

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



CATALUÑA

- Ley 2/2016, de 2 de noviembre, de modificaciones urgentes en materia tributaria3

NOVEDADES AUTONÓMICAS

RESOLUCIONES

- Devolución del IVA soportado por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto7
- Noción de empresario en una entidad financiera que vende bienes derivados de la ejecución de avales o garantías9
- Rectificación de bases imponibles por créditos incobrables10

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

TEMAS FISCALES

- Efectos en el impuesto sobre sucesiones de la inscripción de la herencia a instancias de la Administración Tributaria.
José María Utande San Juan. Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid. Letrado del Tribunal Constitucional13
- La exención en el IVA de las transformaciones de terrenos.
Juan Calvo Vérguez. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura21

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

IIVTNU 38

TRIBUTOS MUNICIPALES





NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEAC

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

NOVEDADES AUTONÓMICAS: CATALUÑA..... 4

LEY 2/2016, de 2 de noviembre, de modificaciones urgentes en materia tributaria 4

NOVEDADES AUTONÓMICAS: CATALUÑA

LEY 2/2016, de 2 de noviembre, de modificaciones urgentes en materia tributaria

Se transcriben los artículos de mayor interés.

PREÁMBULO

La presente ley recoge determinadas medidas en materia tributaria, cuya aprobación resulta urgente dado su contenido y finalidad.

En total contiene cinco artículos, que afectan al impuesto sobre el patrimonio, al impuesto sobre sucesiones y donaciones, a tareas de control tributario y lucha contra el fraude, al impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial y al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

En primer lugar, en cuanto a los impuestos sobre el patrimonio y sobre sucesiones y donaciones, las modificaciones introducidas por los artículos 1 y 2 permiten que los beneficios fiscales previstos para los patrimonios protegidos constituidos de acuerdo con la normativa estatal también sean de aplicación a los constituidos de acuerdo con el derecho civil catalán. También en el ámbito del impuesto sobre sucesiones y donaciones, se amplía de nuevo el plazo (hasta el 31 de diciembre de 2017) para poder aplicar el aplazamiento excepcional a dos años, concedido por los órganos de gestión de la Administración tributaria, en los casos de falta de liquidez de la herencia.

En tercer lugar, se regula la comunicación de datos con trascendencia tributaria obtenidos por las administraciones tributarias a la Agencia Tributaria de Cataluña, con el objetivo de conseguir un mejor ejercicio de las competencias en materia tributaria de la Generalidad y, a la vez, detectar incumplimientos tributarios e impulsar la lucha contra el fraude.

En cuanto al impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, las modificaciones obedecen a la necesidad de adecuarlo a las reglas del derecho europeo en materia de ayudas de Estado. En este sentido, se amplía el hecho imponible al transporte aéreo de mercancías; se suprime de la base imponible el límite de 20.000 vuelos, y se establece un único tipo de gravamen. Finalmente, con relación al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, se

establece una bonificación en la modalidad de actos jurídicos documentados que grava la escritura pública de separación y divorcio y de extinción de pareja estable, con la finalidad de incentivar que estos trámites se realicen por la vía notarial y así se descongestionen los juzgados.

Capítulo I: Impuesto sobre el patrimonio

Artículo 1 Modificación de la Ley 7/2004

Se modifica el artículo 2 de la Ley 7/2004, de 16 de julio, de medidas fiscales y administrativas, que queda redactado del siguiente modo:

«Artículo 2 Bonificación de los patrimonios protegidos de contribuyentes con discapacidad

1. Con efectos a partir de 1 de enero de 2004, si entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible los hay que forman parte del patrimonio protegido de la persona contribuyente constituido al amparo de la Ley del Estado 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código civil, de la Ley de enjuiciamiento civil y de la normativa tributaria con esta finalidad, la persona contribuyente puede aplicarse una bonificación del 99% en la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a dichos bienes o derechos.

2. La misma bonificación es aplicable a los bienes o derechos de contenido económico que formen parte del patrimonio protegido constituido al amparo de la Ley 25/2010, de 29 de julio, del libro segundo del Código civil de Cataluña, relativo a la persona y la familia.»

Capítulo II: Impuesto sobre sucesiones y donaciones

Artículo 2 Modificación la Ley 19/2010

1. Se modifica el artículo 56 de la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones, que queda redactado del siguiente modo:

«Artículo 56 Supuesto de aplicación.

1. En la parte de las aportaciones a patrimonios protegidos de discapacitados que, en tanto que exceda el importe máximo fijado por ley para tener la consideración de rendimientos del trabajo del discapacitado, quede gravada por el impuesto sobre sucesiones y donaciones como transmisión lucrativa entre vivos, puede aplicarse en la base imponible una reducción del 90% del importe excedente, siempre que las aportaciones cumplan los requisitos y las formalidades que determina la Ley del Estado 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código civil, de la Ley de enjuiciamiento civil y de la normativa tributaria con esta finalidad.

2. La misma reducción es aplicable, en los términos establecidos en el apartado 1, en el caso de que las aportaciones se realicen a favor de patrimonios protegidos constituidos al amparo de la Ley 25/2010, de 29 de julio, del libro segundo del Código civil de Cataluña, relativo a la persona y la familia.»

2. Se modifica la disposición transitoria segunda de la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones, que queda redactada del siguiente modo: «Segunda Aplazamiento excepcional del impuesto sobre sucesiones y donaciones por los órganos de gestión

Con carácter excepcional, el aplazamiento que concedan los órganos de gestión de la Administración tributaria en virtud del artículo 73.1 puede ser de hasta dos años en el caso de las cuotas del impuesto sobre sucesiones y donaciones correspondientes a hechos imposables devengados en el período que va del 1 de agosto de 2009 al 31 de diciembre de 2017.»

