender que el objeto de la entrega es un terreno urbanizado o en curso de urbanización, con independencia de que en el momento de realizarse la operación no se hayan iniciado materialmente las obras, debiendo los consultantes repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido mediante la correspondiente factura».

Enfatiza que todos los elementos objetivos que rodean la operación litigiosa ponen de manifiesto que la voluntad de las partes era la transmisión de terrenos ya urbanizados, no sólo el contrato de compraventa y el posterior contrato de cesión a FERROVIAL de la posición contractual, también los hechos posteriores, porque Promociones Rydley Tres, S.L., no formó parte de la Junta de Compensación, no figura como titular de las fincas de origen ni tampoco como titular de derechos de aprovechamiento, y nunca ha soportado ni va a soportar las derramas giradas.

Por su parte, en el segundo motivo, denuncia que la sentencia desestimó la pretensión subsidiaria de la actora relativa a la renuncia a la exención, como consecuencia de una arbitraria, irrazonable e ilógica valoración de la prueba, en cuanto la Sala concluye que no queda acreditada esta circunstancia, pese a haberse justificado la repercusión del impuesto por comprobación de la situación tributaria de las partes vendedoras, deteniéndose en el error en que incurre al afirmar que «[t]odos los actos en los que se repercute el IVA son facturas emitidas con posterioridad al otorgamiento de la escritura (factura de las Cooperativas de 16 de abril de 2004)», reconociendo así expresamente la existencia de una factura emitida el 16 de abril de 2004, a través de la cual se documenta el pago a la cooperativa de un anticipo por importe de 125.000 € a cuenta del precio de la compraventa pactada en el contrato privado de 7 de junio de 2001 y que en esa factura se repercutió IVA, pero de manera irrazonable ambos reconocimientos le conducen a un resultado inverosímil, entender que la fecha de esa factura es posterior a la escritura pública de 3 de junio de 2004.

Se trata de un error patente en la valoración de la prueba ya que constituye un hecho probado que la escritura pública es de 3 de junio de 2004, mes y medio posterior a la factura de 16 de abril de 2004 en la que se repercute IVA y por la que las vendedoras expiden “total y firme carta de pago”, precisamente, en la escritura de 3 de junio de 2004, dándose por cumplido, dice, el requisito para una válida renuncia.

Afirma que, sin lugar a dudas, la intención de las partes en la formalización de la operación de compraventa fue la de hacerla tributar por el IVA, como en la práctica se llevó a cabo y ha sido inspeccionado y verificado por la AEAT, evidenciándose de la propia operativa de las cooperativas, que han repercutido el IVA por los anticipos, y de Promociones Rydley Tres, S.L., que ha soportado la cuota de IVA a través de las correspondientes facturas.

No considera, por consiguiente, racional y lógica la valoración de la prueba que hace la Sala de instancia para concluir que no se ha probado esa intención indubitada de hacer tributar la operación por el IVA.

Tercero. El Abogado del Estado se opone al primer motivo por entender que la entrega y puesta a disposición del objeto del contrato se produjo, y que como lo transferido fue una finca rústica, por imperativo del art. 20.Uno.20 de la Ley del IVA, quedaba exenta del IVA y sujeta a Transmisiones Patrimoniales, señalando en relación al segundo que al producirse la sujeción por Transmisiones Patrimoniales no reviste relieve alguno lo relativo a las formalidades de la renuncia a la exención del IVA.

Por su parte, el Letrado de la Comunidad de Madrid niega que estemos ante un contrato que tenga por objeto cosa futura, considerando que las transferencias de aprovechamiento constituyen una entrega de bienes, por lo que atendiendo a lo prevenido en el art. 20.Uno.20º de la Ley del IVA, la conclusión no puede ser otra que entender que la operación estaba exenta del IVA, y sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en virtud de lo dispuesto en el art. 7.5 del Texto Refundido.

Agrega que, en todo caso, la apreciación de la prueba practicada en la instancia, que determinó las conclusiones alcanzadas por la sentencia recurrida sobre la naturaleza del contrato recogido en la escritura pública de 3 de Junio de 2004 es cuestión vedada a la casación, sin que el motivo ponga de manifiesto que la valoración haya incurrido en irracionalidad o arbitrariedad.

En cuanto al segundo motivo sostiene que no se consignó ni en el contrato privado ni en la escritura la repercusión del IVA, faltando asimismo la declaración suscrita por el adquirente sobre su condición de sujeto pasivo con la afirmación de tener derecho a la deducción total del IVA a soportar.

Cuarto. No podemos aceptar que el primer motivo sea inadmisibles, al ser la interpretación de las cláusulas del contrato actividad soberana del Juzgador de instancia, no revisable en casación, salvo que resulte arbitraria, absurda o contraria a un precepto legal, porque lo que plantea la parte es el tratamiento tributario de la operación realizada; cuestionando la correcta aplicación del art. 1462 del Código Civil (LEG 1889, 27).

Sentado lo anterior, resulta pacífico entre las partes que, habiéndose realizado la operación por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, resulta sujeta al IVA, y que lo está en concepto de entrega de bienes.

Ahora bien la discrepancia surge a la hora de determinar cuando se entiende realizada la entrega en este caso.

Para la parte recurrente, ante lo dispuesto en el art. 75 de la ley 37/1992 (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401), del IVA, que establece que el Impuesto se devengará en las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente, por existir un proceso de urbanización, el devengo se produce en el momento en que es eficaz el acto por el que aprueba el correspondiente proyecto, pues desde dicho momento el adquirente puede disponer de las parcelas urbanizadas, por lo que hay no podía estarse a la fecha en que se celebró el contrato privado el 7 de junio de 2001, ni a la de su elevación a público el 3 de junio de 2004, porque en esos momentos no se había iniciado el proceso de urbanización.

Por el contrario, para la sentencia de instancia el devengo tuvo lugar en el momento de la adquisición, y en este momento era aplicable la exención prevista en el art. 20.Uno 20º de la Ley del IVA, al afectar a terrenos rústicos.

Pues bien, a juicio de la Sala, cualquiera que sea la naturaleza jurídica atribuible al objeto del contrato, procede aceptar la tesis que defiende la recurrente, dado que el objeto del mismo se refería a unos terrenos resultantes de un proceso de urbanización, pendiente de aprobación, y su entrega, a efectos IVA no podía entenderse producida antes de haberse siquiera iniciado dicho proceso, aunque, como señala el art. 75.2 de la ley del IVA, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

Así lo entendió además la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, al considerar correctos los datos declarados por las Cooperativas Puerta de los Pedroches y Puerta de Vicálvaro, aceptando como válida la primera repercusión del Impuesto a la ahora recurrente mediante factura de 16 de abril de 2004, con motivo del adelanto a las Cooperativas transmitentes de parte del precio acordado, ocurriendo lo mismo con la repercusión realizada cuando en fecha 30 de mayo de 2005 se elevó a escritura una modificación del contrato de compraventa respecto de las fincas de resultado adquiridas a la Cooperativa Puerta de los Pedroches, y en la que se acordó también el anticipo del resto del precio de compra, constituyéndose una hipoteca de seguridad sobre parte de las fincas de origen propiedad de la Cooperativa.

Por otra parte, debe significarse que esta Sala en relación con la celebración de cesiones de aprovechamientos, si bien sometidas a la condición suspensiva de su efectiva materialización en una parcela resultante del proyecto de compensación, consideró en sentencias de 10 de mayo de 2010, cas. 2161/2005, 17 de diciembre de 2010, cas.239/07, 13 de enero de 2011, cas.1230/07, y 24 de febrero de 2011, cas. 3735/07 (RJ 2011, 1625), frente a la tesis de la Administración Autonómica de que la fecha de devengo es la de la firma del acuerdo de cesión de los aprovechamientos urbanísticos, debiendo estarse al estado de los terrenos en ese momento, que la transmisión y, por ende, el hecho imponible y el devengo del impuesto, se produce cuando se cumple la condición, por lo que no resulta aplicable la exención prevista en el art. 20.Uno.20º de la ley del IVA, porque en ese momento los terrenos tenían la condición de urbanizables.

Con independencia de lo anterior, hay que entender que la exención del art. 20.Uno 20º no podía jugar en este caso, porque lo relevante a sus efectos no es el estado físico del terreno a la fecha en que se produce la adquisición, sino el estado del terreno que el transmitente se compromete a poner a disposición del adquirente.

Pero es que además, contrariamente a lo que sostiene la Sala de instancia, si se entendiera aplicable a a operación regularizada la discutida exención, debería admitirse como procedente la renuncia a la misma, porque estando acreditado en el expediente que las facturas de 16 de abril de 2004 (salvando el error que comete la Sala de instancia al afirmar que son de fecha posterior al otorgamiento de la escritura) fueron emitidas por las Cooperativas, con la repercusión del IVA correspondiente, y que Promociones Rydley Tres las incluyó en el libro registro de facturas recibidas, declarándolas en el modelo 300 correspondiente al IVA del segundo trimestre del ejercicio 2004 y en el modelo 347 correspondiente al resumen anual del IVA del ejercicio 2004, la voluntad de las partes contratantes de que la operación se gravase en el IVA parece inequívoca, viniendo a corroborar esta voluntad el posterior contrato de cesión de Promociones Rydley Tres a Ferrovial Inmobiliaria, como también lo hace la escritura de novación del contrato de compraventa y de constitución de hipoteca de seguridad otorgada, porque esas operaciones son previas también a la aprobación definitiva del Plan Parcial y, sin embargo, se gravaron en el IVA emitiéndose en cada caso las correspondientes facturas.

En suma, la operación litigiosa estaba sometida a gravamen en el IVA, lo que implica la disconformidad a Derecho de la liquidación provisional girada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, dada la incompatibilidad existente entre ambos impuestos.

Quinto. Por lo expuesto, procede estimar el recurso, lo que determina a su vez, por las mismas razones, a estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto, con anulación de la resolución del TEAC y de la liquidación que confirma, sin que se aprecien circunstancias especiales para una imposición de costas.

En su virtud, en nombre del Rey, y por la autoridad que nos confiere el Pueblo Español.

FALLAMOS

Primero. Estimar el recurso de casación interpuesto por la entidad Promociones Rydley Tres, S.L, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 30 de octubre de 2012 (JUR 2012, 386083), que se casa y anula.

Segundo. Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 18 de noviembre de 2009, que se anula, así como la liquidación que confirma, sin costas.

ESCRITURA DE RATIFICACIÓN Y ELEVACIÓN A PÚBLICO DE DOCUMENTO PRIVADO DE CRÉDITO HIPOTECARIO SOMETIDA A CONDICIÓN SUSPENSIVA. (SENTENCIA DE 13 DE NOVIEMBRE DE 2015)

La formalización de los créditos con garantía hipotecaria constituye el hecho imponible de la modalidad AJD del ITP y AJD, con independencia del hecho de que se haya sometido a alguna condición, ya que esta última afecta a los propios actos jurídicos documentados y no al documento que le sirve de soporte.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Se impugna por el Letrado de la Comunidad de Madrid en el presente recurso de casación la sentencia dictada el 30 de julio de 2013 (PROV 2013, 367627) por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Novena, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid por la que se estimó el recurso contencioso-administrativo núm. 814/2009 interpuesto por la representación de la entidad MS Edificio Santa Hortensia S.L. contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 14 de abril de 2009, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra liquidación provisional practicada por la Comunidad de Madrid de 14 de junio de 2007, por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados, por importe de 1.265.074,17 euros, y se estima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria de fecha 5 de diciembre de 2007.

Segundo. Dice la *sentencia recurrida* que “el hecho imponible del IAJD, documentos notariales, se encuentra definido en el artículo 31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993 (RCL 1993, 2849) , según el cual, están sujetos al IAJD “ Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley , ... “.

Se establecen en el precepto transcrito, por tanto, como requisitos para la tributación por Actos Jurídicos Documentados: a).- que se trate de un documento notarial; b).- que contenga actos jurídicos evaluables económicamente e inscribibles en el Registro de la Propiedad; y c).- que no estén sujetos a las otras modalidades del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales ni al de Sucesiones y Donaciones”.

Así pues, el IAJD tiene por hecho imponible la mera formalización notarial de actos económicamente evaluables, inscribibles en los Registros Públicos y no sujetos a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas u Operaciones Societarias.

Y cuando el acto jurídico documentado es la constitución de un préstamo (o crédito) garantizado con hipoteca, como aquí ocurre, es reiterada la doctrina del Tribunal Supremo que entiende que el hecho imponible del IAJD es único y bascula en torno al préstamo (o crédito).

En este caso el acto jurídico que se documenta es la concesión de un crédito a la mercantil MC EDIFICIO SANTA HORTENSIA S.L. por un importe máximo de 113.301.010 euros que se garantiza con la constitución, a favor de la entidad acreditante, de una hipoteca de primer rango y de máximo sobre un inmueble (un edificio) propiedad de la mercantil, hasta un importe máximo inicial de 11.200.000 euros (cantidad sensiblemente inferior al crédito concedido), pactándose, además, que las cantidades aseguradas con dicha hipoteca quedarán aumentadas hasta un importe total (incluidos, intereses, gastos y costas) de 130.101.010 €, si se cumplieran cualquiera de las condiciones que se detallan.

Por tanto, el acto que se documenta es la concesión de un crédito garantizado con una hipoteca que responde de una cantidad sensiblemente inferior al importe del crédito concedido, pero que, si se dan las condiciones que se detallan, responderá hasta el total de dicho crédito concedido, mas los correspondientes intereses, gastos y costas. Y este acto jurídico, en su contenido íntegro, es inscribible en el Registro de la Propiedad.

Por tanto, el hecho imponible se produce y su valor es el total de su contenido económico, pues con ese total contenido económico es reflejado en el documento y es inscribible en el Registro de la Propiedad, produciendo efectos frente a terceros.

Por eso, su carácter valuable lo es por el total de su contenido económico que, en los términos pactados, resulta inscribible.

Lo condicionado no es, pues, ni la concesión del crédito por importe máximo de 113.301.010 euros --no olvidemos que el hecho imponible del impuesto es único y bascula en torno al préstamo (o crédito)--, ni la constitución misma de la hipoteca, sino sólo el incremento de cobertura de tal garantía hipotecaria que se constituye, incremento que es el que se somete a condiciones precisas cuyo cumplimiento permite elevar la cantidad garantizada hasta 130.101.010 euros (importe del principal del crédito, intereses, gastos y costas). Y toda esta operación compleja, en todos sus términos (incluida la parte condicionada), goza de la garantía que para el tráfico jurídico supone su formalización en documento público notarial y su inscripción en estos completos términos en el Registro de la Propiedad. Por tanto, es el acto en su integridad el que se documenta y el que debe ser valorado económicamente también en su íntegro contenido económico que es como accede al Registro ya que, incluso en esa forma parcialmente condicionada, se beneficia de su constancia en documento notarial y del acceso al Registro de la Propiedad y, desde ese mismo momento, perjudica a terceros.

Por tanto, con la formalización de la escritura de 13 de enero de 2006, debemos entender que se realiza el hecho imponible del impuesto de actos jurídicos documentados en los términos que se reflejan en la liquidación impugnada, debiendo por ello entenderse devengado dicho impuesto, al amparo del artículo 49.1.b) del Real Decreto Legislativo 1/1993 (RCL 1993, 2849), el día en que dicho documento ha sido formalizado.

Otra cosa es que el impuesto sea exigible ya que una cosa es el devengo del impuesto y otra su exigibilidad (art. 21 LGT (RCL 2003, 2945)). En la última alegación de la demanda se invocaba el artículo 2.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, como óbice para dictar la liquidación impugnada, disponiendo dicho precepto que:

“En los actos o contratos en que medie alguna condición, su calificación se hará con arreglo a las prescripciones contenidas en el Código Civil (LEG 1889, 27). Si fuere suspensiva no se liquidara el impuesto hasta que ésta se cumpla, haciéndose constar el aplazamiento de la liquidación en la inscripción de bienes en el registro público correspondiente. Si la condición fuere resolutoria, se exigirá el impuesto, desde luego, a reserva, cuando la condición se cumpla, de hacer la oportuna devolución según las reglas del artículo 57”.

En este caso, en la escritura pública de 13 de enero de 2006, se documenta (en el aspecto no reflejado en la autoliquidación presentada por la mercantil actora) un crédito garantizado con una hipoteca sometida a condición suspensiva y esta Sala se ha pronunciado ya sobre la aplicabilidad a estos supuestos de hipotecas sometidas a condición suspensiva del precepto invocado por la actora, artículo 2.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, en su sentencia nº 1361/2007, de 23 de noviembre de 2007 (PROV 2008, 102078), dictada en el recurso nº 2711/03.

Este mismo criterio ha sido reiterado en la sentencia nº 313/ 2012, de 10 de mayo de 2012 (PROV 2012, 227343), dictada por la misma Sección, en el recurso nº 1185/2009, razones por las cuales, en debida aplicación del principio de unidad de doctrina, debemos estimar esta alegación actora, debiendo anularse la liquidación impugnada por no ser exigible la deuda tributaria al amparo del artículo 2.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993.

Tercero. El Letrado de la Comunidad de Madrid formula su recurso de casación en base a un motivo de casación único, que se ampara en el artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (RCL 1998, 1741). Se reputa infringido por la sentencia recurrida el artículo 49 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (RCL 1993, 2849) , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).

La sentencia de instancia, después de concluir en el FD Séptimo que el devengo del impuesto efectivamente se ha producido, aborda en su FD Octavo la cuestión de la exigibilidad del impuesto.

La conclusión a la que llega, aplicando el artículo 2.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993 y por unidad de doctrina siguiendo el criterio plasmado en sentencia del propio Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 10 de mayo de 2012 (PROV 2010, 170289) (rec. 1185/2009), es la de entender que, dado que estamos ante hipoteca sujeta a condición suspensiva, no será exigible el Impuesto hasta que tal condición se cumpla.

Lo relevante a efectos del presente recurso de casación es que la Sentencia recurrida infringe el artículo 49 del TRLITP y AJD que debe aplicarse conjuntamente con el artículo 2.2 del mismo texto legal ; así, tratándose de una condición suspensiva y siendo gravado el negocio al que se incorpora por la modalidad de TPO (al gravarse precisamente el acto o contrato traslativo o equiparado a las transmisiones), al no realizarse ésta no se exigirá el Impuesto hasta que no se cumpla lo previsto como condición. En cambio, y tal y como ocurre en el supuesto que nos ocupa, cuando lo que resulta sometido a gravamen es la escritura que recoge dicho acto o contrato, al gravarse el documento que formaliza el negocio y no el propio negocio, el gravamen resulta exigido desde el instante de la formalización, sin que el hecho de que contenga condiciones suspensivas modifique este tratamiento.

Realmente la existencia de este tipo de cláusulas suspensivas no afecta a la escritura en sí, sino al negocio que contiene por lo que, al gravarse la escritura (que no puede decirse que tenga suspendidos sus efectos, pudiendo tramitarse como otra cualquiera

a efectos notariales y registrales) la inscripción será acorde con el negocio de que se trate (en el presente supuesto la inscripción de la hipoteca), aunque con la condición suspensiva que se haya impuesto a la misma la escritura resulta gravada desde su formalización.