Capítulo III: Suministro de datos tributarios

Artículo 3 Modificación de la Ley 2/2014

Se añade un apartado, el 4, al artículo 132 de la Ley 2/2014, de 27 de enero, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público, con el siguiente texto:

«4. Los datos con trascendencia tributaria que han sido obtenidos por una administración pública para el ejercicio de sus funciones en materia de gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos como consecuencia de delegaciones de competencias o encargos de gestión efectuados por ayuntamientos catalanes pueden ser comunicados por dicha administración directamente a la Agencia Tributaria de Cataluña, cuando esta, de acuerdo con lo establecido por la legislación tributaria, los solicite al efecto del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias»

Capítulo V: Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

Artículo 5 Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Bonificación por la escritura pública de separación y divorcio y de extinción de pareja estable

1. Disfruta de una bonificación del cien por cien de la cuota gradual del impuesto sobre actos jurídicos documentados la escritura pública otorgada por los cónyuges en la que acuerdan, en los términos que regula la ley, su separación o divorcio de mutuo acuerdo.

2. La misma bonificación se aplica a las escrituras públicas que documentan la extinción de común acuerdo de la pareja estable formalizada por los convivientes, de acuerdo con el artículo 234-4 del libro segundo del Código civil de Cataluña, relativo a la persona y la familia, aprobado por la Ley 25/2010, de 29 de julio.

Disposición final Entrada en vigor

La presente ley entra en vigor al día siguiente de su publicación en el Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya, salvo el artículo 4, que entra en vigor el 1 de enero de 2017.



NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEAC

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL 7

Devolución del IVA soportado por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto.
Resolución de 20 de octubre de 2016 7

Noción de empresario en una entidad financiera que vende bienes derivados de la ejecución de avales
o garantías. Resolución de 20 de octubre de 2016 9

Rectificación de bases imponibles por créditos incobrables. Resolución de 24 de noviembre de 2016 10

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Devolución del IVA soportado por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto. Resolución de 20 de octubre de 2016

Condiciones específicas que deben reunir los establecimientos permanentes para ser considerados como tales a la vista de la Jurisprudencia comunitaria. La mera titularidad del inmueble arrendado a la filial de la reclamante no permite considerar que concorra un establecimiento permanente.

Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido podrán solicitar la devolución de las cuotas de IVA soportado en dicho territorio, siempre que acrediten el cumplimiento de los requisitos establecidos para el ejercicio del mencionado derecho, de acuerdo con lo establecido en el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en virtud del cual “en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”.

El derecho a la devolución de las cuotas de IVA soportado por un sujeto no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, se encuentra recogido en el artículo 171 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006.

Mediante la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se transponen 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, se incorpora al Derecho interno. Por su parte, el artículo 119 LIVA, regula el “régimen especial de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla”.

Según el párrafo segundo del artículo 119.Uno LIVA, a efectos de dicho artículo “se considerarán no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los empresarios o profesionales que, siendo titulares de un establecimiento permanente situado en el mencionado territorio, no realicen desde dicho establecimiento entregas de bienes ni prestaciones de servicios durante el periodo al que se refiere la solici-

tud”. En el supuesto examinado por el TEAC, la Administración tributaria deniega la solicitud de devolución efectuada en el ejercicio 2010 por la entidad reclamante con el fundamento de que la misma se encuentra establecida en el territorio de aplicación del IVA, como consecuencia de “es propietaria de un inmueble sito en Barcelona que tiene arrendado a su filial”, fundamentándose por la Administración Tributaria, asimismo, que “desde dicho establecimiento permanente la entidad solicitante presta servicios de arrendamiento”.

En el artículo 84.Dos LIVA —según redacción dada por Ley 2/2010, con fecha de entrada en vigor de 1 de enero de 2010— se establece lo siguiente:

“Dos. A los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.

Se entenderá que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas.”

Así pues, con la finalidad de determinar si en el presente supuesto concurre la existencia de establecimiento permanente de la reclamante en el territorio de aplicación del Impuesto, debe indicarse que el concepto de establecimiento permanente se define, racione temporis, en el artículo 69.Cinco LIVA como “cualquier lugar fijo de

negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades económicas”, indicándose a continuación, pero sin carácter exhaustivo, supuestos de establecimiento permanente, entre los que se recoge el relativo a la letra g), “los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título”.

Debe indicarse que la Directiva 2006/112/CE no establece un concepto de establecimiento permanente, si bien no puede olvidarse que se trata de un concepto autónomo de Derecho Comunitario que debe aplicarse uniformemente en este ámbito comunitario.

Por ello, los distintos supuestos especificados por la norma interna deberán ajustarse a los principios y criterios derivados de la norma comunitaria sobre el IVA y también ajustarse a los criterios de interpretación que del concepto de establecimiento permanente realice el TJUE.