A mayor abundamiento y como complemento de lo expuesto hay que precisar que la suspensión del devengo del Impuesto regulada en el apartado segundo del artículo 49 del Real Decreto Legislativo 1/1993 sólo resulta aplicable en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas; así, citando la Resolución de la Dirección General de Tributos de 16 de julio de 2006 “dicho apartado se refiere a la adquisición de bienes, especificando que se entenderá siempre realizada el día que desaparezcan las limitaciones de su efectividad, circunstancia que no puede aplicarse a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales (ni a las otras Modalidades del Impuesto) pues el documento comienza a desplegar efectos desde su formalización”.

En definitiva, de haberse aplicado el artículo 49 citado en el sentido expuesto, el impuesto no debería haberse entendido meramente devengado sino también perfectamente exigible por lo que el sentido del fallo debería haber sido de desestimación de la pretensión ejercida en la instancia.

Cuarto. En este caso de que el derecho real de hipoteca aparece asociado a operaciones de crédito realizadas por entidades financieras, comportando ello la incidencia en el hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuyo devengo en las prestaciones de servicio se produce en el momento en que se prestan, efectúan o ejecutan las operaciones gravadas, conforme al art. 75.Uno.2º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401), si bien estas operaciones se declaran exentas en el art. 20.Uno.18º de dicha Ley.

Pues bien, como la operación de crédito está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, aunque esté exenta de tributación, no está sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, lo que permite que entre en juego la cuota gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, modalidad documentos notariales, vinculada a la primera copia de la escritura pública notarial por la que se constituye el derecho real de hipoteca, tal y como viene declarando esta Sala, entre otras, en la sentencia de 14 de mayo de 2004 (RJ 2004, 4924), casación 4075/1999.

En efecto, el artículo 31.2 del Texto Refundido, referido a los documentos notariales, sujeta a gravamen las primeras copias de escrituras y actas notariales cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuables, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ni a los conceptos de Transmisiones Patrimoniales Onerosas u Operaciones societarias.

En todo caso, para precisar la fecha de devengo se debe recordar que el gravamen por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, modalidad documentos notariales, se vincula al documento notarial expedido, como determina el art. 28 del Texto Refundido cuando en la descripción de su hecho imponible dice que “están sujetas las escrituras, actas y testimonios notariales en los términos que establece el artículo 31”.

Así pues, el IAJD tiene por hecho imponible la mera formalización notarial de actos económicamente evaluables, inscribibles en los Registros Públicos y no sujetos a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas u Operaciones Societarias. Y así, tal como expresa la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997 (RJ 1997, 8251), con referencia al IAJD, “el hecho imponible es, en tal caso, una entidad compleja, constituida, entre otros elementos, por la realización de ciertos actos o contratos (en virtud de los cuales es exigible dicha modalidad del Impuesto)”. El hecho imponible es, pues, en definitiva, “el acto jurídico documentado” en determinada forma -notarial, en este caso-- que ofrece mayores garantías en el tráfico jurídico por ser inscribible en los Registros Públicos que en la ley se determinan.

Sentado lo anterior, la Sala anticipa que procede estimar el recurso.

Es cierto que el artículo 2.2 del Texto Refundido aparece incluido en el Título Preliminar relativo a la naturaleza y contenido del impuesto, que grava las transmisiones patrimoniales, las operaciones societarias y los actos jurídicos documentados, pero no lo es menos que el mismo no comprende la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, al referirse sólo a la suspensión de la liquidación correspondiente al acto o contrato objeto de condición suspensiva, como luego establece con toda claridad el artículo 49, que aparece incluido en el título IV, relativo a disposiciones comunes, al señalar que:

“1- El Impuesto se devengará:

- a) En las transmisiones patrimoniales, el día en que se realice el acto o contrato grabado.
- b) En las operaciones societarias y actos jurídicos documentados el día en que se formalice el acto sujeto a gravamen.

2. Toda adquisición de bienes cuya efectividad se haya suspendida por la concurrencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquiera otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan”.

De acuerdo con este precepto, el devengo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales se produce en distinto momento según cuál sea la modalidad que grava el hecho imponible realizado. En las modalidades de operaciones societarias y actos jurídicos documentados el impuesto se devenga, en todo caso, el día en que se formalice el acto sujeto. Por tanto el devengo debe entenderse producido siempre en ese momento, ya que el precepto no recoge excepción alguna a dicha regla. Las condiciones suspensivas no pueden tener efecto suspensivo del devengo del impuesto, ya que el hecho imponible no es el acto o contrato contenido en el documento, sino su documentación, es decir el propio documento.

Así lo declaramos, entre otras, en las sentencias de 24 de febrero de 1996 (RJ 1996, 6271), 4 de diciembre de 1997, 21 de mayo de 1998 (RJ 1998, 3962), 30 de octubre de 1999 (RJ 1999, 7908) y 24 de octubre de 2003 (RJ 2003, 7844).

La sentencia del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 1996 (rec. apelación 2945/1991) señalaba: “el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados grava esencialmente el documento, es decir, la formalización jurídica mediante ciertos documentos notariales, de actos y contratos, no de hechos, jurídicos inscribibles...”.

Y la del mismo Tribunal de 4 de diciembre de 1997, que incluye dentro del concepto documentos notariales inscribibles en el Registro de la Propiedad aquellos que son susceptibles de figurar en el Registro de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin desplazamiento de posesión, aclara con rotundidad: “Pues la propia finalidad del impuesto no es otra que gravar la especial garantía que el ordenamiento jurídico concede a determinados actos en razón de la forma notarial adoptada, ligada especialmente a la posibilidad de acceso a los Registros públicos, con los efectos que de ello se derivan”.

En la de 21 de mayo de 1998 afirmamos que en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados el hecho imponible es la documentación de actos jurídicos, gravándose todas las partidas garantizadas con la hipoteca que se documenta, con independencia de su realización inmediata o futura, con o sin condición, al contrario de la modalidad de transmisiones patrimoniales en la que mientras no se produce la transmisión no se origina el hecho imponible.

En el mismo sentido se encuentra la sentencia de 30 de octubre de 1999 (RJ 1999, 7908), aunque en ella la cuestión litigiosa se refería a la base imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. La sentencia del Tribunal Supremo de 30 de octubre de 1999 se refería a la de 21 de mayo de 1998 que declaró sin paliativos que la base imponible en una escritura de préstamo hipotecario está constituida por el total de las partidas garantizadas por la hipoteca incluyendo, además del importe del préstamo, las sumas por intereses, comisiones, demora y gastos, pues todos los conceptos contemplados en la escritura y valorados en la misma forman parte de la base imponible, sin que pueda legítimamente separarse unas de otras cantidades valorativas de lo pactado y consignado en el documento, pues en el Impuesto que nos ocupa, el hecho imponible es la documentación de actos jurídicos, y aquí ese acto jurídico comprende todas las partidas garantizadas con la hipoteca que se documenta, con independencia de su realización inmediata o futura con o sin condición, al contrario del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales en el que, mientras no se produce la transmisión, teniendo para ello en cuenta lo dicho en los artículos 609 y concordantes del Código Civil (LEG 1889, 27), no se produce el hecho imponible.

Por su parte, la sentencia de 24 de octubre de 2003 (RJ 2003, 7844), dictada en interés de ley, considera el impuesto de Actos Jurídicos Documentados de naturaleza formal, que grava el otorgamiento de determinados documentos inscribibles en los Registros Públicos por las garantías que otorgan a los actos.

De la doctrina expuesta se deduce que el hecho imponible de la modalidad de actos jurídicos documentados es la documentación en sí de actos jurídicos y que, aunque la eficacia de éstos sí puede someterse a alguna limitación temporal, no ocurre lo mismo con el documento que les sirve de soporte, pues el documento existe y es eficaz (en los términos que se deduzcan de su contenido) desde que se formaliza. Es decir, el documento, como soporte físico, no se somete a limitación alguna, o se formaliza o no se formaliza, pero una vez formalizado, ya existe en el mundo jurídico, con independencia de que el acto o contrato que se formaliza o documenta en él sea ya eficaz o no.

Esta es la razón de que el devengo del impuesto se regule en el apartado 1 del TRLITP de forma separada para la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (letra a) del apartado 1) y para las modalidades de operaciones societarias y de actos jurídicos documentados (letra b) del apartado 1), pues mientras en la primera modalidad el devengo es susceptible de diferimiento si concurre alguna limitación de la eficacia de la adquisición, en las otras dos modalidades el devengo se produce en todo caso al formalizarse el acto sujeto a gravamen, formalización que no admite limitación de su eficacia.

Frente a ello, no cabe invocar supuestos en los que se grava la constitución de derechos reales, por estar sujeta, en principio, a la modalidad de transmisiones patrimoniales, y en donde puede operar la regla del artículo 2.2 del Texto Refundido. En esta línea se encuentra nuestra sentencia de 6 de noviembre de 2000 (casa. 2969/1999), que se refiere a la constitución de prenda en garantía de opción de compra sobre acciones, estando sometida tanto la prenda como la opción a la condición suspensiva de obtención de autorización administrativa, dándose la circunstancia de que antes del cumplimiento de la condición se dejan sin efecto.

En definitiva, otorgada una escritura con los requisitos que menciona el artículo 31.2 del Texto Refundido, incluso en el supuesto de que la condición pactada para el préstamo escriturado fuera calificada de suspensiva, no procede la suspensión de la liquidación de la cuota gradual del concepto actos jurídico documentado, pues el devengo se produce el día en que se formaliza el acto sujeto a gravamen, exista o no condición, por lo que la suspensión del devengo regulada en el apartado 2º del artículo 49 sólo resulta aplicable en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, al referirse dicho apartado a la adquisición de bienes.