A la vista fundamentalmente de la jurisprudencia comunitaria (acogida en estos extremos tanto por este Tribunal Central como por la Dirección General de Tributos), se puede señalar que para que un lugar fijo de negocios sea considerado como establecimiento permanente debe reunir unas condiciones específicas, que pueden resumirse en las siguientes:

- a) Presencia física en un Estado Miembro concreto;
- b) Permanencia en el tiempo de la sede o lugar fijo de negocios del empresario o profesional, que conlleva la necesidad de que la organización de los medios para el desarrollo las actividades en el mencionado ámbito espacial tenga dicho carácter de permanencia;
- c) Realización efectiva de una actividad económica por parte del establecimiento permanente, esto es, la independencia en la realización de la actividad respecto de la sede central, de forma que no sea ésta quien realmente efectúe el servicio. En relación con el problema que se

plantea por lo que respecta a la relación entre matriz y sucursal, se concluye que un establecimiento permanente que no constituye una entidad jurídica distinta de la sociedad a la que pertenece, establecido en otro Estado Miembro y al que la sociedad presta ciertos servicios, no debe ser considerado sujeto pasivo en razón de los costes que se le imputen por dichas prestaciones de servicios;

- d) Consistencia mínima o conjunto de medios humanos y técnicos suficientes para prestar los servicios de forma independiente y estable o con continuidad.

De todo ello, se deduce que la atribución de una prestación de servicios a un establecimiento distinto de la sede sólo se tiene en cuenta si tal establecimiento ofrece una consistencia mínima, por la integración permanente de medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones de determinados servicios.

En el presente supuesto, por la Administración se considera que la reclamante se encuentra establecida en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, como consecuencia de ser propietaria de un inmueble arrendado a su filial, indicándose que “desde dicho establecimiento permanente la entidad solicitante presta servicios de arrendamiento”.

Por este Tribunal se aprecia que la mera titularidad del inmueble arrendado a la filial de la reclamante no permite considerar que concurra un establecimiento permanente, de acuerdo con lo establecido en el primer párrafo del artículo 69.Cinco LIVA, puesto que no se ha acreditado por la Administración Tributaria la existencia de un conjunto de medios materiales y humanos presente en el territorio de aplicación del Impuesto, destinado al desarrollo de actividad económica en el mismo.

Noción de empresario en una entidad financiera que vende bienes derivados de la ejecución de avales o garantías. Resolución de 20 de octubre de 2016

Es una actividad típica del Banco la concesión de avales, y si en ejecución de uno de estos avales debe quedarse con bienes del avalado, lo está haciendo en el ejercicio de la actividad que le es propia y que se integra dentro del ámbito de aplicación del impuesto.

La cuestión a resolver en la presente resolución es la sujeción a IVA de la transmisión por una entidad financiera de una obra pictórica a los recurrentes. Sin que se cuestione que se trata de una transmisión efectuada por una sociedad mercantil que es empresario o profesional, los recurrentes consideran que, no obstante, el cuadro no se encontraba afecto a las actividades económicas del Banco, motivo por el que su transmisión quedaría fuera del ámbito de aplicación del IVA o que, subsidiariamente, la venta de un bien adquirido en pago de deudas debe considerarse actividad accesorio a la principal de concesión de préstamos o avales, en cuyo caso la venta del cuadro estaría exenta de IVA por aplicación del artículo 20.Uno.18 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido. En esta resolución el TEAC recuerda que es una actividad típica del Banco la concesión de avales, y si en ejecución de uno de estos avales debe quedarse con bienes del avalado, lo está haciendo en el ejercicio de la actividad que le es propia y que se integra dentro del ámbito de aplicación del impuesto.

Y si bien es cierto que los bienes que ingresan en el patrimonio del Banco de este modo pueden no tener relación con su actividad (por su naturaleza), al ser adquiridos como consecuencia de su actividad y para su venta, debemos considerarlos integrados en el patrimonio empresarial de la entidad por su origen, sin que deban considerarse no afectos de cara a su transmisión, lo que podría tener consecuencias importantes en el derecho a deducir de la entidad sin que hubiese sido su intención puesto que no era su objetivo inmediato o directo conseguir esos bienes, sino únicamente conceder el aval y obtener ingresos por ello, lo cual sí es actividad típica de banca.

Es evidente que el Banco no se queda con los bienes en cuestión para realizar una actividad económica con ellos propia de su naturaleza afectándolos así a un actividad que permita su uso durante un tiempo indefinido, sino que son simplemente una fórmula para cobrar en los casos en que sus operaciones crediticias lo requieren.

También es cierto que, en algunos casos, puede que el Banco decida quedarse los bienes adquiridos para formar parte de su patrimonio y estos casos habrá que analizarlos por separado cuando concurran para determinar así su

régimen; pero en casos como el expuesto, en que el banco se queda con un bien durante el tiempo necesario para lograr su venta, debemos considerar que forma parte de su patrimonio empresarial. Y en este caso concreto, el tiempo transcurrido entre la adquisición y la venta, si bien no es reducido, tampoco puede considerarse excesivo dadas las características del bien en cuestión, pues no siempre es sencillo encontrar comprador para este tipo de obras de arte.

Por otra parte, el Banco necesita tener liquidez para realizar su actividad económica, y desde este punto de vista también llegaríamos a la conclusión de considerar los bienes así adquiridos afectos a su actividad, pues se adquieren en el ejercicio de la misma, y se venden para conseguir liquidez y continuar ejerciendo su actividad, esto es, la transmisión se encuadra también dentro de las actividades propias de la entidad financiera.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 22 de octubre de 1998, asuntos acumulados 308/96 y 94/97, Madgett y Baldwin y en su sentencia de 21 de junio de 2007, Asunto C-453/05, VolkertLudwing/Finanzmt Luckenwalde, señala que una prestación debe ser considerada accesorio de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal prestado.

Por otra parte, el Tribunal Supremo, en sentencia de 25 de noviembre de 2010 (recurso 712/2006) señala que, para que una actividad pueda calificarse como accesorio debe contribuir a la realización de la actividad principal y los clientes que se busquen para realizar dicha actividad deben ser un medio o instrumento para lograr la prestación del servicio principal.

El TEAC, recogiendo la jurisprudencia y doctrina anteriores, concluye que resulta evidente que la venta de la obra pictórica no constituye una actividad accesorio de la financiera, pues si bien se trata de una operación realizada como consecuencia de los problemas en los que se encuentran los clientes de la entidad, se trata de una actividad autónoma y completamente diferenciada de la principal y no puede entenderse que se concluya con la finalidad de obtener una mejor condición en la actividad financiera.

Rectificación de bases imponibles por créditos incobrables. Resolución de 24 de noviembre de 2016

El incumplimiento del plazo de un mes para el cumplimiento de la obligación de comunicación a la administración tributaria de la modificación de bases imponibles efectuada no conlleva necesariamente la pérdida del derecho a rectificar las bases imponibles.

Existen dos plazos que atañen a la modificación de bases imponibles; por un lado, un plazo para efectuar la modificación, y, por otro, un plazo de un mes para cumplir la obligación de comunicar a la Administración Tributaria dicha modificación, computado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa.

La recurrente presentó en el Registro de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Madrid, de la AEAT, escrito relativo a facturas rectificativas expedidas en enero de 2013, por el que comunica a la Administración tributaria la modificación de bases imponibles y la emisión de facturas rectificativas en relación con deudores incursos en distintos procedimientos concursales, al que acompaña las copias de las publicaciones del Auto en el BOE y de las facturas rectificadas remitidas a los Administradores concursales.

La Administración inadmitió la modificación practicada basándose en el artículo 24 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, que establece que el acreedor tendrá que comunicar a la Administración tributaria, en el plazo de un mes, a contar desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, la modificación de la base imponible practicada.

Las facturas rectificativas que acompañan a la comunicación, tienen fecha de expedición 8 de enero de 2013 y la comunicación se ha recibido el día 26 de febrero de 2013, por lo que se ha incumplido el plazo antes señalado.

En el artículo 24.2.a) 2º LIVA se recogen las reglas de procedimiento para el ejercicio del derecho de rectificación de bases imponibles, estableciéndose el plazo de un mes para el cumplimiento de la obligación de comunicación a la Administración Tributaria de la modificación de bases imponibles efectuada.

Existen, por tanto, dos plazos que atañen a la modificación de bases imponibles; por un lado, un plazo para efectuar la modificación, y, por otro, un plazo de un mes para cumplir la obligación de comunicar a la Administración Tributaria dicha modificación, computado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa.

En el supuesto de referencia, no se aprecia controversia respecto de dicho plazo, sino en relación con la aplicación del plazo de un mes para la comunicación a

la Administración Tributaria de la modificación de bases imponibles.

El artículo 24.2.a).2º del Reglamento del IVA comprende un requisito procedimental de comunicación a la Administración de la rectificación de bases imponibles, que tiene como finalidad suministrar información y permitir el ejercicio de un adecuado control por parte de la Administración Tributaria, justificado en el traslado que se produce de la carga tributaria que supone el impago del crédito a la Administración, correspondiendo a ésta el control en la figura del destinatario de la operación, quien deberá proceder a la rectificación de las cuotas soportadas deducibles, minorándolas.

Por tanto, el requisito procedimental controvertido reviste gran importancia para evitar un perjuicio a la Administración, puesto que el desconocimiento de la rectificación practicada implicaría que la Administración pudiera soportar el perjuicio económico en tanto el destinatario de la operación no minorase sus cuotas tributarias deducibles.

En este sentido, la Ley establece como requisito la comunicación a la Administración de la modificación de la base imponible, debiendo acompañarse de los documentos previstos al efecto, estableciéndose en el Reglamento del Impuesto el plazo de un mes, considerándose el mismo proporcionado a la sistemática del impuesto, sin que resulte excesivamente gravoso su cumplimiento ni conculque derecho alguno del sujeto pasivo.

De lo expuesto anteriormente resulta evidente que en este caso el plazo fijado al efecto ha sido incumplido. No obstante, dicho incumplimiento no conlleva necesariamente la pérdida del derecho a rectificar las bases imponibles.

Se trata de un incumplimiento de un plazo distinto al establecido por la Ley del Impuesto para el ejercicio del derecho de rectificación.

Es, en definitiva, un plazo procedimental recogido en el Reglamento IVA para el cumplimiento de una obligación de comunicación derivada precisamente del ejercicio temporáneo del derecho de rectificación contemplado en la Ley IVA.

El plazo establecido reglamentariamente posibilita el cumplimiento de una obligación de comunicación de información que permita a la Administración un adecuado control de las rectificaciones efectuadas y su correspondiente reflejo en las autoliquidaciones del sujeto pasivo de las operaciones objeto de rectificación y del destinatario de dichas operaciones.

En el supuesto de que el incumplimiento del plazo controvertido impidiera el ejercicio de un adecuado control administrativo, necesario para asegurar la correcta liquidación y recaudación del Impuesto, entonces dicho incumplimiento tendría una incidencia directa en el derecho de rectificación del sujeto pasivo, pudiendo constituir

causa de denegación del ejercicio de dicho derecho de rectificación.

El Tribunal Central considera que en el presente caso, ha existido comunicación a la Administración Tributaria de la información necesaria para un adecuado control de las rectificaciones efectuadas y su correspondiente reflejo en las autoliquidaciones del sujeto pasivo de las operaciones objeto de rectificación y del destinatario de dichas operaciones. Si bien dicha comunicación ha sido tardía, no se aprecia en el expediente, ni se justifica en el acto impugnado, en qué medida el retraso incurrido ha incidido en la adecuada gestión y control del Impuesto que incumbe a la Administración.



NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEAC

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

TEMAS FISCALES 13

Efectos en el Impuesto sobre Sucesiones de la inscripción de la herencia a instancias de la Administración Tributaria

JOSÉ MARÍA UTANDE SAN JUAN. Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid. Letrado del Tribunal Constitucional 13

La exención en el IVA de las transmisiones de terrenos

JUAN CALVO VÉRGEZ. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura 21

TEMAS FISCALES

Efectos en el Impuesto sobre Sucesiones de la inscripción de la herencia a instancias de la Administración Tributaria

JOSÉ MARÍA UTANDE SAN JUAN. *Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid. Letrado del Tribunal Constitucional*

- 1.- La inscripción registral a instancia de un acreedor
- 2.- El caso particular de la inscripción de los derechos hereditarios para su embargo por la AEAT. Aplicación del cierre registral y forma de cumplimiento
 - 2.1 El cierre registral
 - 2.2 La presentación de la declaración tributaria por tercero
 - 2.3 Alternativa para cumplir con la regla del cierre registral
- 3.- Interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar el ISD correspondiente a los derechos hereditarios no inscritos
 - 3.1 No hay interrupción por la actuación de la AEAT
 - 3.2 Tampoco hay interrupción por una actuación del obligado tributario
 - 3.3 Momento en el que se consideraría interrumpida la prescripción del ISD aplicable al derecho hereditario inscrito
- 4.- Conclusión

En el presente trabajo nos proponemos analizar los problemas prácticos que se pueden plantear en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) cuando un acreedor, como puede ser la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), insta la inscripción registral de unos derechos hereditarios a fin de ejercer sobre ellos su acción de cobro. En concreto, abordaremos interrogantes como el de si en estos casos opera el cierre registral y, en su caso, quién ha de cumplimentar la declaración o autoliquidación y cómo incide esto en la prescripción del derecho a liquidar el impuesto correspondiente a dicha herencia.

1. LA INSCRIPCIÓN REGISTRAL A INSTANCIA DE UN ACREEDOR

Como es bien conocido, la regla general en nuestro Derecho es que la inscripción en el Registro de la Propiedad es declarativa, es decir, los derechos reales se adquieren, se constituyen y se transmiten con independencia del Registro de la Propiedad (mediante el título y el modo, como dispone el art. 609 del Código Civil); y, además, voluntaria, esto es,

los titulares de derechos reales son los que libremente se acogen al régimen del Registro, practicándose la inscripción a solicitud suya.

Centrándonos en la nota de la voluntariedad, debemos recordar que, frente a la regla general expuesta, hay una serie de supuestos en los que el legislador ha considerado conveniente establecer la inscripción obligatoria¹, dada la presencia de intereses públicos superiores o bien de intereses privados que se consideran merecedores de protección. Como bien ha destacado la doctrina², tales supuestos no se deben confundir con los casos de inscripción constitutiva, ya que esta incide en el ámbito de la formación de los derechos reales, de tal suerte que sin la inscripción no opera la modificación jurídico-real; en cambio, en la inscripción obligatoria

1 Algunos casos de inscripción obligatoria son los previstos en el art. 36 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas; en el art. 13 de la Ley 43/2003, de 21 de noviembre, de Montes; y en el art. 36 del Reglamento de Bienes de las Entidades Locales, aprobado por Real Decreto 1372/1986, de 13 de junio, entre otros.

2 GARCÍA GARCÍA, J.M. Derecho Inmobiliario Registral o Hipotecario, Tomo III, Civitas, Madrid, 2002, pág. 228; y, en el mismo sentido, SÁNCHEZ CALERO, F.J. y SÁNCHEZ-CALERO ARRIBAS, B. Manual de Derecho Inmobiliario Registral, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2006, pág. 129.

se impone un deber jurídico, pero su incumplimiento no altera la situación jurídico-real.

Entre los casos de inscripción obligatoria, en lo que aquí nos interesa, destaca el del titular de un derecho real o de una pretensión de anotación preventiva que necesita previamente la inscripción de un título para inscribir o anotar. A estos supuestos se refieren los artículos 312 y 140 del Reglamento Hipotecario (RH) en los que se establece la obligación del propietario de inscribir cuando se le requiere para ello por el titular de un derecho real o de quien pretende una anotación preventiva, que precisen de la inscripción previa del dominio para inscribir o anotar sus respectivos derechos.

Así, el art. 140 RH regula la “anotación preventiva de todo embargo de bienes inmuebles o derechos reales que se decreta en juicio civil o criminal, aunque el embargo sea preventivo o en procedimiento administrativo de apremio”, estableciendo las reglas a seguir al respecto, y previendo la posibilidad (regla segunda) de que “la propiedad de los bienes embargados no constare inscrita” en cuyo caso dispone que “se suspenderá la anotación del embargo, y en su lugar se tomará anotación preventiva de la suspensión del mismo”, regulando a continuación la forma de obtener la inscripción. Por su parte, el art. 312 RH establece directamente que el “titular de un derecho real impuesto sobre fincas ajenas no inscritas podrá solicitar la inscripción de aquél”, recogiendo en sus distintos apartados las reglas a seguir para ello.

Ambos preceptos se deben conectar con el art. 6.c) de la Ley Hipotecaria (LH) que prevé que la inscripción de los títulos en el Registro se pueda pedir no sólo por quienes adquieren o transmiten el derecho y sus representantes sino también por “quien tenga interés en asegurar el derecho que se deba inscribir”. Añade a lo anterior el art. 7.2 LH que “el titular de cualquier derecho real impuesto sobre finca cuyo dueño no hubiere inscrito su dominio, podrá solicitar la inscripción de su derecho con sujeción a las normas prescritas en el Reglamento”. En relación con este precepto, ya la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado núm. 1/2005 de 18 octubre (RJ 2005\7540) consideró que la mención al “titular de cualquier derecho real” debe considerarse extensible por analogía al acreedor embargante.