Como dice la sentencia recurrida, el acto que se documenta es la concesión de un crédito garantizado con una hipoteca que responde de una cantidad sensiblemente inferior al importe del crédito concedido, pero que, si se dan las condiciones que se detallan, responderá hasta el total de dicho crédito concedido, más los correspondientes intereses, gastos y costas. Y este acto jurídico, en su contenido íntegro, es inscribible en el Registro de la Propiedad. Por tanto, el hecho imponible se produce y su valor

es el total de su contenido económico, pues con ese total contenido económico es reflejado en el documento y es inscribible en el Registro de la Propiedad, produciendo efectos frente a terceros. Por eso, su carácter valuable lo es por el total de su contenido económico que, en los términos pactados, resulta inscribible.

La situación de pendencia no afecta propiamente al derecho real de hipoteca en su integridad sino al aumento de la responsabilidad por ella garantizada. Y no se puede objetar a la situación jurídico-real así configurada que adolezca de indeterminación alguna, pues el crédito ha quedado perfectamente precisado en todos sus aspectos definidores (titular, importe máximo, plazo etc.), con satisfacción de las exigencias del denominado principio de especialidad.

No se trata de un gravamen potencial sino de un derecho de garantía actual de un crédito existente, que perjudica a los terceros adquirentes desde su constitución, si bien se modaliza la cobertura de dicho crédito de suerte que además de la parte inicialmente asegurada se extiende --si se cumple la condición-- a otra parte también determinada”.

Y en estos completos términos el acto jurídico documentado en la escritura resulta inscribible en el Registro de la Propiedad y perjudica a terceros adquirentes del inmueble hipotecado.

Lo condicionado no es, pues, ni la concesión del crédito por importe máximo de 113.301.010 euros ni la constitución misma de la hipoteca, sino sólo el incremento de cobertura de tal garantía hipotecaria que se constituye, incremento que es el que se somete a condiciones precisas cuyo cumplimiento permite elevar la cantidad garantizada hasta 130.101.010 € (importe del principal del crédito, intereses, gastos y costas). Y toda esta operación compleja, en todos sus términos (incluida la parte condicionada), goza de la garantía que para el tráfico jurídico supone su formalización en documento público notarial y su inscripción en estos completos términos en el Registro de la Propiedad. Por tanto, es el acto en su integridad el que se documenta y el que debe ser valorado económicamente también en su íntegro contenido económico que es como accede al Registro ya que, incluso en esa forma parcialmente condicionada, se beneficia de su constancia en documento notarial y del acceso al Registro de la Propiedad y, desde ese mismo momento, perjudica a terceros.

Por tanto, con la formalización de la escritura de 13 de enero de 2006, debemos entender que se realizó el hecho imponible del impuesto de actos jurídicos documentados en los términos que se reflejaron en la liquidación impugnada, debiendo por ello entenderse devengado y exigible dicho impuesto el día en que dicho documento ha sido formalizado. Por ello, procede en este caso la tributación a efectos de AJD, pues en dicho Impuesto, el devengo se produce el día en que se formalice el acto sujeto a gravamen, con independencia de que el acto o contrato que se documente esté sometido a condición, término, fideicomiso o cualquier otra limitación que suspenda temporalmente su eficacia, pues el hecho imponible es el propio documento. Por eso, la regla del artículo 2.2 del RDLeg. 1/199 no es aplicable a los conceptos sujetos a AJD.

Quinto. En el mercado hipotecario las hipotecas sometidas a condición suspensiva son una categoría que ha sido muy cuestionada por cuanto la hipoteca condicional no protege al acreedor del incumplimiento de la obligación más que cuando la condición se cumple.

Civilmente, la admisibilidad de las hipotecas sometidas a condición ha sido aceptada por la Dirección General de los Registros y del Notariado, en resoluciones de 2 y 3 de septiembre de 2005, en las que admite la validez de la inscripción de pagos que determinan el condicionamiento de la hipoteca a determinados supuestos. Fiscalmente, sin embargo, las hipotecas sometidas a condición se miran con desconfianza porque se sospecha que la auténtica razón para su constitución es la elusión del pago del Impuesto sobre los Actos Jurídicos Documentados. En efecto, dicho gravamen no se exige hasta que la condición se cumpla y si la hipoteca ha accedido al Registro de la Propiedad sometida a condición será difícil que exija el gravamen cuando se produzca ulteriormente la circunstancia determinante de su exigencia, pues la inscripción ya se habrá efectuado y no podrá cerrarse el Registro ante el impago fiscal. Es significativo que, con alguna rara excepción, los Tribunales fiscales que se han enfrentado al fenómeno de las hipotecas condicionadas han reaccionado frente a la elusión fiscal pretendida, supuestamente, por los otorgantes. Así, este Tribunal Supremo, en sentencia de 18 de septiembre de 1993, efectuó una distinción importante al respecto, al diferenciar las condiciones que afectan al crédito y las que afectan a la hipoteca, diciendo que la hipoteca no está sometida a condición alguna, preténdase ésta suspensiva o resolutoria, la cual puede afectar al derecho de crédito que garantiza, pero no al documento mediante el que se constituyó la hipoteca y dio lugar inscripción -constitutiva-- en el Registro de la Propiedad. En consecuencia, señalaba este Alto Tribunal, el obligado tributario deberá satisfacer el impuesto sobre los actos jurídicos documentados sin tener en cuenta la existencia de la condición. En fecha más reciente --25 de junio de 2001-- este mismo Tribunal ha señalado que el hecho de que la hipoteca garantice determinadas responsabilidades futuras previsibles, pero aleatorias, no implica en absoluto que el préstamo hipotecario esté sometido a condición suspensiva, negando la suspensión del pago del impuesto y señalando que la operación se liquida inmediatamente atendiendo a la base del valor total garantizado con la hipoteca.

Sexto. Estimado el recurso y, por las mismas razones, procede desestimar el recurso contencioso administrativo que interpuso MS EDIFICIO SANTA HORTENSIA S.L., con la consiguiente confirmación de la resolución del TEAC de 14 de abril de 2009, así como de la liquidación a que se refiere, sin que proceda hacer imposición de costas.

Por lo expuesto,
EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCIÓN (RCL 1978, 2836),

FALLAMOS

Primero. Estimar el recurso de casación interpuesto por la Comunidad de Madrid, contra la sentencia de 30 de julio de 2013 (PROV 2013, 367627), dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Novena, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que se casa y anula.

Segundo. Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por MS EDIFICIO SANTA HORTENSIA S.L., contra la resolución del TEAC de 14 de abril de 2009, que se confirma, así como la liquidación a que se refiere, sin costas
Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos .- Manuel Vicente Garzon Herrero.- Emilio Frías Ponce.- Joaquin Huelin Martínez de Velasco.- Jose Antonio Montero Fernandez.- Manuel Martin Timon.- Juan Gonzalo Martínez Mico.- Rafael Fernandez Montalvo.-

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

ACUERDOS DE RECTIFICACIÓN DE OFICIO DEL DOMICILIO FISCAL. (RESOLUCIÓN DE 2 DE DICIEMBRE DE 2015)

Los efectos jurídicos de la rectificación del domicilio fiscal de los contribuyentes cabe retrotraerlos a la fecha en la que el contribuyente tuvo conocimiento de la existencia de un procedimiento de cambio de domicilio.

El domicilio fiscal para las personas físicas, según dispone el apartado 2º del artículo 48 de la Ley 58/2003, General Tributaria, será: *“a) Para las personas físicas, el lugar donde tengan su residencia habitual. No obstante, para las personas físicas que desarrollen principalmente actividades económicas, en los términos que reglamentariamente se determinen, la Administración tributaria podrá considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas.*

Si no pudiera establecerse dicho lugar, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado en el que se realicen las actividades económicas.”

A su vez, el apartado 4 del mismo artículo dice que: *“4. Cada Administración podrá comprobar y rectificar el domicilio fiscal declarado por los obligados tributarios en relación con los tributos cuya gestión le compete con arreglo al procedimiento que se fije reglamentariamente”,* siendo desarrollado el procedimiento para llevarlo a cabo en los artículos 148 y siguientes del Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007.

En el supuesto examinado por el TEAC, los órganos de la Inspección de la AEAT, previa instrucción de los correspondientes procedimientos, adoptaron sendos acuerdos por los que se disponía fijar el domicilio fiscal para cada uno de los dos sujetos pasivos que formulan la reclamación de referencia, siendo una de las cuestiones planteadas por los contribuyentes la fecha de efectos de la rectificación de oficio del domicilio fiscal.

A este respecto, en primer lugar, el TEAC dice que los efectos de un acuerdo por el que se rectifica de oficio el domicilio fiscal únicamente cabe fijarlos con relación a una fecha concreta, determinada, y no por referencia a uno u otro ejercicio fiscal de cualquiera de las figuras impositivas que conforman nuestro sistema tributario.

En segundo lugar, que el inicio de dichos efectos debe situarse en la fecha en la que se le notificó al contribuyente la existencia del procedimiento de cambio de domicilio.

Así, entre las ‘obligaciones formales’ impuestas a los contribuyentes por el ordenamiento tributario (artículo 29 de la Ley 58/2003, General Tributaria), se encuentran las ‘Obligaciones relativas al domicilio fiscal’ (artículo 17 del Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007, en su Título II dedicado a ‘las obligaciones formales’).

Como establece el apartado 1º del artículo 70 de la Ley 58/2003, General Tributaria: *“Salvo lo dispuesto en los apartados siguientes, las obligaciones formales vinculadas a otras obligaciones tributarias del propio obligado sólo podrán exigirse mientras no haya expirado el plazo de prescripción del derecho para determinar estas últimas (...)”,* que, según dispone el artículo 67 de la misma norma, bajo el epígrafe ‘Plazos de prescripción’: *“Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos: a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas (...)”.* Debiéndose iniciar el cómputo de dicho plazo, *“En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación ...”,* según se establece en el artículo 70 de dicha ley.

En el supuesto examinado por el Tribunal Central, el acuerdo de inicio del procedimiento de rectificación de oficio del domicilio fiscal del sujeto pasivo interrumpió el derecho de la Administración para exigir el cumplimiento de aquella obligación formal consistente en la obligación de fijar y comunicar el domicilio fiscal, y los efectos jurídicos de aquella rectificación del domicilio fiscal de los contribuyentes cabe retrotraerlos a la fecha en la que el contribuyente tuvo conocimiento de la existencia de un procedimiento de cambio de domicilio.

NOTIFICACIÓN ELECTRÓNICA OBLIGATORIA (NEO). LA PUESTA A DISPOSICIÓN DE UNA COMUNICACIÓN EN EL BUZÓN ELECTRÓNICO SE ASIMILA A UN INTENTO DE NOTIFICACIÓN. (RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 2 DE DICIEMBRE DE 2015)

A efectos del cumplimiento de plazos, la existencia de un intento de notificación se acredita con haber sido puesto a disposición del sujeto pasivo el contenido del acto en la dirección electrónica habilitada al efecto, sin que pueda hacerse depender el cumplimiento de un plazo por parte de la Administración de la voluntad del interesado de acceder, o no, al contenido de dicho acto.

En esta Resolución, el TEAC, examina, entre otras cuestiones planteadas en el seno de un procedimiento inspector, la posible prescripción del derecho a liquidar el tributo por haber excedido la Administración Tributaria el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras. Este plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, se regula en el artículo 150 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que establece que: “1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley. (...) 2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar: a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo”.

El citado artículo 104, en su apartado 2, dice que “A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución. Los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución”.

En el supuesto concreto que se estudia, la notificación al interesado del acuerdo de liquidación se realizó mediante el acceso al contenido del acto en el buzón electrónico asociado a la dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, unos días después de la fecha en que fue puesto a disposición de la interesada en dicho buzón, siendo la cuestión que **se plantea cuál es la fecha que debe tenerse en cuenta** a los efectos de entender finalizado el procedimiento inspector, si **la fecha de acceso** (primeros de septiembre) en cuyo caso habría transcurrido el plazo máximo de duración, con las consecuencias previstas en el artículo 150.2 LGT, que en el presente caso se traduciría en la prescripción del derecho de la Administración a dictar liquidación por el ejercicio comprobado, tal y como pretende la reclamante, o por el contrario, debe tenerse en cuenta **la fecha de puesta a disposición del acto en el buzón electrónico**, esto es, el último día del mes de agosto, en cuyo caso, el procedimiento habría finalizado en plazo y, en consecuencia, no habría tenido lugar la prescripción. Y, puesto que la notificación ha sido llevada a cabo por medios telemáticos, debemos acudir a la 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, que dispone en su artículo 27 apartado sexto: “6. Reglamentariamente, las Administraciones Públicas podrán establecer la obligatoriedad de comunicarse con ellas utilizando sólo medios electrónicos, cuando los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos”.

El artículo 28 de la misma ley, en sus apartados segundo y tercero de, dispone: “2. El sistema de notificación permitirá acreditar la fecha y hora en que se produzca la puesta a disposición del interesado del acto objeto de notificación, así como la de acceso a su contenido, momento a partir del cual la notificación se entenderá practicada a todos los efectos legales. 3. Cuando, existiendo constancia de la puesta a disposición transcurrieran diez días naturales sin que se acceda a su contenido, se entenderá que la notificación ha sido rechazada con los efectos previstos en el artículo 59.4 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico y del Procedimiento Administrativo Común y normas concordantes, salvo que de oficio o a instancia del destinatario se compruebe la imposibilidad técnica o material del acceso.”

En consecuencia, para computar el plazo de duración del procedimiento inspector es suficiente que exista un intento de notificación del acto administrativo resultante de las mismas, intento de notificación que debe distinguirse de la propia notificación siendo lo relevante, a estos efectos, que dicho intento de notificación se realice por cualquiera de los medios legalmente admitidos, que se practique con las garantías legales, y que quede debida constancia en el expediente.

Por último, el TEAC señala que si bien es cierto que la reciente modificación de la Ley General Tributaria por la Ley 34/2015 ha incluido expresamente esta previsión en el artículo 104.2, es razonable entender que dicha previsión se hallaba ya en el espíritu

de la norma por lo que, tal equiparación de la puesta a disposición con el intento a que el precepto se refiere, se trata de una adecuación técnica de la redacción, dado que la anteriormente vigente venía de un momento en el que no existía NEO.

ESCRITURA DE LIBERACIÓN DE AVAL Y CONSTITUCIÓN DE AFIANZAMIENTO DE PRÉSTAMO HIPOTECARIO. (RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 10 DE DICIEMBRE DE 2015)

Verificadas las condiciones de aplicación del denominado “tratamiento unitario del préstamo” al quedar la fianza establecida simultáneamente al otorgamiento y sujeta al mismo tratamiento tributario de éste, la posterior sustitución específica de la persona del fiador no puede ser tratada como un acto independiente, debiendo acogerse también, a dicho tratamiento.

En este caso, se interpone recurso de alzada por la Directora General de la Agencia Tributaria de una Comunidad Autónoma frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional que, estimando la reclamación interpuesta por los contribuyentes, había anulado las liquidaciones practicadas por la Administración tributaria.

Entiende la Directora recurrente que la constitución de una fianza es una operación sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (salvo que quien la constituya sea un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, en cuyo caso tributará en el Impuesto sobre el Valor Añadido) y que sólo tributará por el concepto de préstamo (tratamiento unitario del préstamo) cuando se constituya simultáneamente con éste o cuando no constituyéndose simultáneamente al estipular el préstamo está prevista su posterior constitución.

Según recoge el recurso *“En el caso que venimos analizando (...) de las actas de disconformidad incorporadas al expediente se deduce claramente que se trata de una constitución de fianza que es independiente del afianzamiento que se constituyó en el préstamo original, es decir, se sustituye por una fianza con nuevos fiadores, dando lugar por tanto a una operación distinta e independiente, y por tanto no prevista en ningún caso en la escritura original de préstamo”*.

El TEAR, una vez analizadas las escrituras públicas (tanto los préstamos como las propiamente referidas a la sustitución de los avalistas o fiadores), concluye que *“de las circunstancias expuestas debe entenderse que la constitución de fianza estaba prevista en el otorgamiento de los préstamos por lo que se cumple lo dispuesto en el citado arto 25 del Reglamento del Impuesto, tributando exclusivamente por el concepto de préstamo la constitución de las fianzas que nos ocupa y debiendo anularse las liquidaciones impugnadas”*.

En la presente resolución, el TEAC resuelve el recurso de alzada señalando que es importante resaltar la situación de partida: mediante dos escrituras otorgadas el 5 de mayo de 2005 el BANCO X, concede a dos sociedades mercantiles de responsabilidad limitada sendos préstamos hipotecarios, estipulándose en ambos una garantía personal solidaria – adicional a la hipoteca – asumida, en ese momento, por la entidad Y, S.A. y, por la persona física D. Jxx, los cuales, *“(...)sin perjuicio de la responsabilidad personal e ilimitada de la parte prestataria y sin perjuicio también de cualquier otra garantía propia o de terceros que aquél/aquellos pudieran aportar en el futuro, garantiza/n todas las obligaciones y responsabilidades por cualquier concepto (principal, intereses, gastos, descubiertos, excedidos, comisiones, etc.) que puedan deducirse para la parte prestataria como consecuencia de este contrato, obligándose solidariamente al pago con la parte prestataria y, en caso de ser varios los garantes, solidariamente también entre sí, con renuncia expresa a los beneficios de orden, excusión, división y cualquier otro que, con carácter general o particular pudieran corresponderles. Las partes y el garante acuerdan que la fianza se hará extensiva a cualesquiera prórrogas, renovaciones, novaciones o modificaciones de cualquier tipo expresas o tácitas que pudieran producirse en las obligaciones contenidas en este contrato”* (CLÁUSULA DECIMOTERCERA).

Mediante escritura otorgada el 1 de marzo de 2006 se libera de la condición de avalistas a la mercantil y a la persona física dejando dicho afianzamiento sin efecto, quedando los fiadores liberados de cuantas obligaciones y responsabilidades pudieran derivarse del mismo. En el mismo documento, D. Mxx asume la garantía de todas las obligaciones y responsabilidades que por cualquier concepto pudieran deducirse en relación al préstamo formalizado el 5 de mayo de 2005.

En la presente resolución se establece que, dado que se trató de préstamos en los que, simultáneamente a su otorgamiento, se establecieron las referidas garantías personales y solidarias, este Tribunal Central no comparte la pretensión deducida por la Directora recurrente sobre la consideración, como un hecho nuevo e independiente, de **la sustitución de las personas de los fiadores por otros**, habida cuenta de que, según las escrituras de liberación, no se produjo rectificación alguna en las condiciones estipuladas para los préstamos (salvo el cambio en la persona del fiador).