Ahora bien, como también ha puesto de manifiesto la doctrina³ a pesar de la aplicación conjunta del art. 6.c) LH y de los artículos 140 y 312 RH, siendo rigurosos debe diferenciarse la “inscripción obligatoria” contenida en estos dos últimos preceptos, del “principio de rogación” recogido en aquél. Así, el art. 6.c) es aplicable a estos casos en el sentido de que el titular del derecho real o de la pretensión de anotación preventiva tiene “rogación” para pedir la inscripción; pero los artículos 140 y 312 RH, además, añaden que el titular del derecho no inscrito, que normalmente tiene la opción de instar o no su inscripción, queda sujeto a la obligación

de hacerlo si le requieren los interesados citados, a través de los procedimientos regulados en tales artículos, con la consecuencia de que, si no se atiende el requerimiento, se ordenará la inscripción por vía judicial o a través de los procedimientos supletorios previstos.

2. EL CASO PARTICULAR DE LA INSCRIPCIÓN DE LOS DERECHOS HEREDITARIOS PARA SU EMBARGO POR LA AEAT. APLICACIÓN DEL CIERRE REGISTRAL Y FORMA DE CUMPLIMIENTO

Como se ha visto en el apartado anterior, la normativa hipotecaria tiene en cuenta el interés de un acreedor en lograr la inscripción de un bien o derecho, a efectos de que su embargo se anote en el Registro. Pues bien, entre los posibles acreedores interesados es evidente que puede encontrarse la AEAT cuando, en el ejercicio de su potestad recaudatoria⁴, localice un bien o derecho del deudor que no consta inscrito en el Registro.

2.1. El cierre registral

En el caso de que el objeto a embargar sea un derecho hereditario no inscrito, el acceso de este al Registro para posibilitar su embargo por la AEAT se enfrenta a otro problema, como es la institución del cierre registral, recogida, dentro de la normativa hipotecaria, en el art. 254.1 LH⁵ y, en el ámbito fiscal, en lo que atañe al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el art. 33⁶ de su Ley reguladora (Ley 29/1987, de 18 de diciembre, LISD) y, con carácter más general, en el art. 61.3⁷ de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común.

No existe ninguna norma que exceptúe de la regla del cierre registral el caso de un derecho hereditario no inscrito que se pretende embargar por la AEAT. Teniendo en cuenta que la finalidad principal de esta regla es garantizar la recaudación

4 Que puede referirse a deudas tributarias liquidadas por la propia AEAT o cuya recaudación se le encomiende por otra Administración, por ejemplo una Comunidad Autónoma o una Entidad Local.

5 “Ninguna inscripción se hará en el Registro de la Propiedad sin que se acredite previamente el pago de los impuestos establecidos o que se establecieron por las leyes, si los devengare el acto o contrato que se pretenda inscribir”.

6 “Los documentos que contengan actos o contratos sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no se admitirán ni surtirán efecto en oficinas o registros públicos sin que conste la presentación del documento ante los órganos competentes para su liquidación, salvo lo previsto en la legislación hipotecaria o autorización expresa de la Administración. Los Juzgados y Tribunales remitirán a estos órganos copia autorizada de los documentos que admitan en los que no conste la nota de haber sido presentados a liquidación”.

7 “Las autoridades, funcionarios, oficinas o dependencias de la Administración del Estado o de las Comunidades Autónomas no admitirán ningún tipo de documento que le sea presentado a fin distinto de su liquidación y que contenga hechos imponible sujetos a tributos que otra Administración deba exigir, sin que se acredite el pago de la deuda tributaria liquidada, conste declarada la exención por la oficina competente, o cuando menos, la presentación en ella del referido documento. De las incidencias que se produzcan se dará cuenta inmediata a la Administración interesada”.

3 GARCÍA GARCÍA, J.M. op. cit. pág. 238.

del ISD⁸ a la Comunidad Autónoma competente, parece que la inscripción del derecho hereditario solo será posible cuando, junto con la solicitud correspondiente, “conste la presentación del documento ante los órganos competentes para su liquidación”, como exige el art. 33 LISD.

Esto abre el interrogante de si el acreedor embargante tiene legitimación para presentar la autoliquidación del ISD a los solos efectos de abrir el Registro y lograr así su pretensión de inscribir el derecho hereditario con vistas a su embargo, o si cabe plantear otras alternativas para superar el cierre registral.

2.2 La presentación de la declaración tributaria por tercero

Al regular la declaración y la autoliquidación tributaria (arts. 119 y 120 LGT) la ley no alude expresamente a su presentación por un tercero. No obstante, el art. 120.1 LGT conceptúa las autoliquidaciones como “declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria (...)”, dando por hecho que la presenta el obligado, ya sea por sí, o por medio de representante.

Por otro lado, y como señala la doctrina⁹, la LGT niega implícitamente que la declaración tributaria tenga la consideración de un acto de trámite porque no lo son aquellos en que sea necesaria la firma del obligado tributario (art. 46.2), lo que significa que no se presumirá concedida la representación (art. 46.3 interpretado sensu contrario) sino que “deberá acreditarse por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente” (art. 46.2 in fine).