Dicho de otra manera, **si las fianzas originales debieron tratarse, a efectos tributarios, como los préstamos que garantizaban, este Tribunal Central no encuentra razones para no mantener dicho tratamiento para las liberaciones**, con cambio en las personas avalistas, posteriormente estipuladas. En definitiva, procede confirmar el criterio expuesto por el Tribunal Regional en la resolución objeto de la presente alzada.

CONSTITUCIÓN DE SOCIEDAD CON SUSCRIPCIÓN DEL CAPITAL MEDIANTE APORTACIÓN DE UN INMUEBLE HIPOTECADO. (RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 10 DE DICIEMBRE DE 2015)

En la constitución de sociedad con la aportación no dineraria de inmueble hipotecado existe una doble convención gravable.

Los hechos planteados en la presente resolución son los siguientes: mediante escritura pública se formaliza la constitución de una sociedad mercantil, con un Capital Social de 7.096.000 euros dividido en 70.960 participaciones de 100 euros de valor nominal unitario totalmente suscritas y desembolsadas por otra entidad que aporta a la sociedad constituida un conjunto de fincas gravadas con hipotecas, en las cuales la nueva entidad se subroga obligándose al cumplimiento de las responsabilidades derivadas de las mismas.

La entidad constituida presenta, ante la Dirección General de Tributos de la Comunidad, la correspondiente autoliquidación por el ITP y AJD – modalidad Operaciones Societarias- vinculado a dicha operación de constitución, declarándola por 7.096.000 euros e ingresando el 1%.

Posteriormente, la entidad recibe comunicación por la que el Servicio de Inspección de los Tributos de la Consejería de Hacienda de la Comunidad se dispone iniciar, a su cargo, un procedimiento de inspección al objeto de comprobar y, en su caso, regularizar su situación en relación al hecho y tributo referidos. Desarrolladas dichas actuaciones, el procedimiento concluyó con una liquidación tributaria que, tomando como hecho imponible la adjudicación en pago de asunción de deudas (como consecuencia de la subrogación aceptada por la entidad constituida en la hipoteca que grava los inmuebles aportados), como Base Imponible el valor real de los bienes transmitidos considerando el valor de los préstamos hipotecarios pendientes (que asciende a 9.722.732,78 euros) y como tipo de gravamen el 7%, fija una cuantía a ingresar a cargo del sujeto pasivo de 680.591,29 euros sin perjuicio de los intereses de demora que pudieran proceder.

Contra esta liquidación el obligado tributario interpone ante el Tribunal Económico-Administrativo Central reclamación económica administrativa defendiendo que la escritura pública de constitución de sociedad mediante aportación no dineraria de diversos inmuebles contiene un único negocio jurídico complejo e insoluble, que es la constitución de sociedad, que se desembolsa mediante la aportación no dineraria de varios inmuebles que se encuentran gravados con hipotecas en garantía de un préstamo habiendo sido ya liquidado por el concepto de operaciones societarias.

En la presente resolución, el TEAC reitera su criterio establecido en supuestos sustancialmente idénticos. De acuerdo al artículo 19 RD Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, TRLITPyAJD) ha de considerarse operación societaria sujeta al tributo, en su modalidad “operaciones societarias”, entre otras, la constitución de una entidad, lo que, en principio, excluye su gravamen por la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) dada la incompatibilidad y preferencia de la primera modalidad sobre la segunda que establece el artículo 1.2 TRLITPyAJD (“En ningún caso, un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias”) y la interdicción de la múltiple imposición para una única convención que recoge el artículo 4 del mismo cuerpo legal (“A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa”).

Por otro lado, el artículo 7.2.A) TRLITPyAJD señala que “Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto:

A) Las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas. Los adjudicatarios para pago de deudas que acrediten haber transmitido al acreedor en solvencia de su crédito, dentro del plazo de dos años, los mismos bienes o derechos que les fueron adjudicados y los que justifiquen haberlos transmitido a un tercero para este objeto, dentro del mismo plazo, podrán exigir la devolución del impuesto satisfecho por tales adjudicaciones”. Es importante destacar que nuestro ordenamiento, y así lo ha señalado en múltiples ocasiones el Tribunal Supremo (Sentencia de 9 de febrero de 2002) ha distinguido siempre tres negocios jurídicos completamente diferenciados: la adjudicación de uno o más bienes (al acreedor) en pago de deudas, la adjudicación (a un tercero) para pago de deudas, y por último la adjudicación (también a un tercero) para que asuma la deuda y se erija en deudor frente al acreedor, con consentimiento expreso de éste, sin que haya novación.

En este caso, se plantea si, al margen de la operación societaria propiamente dicha (la ampliación de capital) debe admitirse que existe también, con sustantividad e independencia, una adjudicación de bienes en pago de asunción de deuda a cargo de la sociedad que se constituye y que se subroga en las hipotecas con que estaban gravados los bienes recibidos.

Es mayoritario el criterio defendido tanto por la Dirección General de Tributos como por los órganos económico-administrativos que considera que la aportación de inmuebles a la sociedad que se constituye con asunción, por ésta, de los préstamos hipotecarios a que se encuentran sujetos aquellos constituye una convención distinta de la operación societaria propiamente dicha, por lo que ha de sujetarse al ITP y AJD – modalidad TPO, la adjudicación del bien en pago de asunción de deudas, con base en el indicado

artículo 7.2.A) TRLITPyAJD. Según este criterio, no se puede reconocer inconveniente alguno a que en una operación de constitución de una sociedad en la que ésta recibe, como contraprestación a los títulos que emite, bienes sujetos a garantía hipotecaria, se entiendan aplicables las dos modalidades del ITP y AJD referidas, esto es, Operaciones Societarias (por la parte del valor de los bienes aportados que corresponda estrictamente con la cifra de capital social de la entidad que se constituye) y Transmisiones Patrimoniales Onerosas (por la parte que corresponde a la deuda garantizada que es asumida por la entidad que se constituye).

Este criterio es también asumido por los órganos jurisdiccionales, pudiendo destacarse la Sentencia de 2 de julio de 2013, del TSJ de Madrid (Nº Recurso 77/2011).

Conforme a todo lo anterior, se procede a confirmar el criterio de la Inspección de los Tributos afirmando que la escritura pública de constitución de sociedad, contenía dos convenciones distintas a efectos de su sujeción al ITP y AJD: de un lado, la referida a la propia constitución de la sociedad recibiendo, como aportación no dineraria, unos determinados bienes; y de otro, una adjudicación en pago de la asunción de deudas, vinculada a la operación societaria, en la parte correspondiente al saldo vivo de las deudas garantizadas con las hipotecas asumidas.

En consecuencia el TEAC acuerda desestimar la reclamación confirmando, íntegramente el acto impugnado.

EFFECTOS DE LAS CONTESTACIONES TRIBUTARIAS ESCRITAS. (RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 22 DE OCTUBRE DE 2015)

La Inspección y los órganos de gestión, en el ejercicio de sus actuaciones de comprobación, de conformidad con el art. 89.1 de la Ley 58/2003 (LGT), están vinculados por los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas, criterios que deben aplicar siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias del obligado tributario en cuestión y los que se incluyan en la contestación a la consulta.

La Inspección y los órganos de gestión, en el ejercicio de sus actuaciones de comprobación, de conformidad con el art. 89.1 de la Ley 58/2003 (LGT), están vinculados por los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas, criterios que deben aplicar siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias del obligado tributario en cuestión y los que se incluyan en la contestación a la consulta. Lo anterior debe entenderse respetando en todo caso la vinculación de toda la Administración tributaria a la doctrina del TEAC, establecida en el apdo. 7 del art. 239 de la Ley 58/2003 (LGT). Es decir, si sobre la cuestión objeto de regularización existiera doctrina del TEAC, es ésta doctrina la que vincula a los órganos de aplicación de los tributos. En el caso que se examina, el TEAC no se ha pronunciado expresamente, en relación con la aplicación de la exención del art. 20.Uno.13º de la Ley 37/1992 (Ley IVA) a entidades mercantiles dependientes íntegramente de una Administración territorial, pero existe una consulta que contiene unos hechos o circunstancias respecto a los que se existe identidad con los correspondientes a la entidad reclamante, que ha aplicado en sus autoliquidaciones el régimen tributario establecido en dicha consulta, sin que en ningún momento el órgano gestor haya cuestionado tal identidad de hechos o circunstancias. Por tanto, el órgano de gestión debió aplicar los criterios reflejados en la citada consulta al dictar su acuerdo de liquidación, con independencia de su discrepancia respecto a los mismos. De acuerdo con todo lo anterior, el TEAC declara no ajustados a Derecho los acuerdos de liquidación impugnados, procediendo su anulación.

Tributos Municipales

- **IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA**
 - **DIRECCIÓN GENERAL DE REGISTROS Y DEL NOTARIADO**
 - Cierre registral40
 - **DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**
 - » Transmisión de inmueble por la Sareb a un tercero43
 - » Condición suspensiva44

DIRECCIÓN GENERAL DE REGISTROS Y DEL NOTARIADO

Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

CIERRE REGISTRAL. (RESOLUCIÓN DE 9 DE DICIEMBRE DE 2015)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Vistos los artículos 254 y 255 de la Ley Hipotecaria; 62, 102, 118, 119, 120, 128 y 129 de la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria; 106 a 110 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, y las Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 3 de junio, 28 de agosto, 15 de noviembre y 7 de diciembre de 2013, 30 de enero, 11 de junio, 10 de octubre y 27 de noviembre de 2014 y 6 de mayo de 2015.

1. Se plantean por parte del mismo recurrente sendos recursos contra notas de suspensión de la calificación del registrador de la Propiedad de Palma de Mallorca número 5. Es doctrina de este Centro Directivo que al tratarse del mismo recurrente y existir práctica igualdad de los supuestos de hecho y contenido de las notas de calificación, pueden ser objeto de acumulación y objeto de una sola Resolución (vid. Resoluciones de 5 de marzo de 2005 y 20 de enero de 2012, entre otras).

La cuestión objeto de estos expedientes ha sido abordada por esta Dirección General en diversas ocasiones por lo que la doctrina entonces formulada (vid. «Vistos»), debe ser ahora de aplicación. En concreto la cuestión planteada hace referencia a si, en relación a sendas escrituras de donación de bienes inmuebles de naturaleza urbana, está debidamente acreditado el cumplimiento de los requisitos exigidos por el artículo 254 de la Ley Hipotecaria cuando a las escrituras públicas se acompaña un documento que presenta las siguientes características:

 - a) Documento encabezado con el nombre del Ayuntamiento donde se encuentran las fincas. A continuación se lee «Autoliquidación. Impuesto Incremento de Valor de Terrenos», y a continuación la expresión: «El pago del importe quedara justificado con sello de control mecanizado o la firma de la entidad bancaria».
 - b) Su cuerpo está dividido en cinco bloques: El primero, encabezado como propietario o representante en donde consta el nombre y apellidos del donatario con un domicilio que en la segunda transmisión no coincide con el de la comparecencia de la escritura. En dicho apartado aparece en ambos supuestos el nombre del donatario; El segundo bloque, encabezado como datos del objeto tributario, donde constan los datos tributarios de los inmuebles; El tercero donde constan los datos de liquidación y el importe a ingresar; El cuarto donde consta el plazo para efectuar el ingreso, y El quinto relativo al lugar de pago, en el que se lee: «El pago del importe quedará justificado con sello de control mecanizado o la firma de la entidad bancaria».
 - c) El documento tiene fecha de 12 de junio de 2015.
 - d) El notario recurrente y el registrador coinciden en afirmar en que la ordenanza fiscal de la Administración competente, el Ayuntamiento de Marratxí, tiene determinado como sistema iniciación de gestión tributaria del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, el de autoliquidación (artículo 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales).
2. Como pusiera de relieve la Resolución de este Centro Directivo de 6 de mayo de 2015, en los supuestos de transmisión de bienes inmuebles (vid. Resolución de 28 de agosto de 2013 y posteriores citadas en los «Vistos»), desde la modificación del artículo 254 de la Ley Hipotecaria llevada a cabo por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, para poder practicar la inscripción en el Registro de la Propiedad se precisará la justificación de haber presentado la autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana o la declaración del mismo o la comunicación que el adquirente debe hacer al Ayuntamiento, aun no siendo sujeto pasivo (artículo 110 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales).

Dejando de lado este último supuesto por no ser de aplicación a lo que ahora interesa, transmisión ínter vivos a título lucrativo (vid. la Resolución de 10 de octubre de 2014), el levantamiento del cierre registral previsto en el apartado primero del artículo 254 de la Ley Hipotecaria exige, en el supuesto de su apartado quinto, la justificación ante el registrador bien de que se ha presentado la oportuna autoliquidación bien de que se ha presentado la oportuna declaración del hecho imponible ante la administración tributaria competente.

Justificado por cualquiera de tales medios la iniciación del procedimiento de gestión tributaria del Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana (artículo 118 de la Ley General Tributaria), el legislador ha considerado suficiente su acreditación para el levantamiento del cierre registral previsto en el apartado primero del artículo 254 de la Ley Hipotecaria por considerar que las vicisitudes posteriores del procedimiento tributario no deben afectar al procedimiento de inscripción en el Registro.

No basta sin embargo acreditar la mera remisión de un documento de autoliquidación o de declaración sino que es preciso, como resulta de la dicción del propio artículo 254.5, que la acreditación comprenda el hecho de la recepción por la Administración Tributaria competente (vid. Resolución de 3 de marzo de 2012, entre otras, en relación con los artículos 119 y 120 de la Ley General Tributaria).

3. En el supuesto que da lugar a la presente, el Ayuntamiento competente tiene establecido el de autoliquidación como sistema de iniciación del procedimiento de gestión del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, tal y como reconoce el recurrente y confirma el registrador en su informe. A tales efectos el artículo 62.1 de la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria, establece: «1.º Las deudas tributarias resultantes de una autoliquidación deberán pagarse en los plazos que establezca la normativa de cada tributo», y conforme al artículo 110.4 de la Ley de Haciendas Locales: «Los ayuntamientos quedan facultados para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, que llevará consigo el ingreso de la cuota resultante de aquélla dentro de los plazos previstos en el apartado 2 de este artículo...»; de donde resulta que para que haya autoliquidación a los efectos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, debe constar el ingreso de la cuota a satisfacer por parte del sujeto pasivo.

Como resulta de los hechos no consta acreditado el pago de la cuota tributaria por lo que no puede considerarse acreditada la presentación de la autoliquidación a los efectos del artículo 254 de la Ley Hipotecaria. El recurrente en realidad no discute esta circunstancia sino que afirma que a pesar de la previsión de la ordenanza municipal, la iniciación del procedimiento de gestión por el sistema de autoliquidación es imposible. Dejando de lado el hecho de que del expediente no resulta dicha circunstancia, lo trascendente es que el recurrente afirma que el documento presentado es el resultado de una previa declaración ante la Administración, circunstancia que tampoco resulta del expediente y que dicho documento constituye la notificación que hace la Administración al obligado de la cantidad que debe satisfacer (circunstancia que, igualmente, no consta).

4. La afirmación es insostenible pues hace supuesto de la cuestión. Nada hay en el expediente que acredite que el obligado tributario ha llevado a cabo la declaración a que se refiere el artículo 110 de la Ley de Haciendas Locales ni nada hay que acredite que dicha declaración ha sido recibida por la administración competente (vid. Resoluciones de 28 de agosto, 15 de noviembre y 7 de diciembre de 2013), ni nada que acredite que la Administración ha llevado a cabo un acto de liquidación como nada hay que acredite que la Administración haya notificado al sujeto pasivo la liquidación consecuencia de la declaración.

El único documento aportado a los efectos del artículo 254 de la Ley Hipotecaria es un documento de autoliquidación cuya cuota no resulta pagada por ninguno de los medios que el propio documento establece. Consecuentemente el documento no acredita, a los efectos del artículo 110.4 de la Ley de Haciendas Locales en relación al artículo 254.4 de la Ley Hipotecaria, que se hayan cumplido los trámites precisos para considerar que existe autoliquidación como no acredita la existencia de una previa declaración tributaria.

Pretender, como hace el escrito de recurso, que el documento de autoliquidación cuya deuda tributaria no consta pagada equivale a la notificación de liquidación tributaria que realiza la Administración como consecuencia de la declaración, carece del mínimo soporte en el expediente.

Como resulta del artículo 101.1 de la Ley General Tributaria: «La liquidación tributaria es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria...», y como resulta del siguiente artículo 102, dicha liquidación debe notificarse al obligado tributario con expresión de: «a) La identificación del obligado tributario (...) c) La motivación de las mismas cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho. d) Los medios de impugnación que puedan ser ejercidos, órgano ante el que hayan de presentarse y plazo para su interposición. e) El lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda tributaria. f) Su carácter de provisional o definitiva...».

Como resulta de los hechos, el impreso de autoliquidación, con importe no pagado, no contiene acto resolutorio de la Administración Tributaria, ni va dirigido al obligado tributario, ni determina la procedencia de los datos en base a los que se ha practicado la liquidación, ni el carácter provisional o definitivo de la liquidación. Tampoco consta en el impreso certificación mecánica ni sello de la entidad financiera colaboradora. En suma, se trata de un mero impreso de autoliquidación que, al no constar pagado su importe, ni su presentación a los efectos del artículo 254 de la Ley Hipotecaria, no acredita la debida existencia de una declaración del sujeto obligado ni puede confundirse con una notificación de liquidación llevada a cabo por la Administración Tributaria.

En consecuencia, esta Dirección General ha acordado desestimar los recursos y confirmar las notas de calificación del registrador.

Contra esta resolución los legalmente legitimados pueden recurrir mediante demanda ante el Juzgado de lo Civil de la capital de la Provincia del lugar donde radica el inmueble en el plazo de dos meses desde su notificación, siendo de aplicación las normas del juicio verbal, todo ello conforme a lo establecido en los artículos 325 y 328 de la Ley Hipotecaria.

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

TRANSMISIÓN DE INMUEBLE POR LA SAREB A UN TERCERO. (CONSULTA N° V3762-15 DE 26 DE NOVIEMBRE DE 2015)

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se encuentra regulado en los artículos 104 a 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL) aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Así, el apartado 1 del artículo 104 del TRLRHL establece que:

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

Disponiendo a continuación el resto de apartados de este mismo precepto los supuestos de no sujeción:

“2. No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia con ello, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél. A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto a éste el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

3. No se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes.

Tampoco se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico matrimonial.

4. No se devengará el impuesto con ocasión de las aportaciones o transmisiones de bienes inmuebles efectuadas a la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, S.A. regulada en la disposición adicional séptima de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito, que se le hayan transferido, de acuerdo con lo establecido en el artículo 48 del Real Decreto 1559/2012, de 15 de noviembre, por el que se establece el régimen jurídico de las sociedades de gestión de activos.

No se producirá el devengo del impuesto con ocasión de las aportaciones o transmisiones realizadas por la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, S.A., a entidades participadas directa o indirectamente por dicha Sociedad en al menos el 50 por ciento del capital, fondos propios, resultados o derechos de voto de la entidad participada en el momento inmediatamente anterior a la transmisión, o como consecuencia de la misma.