La posibilidad de que un tercero presente la autoliquidación de un impuesto ha sido una cuestión controvertida. Teniendo en cuenta, por un lado, que la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones se debe regular en todo caso por ley, con arreglo al art. 8.h) LGT, y que “los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas” (art. 17.4 LGT) cabe considerar, siguiendo a CASADO OLLERO, G., LOZANO SERRANO, C., MARTÍN

QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, J.M.¹⁰, que “no parece posible que el cumplimiento, al menos de las declaraciones referidas a obligaciones tributarias materiales, pueda efectuarse por terceros sin la expresa representación del sujeto legalmente obligado a declarar”.

A esta misma conclusión había llegado el Tribunal Supremo en la Sentencia de 7 de mayo de 1994 (RJ 1994\3492), que excluía la declaración tributaria del concepto de “acto de mero trámite”, exigiendo la prueba del mandato conferido al tercero interviniente, sin que se pueda presumir la representación. No obstante, señalaba que:

“Si la declaración tributaria se realiza por un tercero carente de mandato, dentro del plazo normativo fijado para la presentación de la misma y cuando, a tenor de la actual redacción del párrafo segundo, punto a), del artículo 65 de la LGT (hoy art. 67 LGT), no ha comenzado a computarse, todavía, el plazo de prescripción del derecho a que se refiere el precedente artículo 64,a) [hoy art. 66.a) LGT], no existe inconveniente alguno, matizando la tesis que se ha venido sosteniendo con un criterio general, en afirmar que, en tal doble supuesto, se está, realmente, ante un caso específico y peculiar de «acto de mero trámite», de los previstos en el artículo 43.2, «in fine», de la propia LGT (actual art. 46.2 LGT), porque la actuación del comentado tercero, lejos de perjudicar (o de poder perjudicar) al obligado tributario, implica no sólo el cumplimiento, en pro del mismo, de la obligación que, como hemos visto, tiene éste de presentar, dentro del plazo reglamentario, la declaración tributaria, sino también, simultáneamente, la elusión de la imputación, a cargo del mismo, de toda clase de recargos, intereses de demora y/o sanciones, sin consecuencia negativa alguna para el resto de sus derechos, entre ellos el de lograr, si se dan las condiciones objetivas para ello, la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, pues hasta que no vence el lapso temporal reglamentario para presentar la declaración, o a partir de tal declaración, no se materializa el «dies a quo» del plazo prescriptivo y no cabe entender, por tanto, que la declaración interrumpa algo todavía nonnato, en cuanto, a mayor abundamiento, no es factible que la misma sea reputada, a tales efectos, como un acto «propio», directo indirecto, del interesado afectado.

(...)

Por tanto, y a sensu contrario, siguiendo la tesis que hemos sentado con carácter general, si la declaración tributaria es presentada por un tercero, sin apoderamiento expreso, después del plazo reglamentariamente fijado para hacerlo en cada clase de Impuestos y, en consecuencia, con posterioridad, también, al comienzo del cómputo de la prescripción, esa actuación de tercero, fechada el 25 de junio de 1984, por las posibles implicaciones negativas que puede tener

¹⁰ Op. Cit. Pág. 361.

⁸ El cierre registral también se establece en la normativa del ITPAJD (Art. 54.1 del texto refundido de la Ley de este impuesto) y del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (art. 254.5 LH).

⁹ CASADO OLLERO, G., LOZANO SERRANO, C., MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. Curso de Derecho Financiero y Tributario, 25ª Edición, Tecnos, Madrid, 2014 pág. 360. En el mismo sentido cabe citar ESEVERRI, E. La prescripción tributaria en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2012, pág. 224.

para el obligado tributario, no puede conceptuarse, ya, según el criterio general, como un «acto de mero trámite», y no puede presumirse, por tanto, que, para su materialización, se tenga concedida (o se haya tenido concedida), indefectiblemente, la oportuna y precisa representación.»

Esta doctrina se ha reiterado en las Sentencias del Tribunal Supremo de 21 de mayo de 1994 (RJ 1994, 3532), 18 de octubre de 1995 (RJ 1995, 7301), 12 de febrero de 1996 (RJ 1996, 1430) y 14 de febrero de 2000 (RJ 2000, 781), entre otras, así como en las Sentencias de la Audiencia Nacional de 27 de enero y 21 de julio de 2005 (JT 2006/24 y 2005/1474, respectivamente), en relación con la firma de las actas de inspección, para la que tampoco se presume la representación.

Conviene recordar, de igual forma, que mediante las SSTC 111/2006 y 113/2006, ambas de 5 de abril, se declaró inconstitucional la previsión de los arts. 36.2 LISD, y del art. 56.3 del texto refundido de la ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD)¹¹, en la medida en que atribuían ex lege la condición de representante al presentador de documentos. El Tribunal consideró que la finalidad de estos preceptos era legítima, por cuanto perseguía la mayor eficacia en la gestión tributaria, pero que la medida en concreto resultaba desproporcionada en relación con dicho fin y comportaba efectos negativos para la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) de los obligados al pago.

Tanto el Tribunal Supremo como el Tribunal Constitucional parecen distinguir la mera ejecución de un encargo de presentación, sin función representativa alguna, de la que ningún efecto negativo se deriva para el obligado; y la auténtica representación que se presume por ley a partir del hecho de declararse al tercero presentador del documento, que es la que se declara contraria a la Constitución, por cuanto vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión, por los efectos desfavorables que puede acarrear.