No se devengará el impuesto con ocasión de las aportaciones o transmisiones realizadas por la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, S.A., o por las entidades constituidas por esta para cumplir con su objeto social, a los fondos de activos bancarios, a que se refiere la disposición adicional décima de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre. No se devengará el impuesto por las aportaciones o transmisiones que se produzcan entre los citados Fondos durante el período de tiempo de mantenimiento de la exposición del Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria a los Fondos, previsto en el apartado 10 de dicha disposición adicional décima.

En la posterior transmisión de los inmuebles se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor de los terrenos no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en este apartado.”

Por tanto, la operación descrita por el consultante, consistente en la transmisión por parte de la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, S.A (SAREB) a un tercero, es una operación sujeta al IIVTNU.

El artículo 105 del TRLRHL regula las exenciones en el ámbito del IIVTNU, sin que resulten de aplicación al supuesto planteado. Para la determinación del sujeto pasivo del impuesto, habrá que estar a lo que dispone el artículo 106 del TRLRHL:

“1. Es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente:

- a) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.
 - b) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que transmita el terreno, o que constituya o transmita el derecho real de que se trate.
2. En los supuestos a que se refiere el párrafo b) del apartado anterior, tendrá la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate, cuando el contribuyente sea una persona física no residente en España.”

En consecuencia, el sujeto pasivo en el caso expuesto será la transmitente, es decir, la SAREB.

CONDICIÓN SUSPENSIVA. (CONSULTA Nº V3387-15 DE 3 DE NOVIEMBRE DE 2015)

Herencia sujeta a una condición suspensiva, en virtud de la cual se derivan dos alternativas posibles:

1. Si se cumple la condición, se transmite el inmueble a un tercero adjudicándose el importe dinerario obtenido de la transmisión a los legatarios.
2. Si no se cumple la condición, se transmite en este caso el inmueble a una entidad sin ánimo de lucro.

La consultante plantea en relación a la operación descrita, las siguientes cuestiones en el ámbito del IIVTNU:

- a) Si, en tanto el objeto del legado como la condición de legatario queda en suspenso a expensas de determinados hitos (la transmisión o no por el albacea del inmueble en un plazo determinado), ¿existe alguna obligación tributaria relativa al IIVTNU a cumplir, bien por el albacea, bien por los legatarios o por las entidades sin fines lucrativos, durante el plazo de pendencia de dicha situación?
- b) Para el supuesto de que se lleve a cabo la transmisión del inmueble por el albacea a un tercero en el plazo y condiciones establecidas:
 - ¿Si el plazo de declaración-liquidación del IIVTNU devengado con motivo de la transmisión por el albacea del hotel será el de 30 días hábiles desde que se produzca tal transmisión previsto para las transmisiones inter-vivos?
 - ¿Sobre quién recae la obligación adicional de comunicación al ayuntamiento de la realización de la operación prevista en el artículo 110.6 del TRLRHL, y con qué plazo cuenta para ello?
 - ¿Si para determinar la base imponible del IIVTNU derivada de la transmisión del inmueble por el albacea a un tercero, deberá atenderse a la fecha de otorgamiento de la escritura pública de compraventa, esto es, el valor catastral y el periodo de permanencia del inmueble en el patrimonio de la transmitente?
 - ¿Qué en caso de cumplirse la condición suspensiva, el sujeto pasivo que debe liquidar el IIVTNU será la causante representada por el albacea, correspondiendo en ese caso a sus herederos y legatarios el pago de la deuda con cargo al caudal hereditario percibido, reduciendo el mismo?
- c) Para el supuesto de que no se lleve a cabo la transmisión del inmueble en el plazo y condiciones establecidas, y por tanto, se perfeccione el legado a favor de las entidades sin fines lucrativos:
 - ¿Si no habiendo los hijos adquirido por título alguno ni en momento alguno la propiedad del inmueble, deberían cumplir con cualquier tipo de obligación material o formal en relación con el IIVTNU?
 - ¿Perfeccionado el legado del inmueble a favor de las entidades sin fines lucrativos, serán éstas las que ostenten la condición de sujeto pasivo del IIVTNU y, en consecuencia, será de aplicación la exención subjetiva prevista en el artículo 105 del TRLRHL?
 - ¿Si existe la obligación por parte de algún obligado tributario de realizar la comunicación de la realización del hecho imponible al Ayuntamiento prevista en el artículo 110.6 del TRLRHL.

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

Así, el apartado 1 del artículo 104 del TRLRHL establece que:

“El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad

de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.”

Disponiendo a continuación el resto de apartados de este mismo precepto los supuestos de no sujeción:

“2. No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia con ello, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél. A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto a éste el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

3. No se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes.

Tampoco se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico matrimonial.

4. (...).”

Por su parte, los apartados 1 y 4 del artículo 109 del TRLRHL señalan respectivamente que:

“1. El impuesto se devenga:

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

b) Cuando se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, en la fecha en que tenga lugar la constitución o transmisión.”.

“4. En los actos o contratos en que medie alguna condición, su calificación se hará con arreglo a las prescripciones contenidas en el Código Civil. Si fuese suspensiva no se liquidará el impuesto hasta que ésta se cumpla. Si la condición fuese resolutoria, se exigirá el impuesto desde luego, a reserva, cuando la condición se cumpla, de hacer la oportuna devolución según la regla del apartado anterior.”.

De lo que se desprende que habrá que estar a lo dispuesto en la condición suspensiva al objeto de liquidar el impuesto, de tal forma que, mientras de esta no se derive la transmisión de un inmueble en los términos expuestos en el artículo 104 del TRLRHL, no se devengará el impuesto y, en consecuencia, no existirá obligación de presentar la declaración a la que se refiere el artículo 110 del TRLRHL.

En relación al primero de los escenarios previstos, en el que se plantea el supuesto de que se cumpla la condición suspensiva establecida y se transmita en consecuencia el inmueble, hay que señalar en primer lugar, que en este caso se originará el devengo del impuesto.

Para la determinación del sujeto pasivo del impuesto habrá que estar a lo que dispone el artículo 106 del TRLRHL:

“1. Es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente:

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

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

2. En los supuestos a que se refiere el párrafo b) del apartado anterior, tendrá la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate, cuando el contribuyente sea una persona física no residente en España.”.

De la redacción de la condición establecida se desprende que la transmisión en el supuesto de que se cumpla la misma se realiza a título oneroso y por causa de muerte.

En consecuencia, el sujeto pasivo en este caso será el transmitente y el plazo para presentar la declaración será de seis meses prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo, de acuerdo con lo que establece la letra b) del apartado 2 del artículo 110 del TRLRHL. El cumplimiento de la obligación tributaria a la que se refiere el párrafo anterior se efectuará de conformidad con lo que dispone el artículo 39 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

“1. A la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia.

Las referidas obligaciones tributarias se transmitirán a los legatarios en las mismas condiciones que las establecidas para los herederos cuando la herencia se distribuya a través de legados y en los supuestos en que se instituyan legados de parte alicuota.

En ningún caso se transmitirán las sanciones. Tampoco se transmitirá la obligación del responsable salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento.

2. *No impedirá la transmisión a los sucesores de las obligaciones tributarias devengadas el hecho de que a la fecha de la muerte del causante la deuda tributaria no estuviera liquidada, en cuyo caso las actuaciones se entenderán con cualquiera de ellos, debiéndose notificar la liquidación que resulte de dichas actuaciones a todos los interesados que consten en el expediente.*
3. *Mientras la herencia se encuentre yacente, el cumplimiento de las obligaciones tributarias del causante corresponderá al representante de la herencia yacente.*

Las actuaciones administrativas que tengan por objeto la cuantificación, determinación y liquidación de las obligaciones tributarias del causante deberán realizarse o continuarse con el representante de la herencia yacente. Si al término del procedimiento no se conocieran los herederos, las liquidaciones se realizarán a nombre de la herencia yacente. Las obligaciones tributarias a que se refiere el párrafo anterior y las que fueran transmisibles por causa de muerte podrán satisfacerse con cargo a los bienes de la herencia yacente.”

Tal y como establece el artículo 107 del TRLRHL, la base imponible del IIVTNU estará constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.

A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 del artículo 107 del TRLRHL, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado.

4. *En cuanto a la determinación del devengo, en el caso de transmisiones de bienes inmuebles con otorgamiento de escritura pública, será la fecha de dicho otorgamiento la que determine el devengo, a menos que de la escritura se dedujera lo contrario.*

Por último, la obligación de comunicación a la que se refiere el apartado 6 del artículo 110 del TRLRHL recaerá en este caso, al tratarse de una transmisión a título oneroso, en el adquirente del inmueble.

Por lo que respecta al segundo de los escenarios previstos, es decir, que no se cumpla la condición y, por tanto, se transmita el inmueble a una entidad sin fines lucrativos, en este caso, al igual que en el anterior, hay que señalar primeramente que se origina el devengo del impuesto.

En cuanto a la determinación del sujeto pasivo, de acuerdo con la normativa anteriormente transcrita será la entidad adquirente, al tratarse de una transmisión operada a título lucrativo, si bien podrá encontrarse exenta del impuesto cuando se trate de una institución que tenga la calificación de benéfica o benéfico-docente, de conformidad con la letra c) del apartado 2 del artículo 105 del TRLRHL.

En este sentido, el primer párrafo del apartado 3 del artículo 15 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, dispone lo siguiente:

“Estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos.”

Por último, no existirá la obligación de comunicación a la que se refiere el apartado 6 del artículo 110 del TRLRHL en este caso, al tratarse de una transmisión lucrativa por causa de muerte.