Como hemos visto, la jurisprudencia se centra en los perjuicios que se le pueden irrogar al contribuyente en caso de admitir la presentación de una declaración o autoliquidación sin representación expresa. En el caso que estamos examinando, dichos perjuicios serían al menos dos: i) la interrupción de la prescripción que estaba corriendo en relación con el ISD que grava la herencia cuya inscripción se pretende; ii) el embargo del derecho hereditario para la recaudación de obligaciones tributarias anteriores del causahabiente.

A la vista de tales efectos desfavorables, parece que la AEAT no podría presentar una autoliquidación del ISD en nombre de los sujetos pasivos de este impuesto a los efectos de levantar el cierre registral y solicitar que se inscriban los derechos hereditarios con vistas a su embargo. Esto nos lleva a plantear de qué forma alternativa podría conseguirse tal fin.

2.3 Alternativa para cumplir con la regla del cierre registral

A partir de la conclusión anterior, para superar el impedimento del cierre registral y que se puedan inscribir los derechos hereditarios que se pretenden embargar, parece que sería más adecuado que la AEAT remitiera una diligencia de colaboración a la Administración tributaria autonómica competente para liquidar el Impuesto sobre Sucesiones de que se trate.

Como expresión del principio de lealtad institucional al que el Tribunal Constitucional ha aludido reiteradamente¹² y que se reconoce explícitamente en el art. 2.Uno. g) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las CCAA, y el art.3.1.e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, la gestión tributaria en un marco descentralizado como el español debe estar presidida por el principio de colaboración.

Pues bien, una manifestación específica de dicho principio se recoge en el art. 55.4 de la Ley 22/2009, cuando prevé que “las competencias en materia de gestión previstas en este artículo [referidas a la gestión de los tributos cedidos] se podrán realizar mediante diligencias de colaboración entre las distintas Administraciones tributarias competentes”. Por su parte, el art. 167.1 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio) dispone que “las actuaciones inspectoras podrán realizarse mediante colaboración entre las distintas Administraciones tributarias, de oficio o a solicitud de la otra Administración”. En aplicación de estos preceptos, es habitual que la AEAT informe a las CCAA por dicha vía de aquellos hechos imponderables de los que por cualquier motivo tenga conocimiento y que correspondan a los tributos cuya gestión tienen encomendada las Administraciones autonómicas. Y, en sentido inverso, las CCAA vienen remitiendo a la AEAT diligencias de colaboración en las que informan de los hechos que puedan tener trascendencia tributaria para el ámbito de competencias del Estado. Este intercambio tiene lugar especialmente en los tributos que están más interconectados, como es el caso del IVA (gestión estatal) en su relación con el ITPAJD (gestión autonómica)

¹² El carácter inherente al Estado descentralizado de la lealtad institucional ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional (STC 152/1988, de 20 de julio, FJ 6) al señalar que es “consustancial al modelo del Estado de las Autonomías”. Debido a este carácter implícito, el propio Tribunal Constitucional ha establecido que no es menester justificar en preceptos concretos de la norma fundamental el principio de lealtad. Un desarrollo más completo de las finalidades y características de este principio por parte del Alto Tribunal se encuentra en la STC 64/1990, de 5 de abril: “Todos los poderes públicos deben observar en el sistema autonómico un comportamiento leal, en uso de sus atribuciones, existiendo un deber de auxilio recíproco, de apoyo y de mutua lealtad, concreción del más amplio deber de fidelidad a la Constitución, deber que está igualmente vigente y ha de ser atendido entre los poderes de las diversas Comunidades Autónomas, las cuales, en el ejercicio de sus competencias, deben abstenerse de adoptar decisiones o realizar actos que perjudiquen o perturben el interés general y deben, por el contrario, tener en cuenta la comunidad de intereses que las vincula entre sí y que no puede resultar disgregada o menoscabada a consecuencia de una gestión insolidaria de los propios intereses”.

¹¹ Aprobado por Real Decreto-legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

y del IRPF (gestión estatal) en conexión con el ISD (gestión autonómica), aunque naturalmente no se agota en ellos.

Conforme a lo expuesto, cabría plantear si la remisión por la AEAT de una diligencia de colaboración a la Administración tributaria autonómica (con base en el art. 55.4 de la Ley 22/2009) por la que ponga en su conocimiento la existencia de un hecho imponible del ISD sería suficiente para “abrir” el Registro de la Propiedad en el caso que estamos analizando. Si bien una interpretación literal del art. 33 de la Ley del ISD, que se refiere a que “conste la presentación del documento ante los órganos competentes para su liquidación”, no parece avalar claramente esta vía, debemos recordar que la finalidad del cierre registral es reforzar el control por la Hacienda pública, de forma que no acceda a los beneficios del Registro un bien o derecho sin que la Administración Tributaria tenga conocimiento del hecho imponible que grava su transmisión¹³. A pesar de que la forma ordinaria en que la Administración conoce la realización de un hecho imponible es a través de la declaración o autoliquidación del mismo por el obligado, cuando esta no se presenta es la actuación investigadora de la Administración (sea la competente u otra que se lo comunique en cumplimiento del deber de colaboración al que nos hemos referido anteriormente) la que le permite conocer la existencia del acto o negocio gravable. Así pues, cuando este conocimiento queda salvaguardado y la Comunidad Autónoma está en condiciones de iniciar un procedimiento para liquidar el tributo, podría considerarse protegido el interés al que sirve el cierre registral, no encontrando ya motivo para que no acceda al Registro el derecho hereditario, en beneficio del interesado en el embargo. Una interpretación que llevara a posponer el levantamiento el cierre al momento en que se practique la liquidación del ISD por la Comunidad Autónoma no haría sino perjudicar los derechos recaudatorios de la AEAT, retrasando el acceso al Registro y el embargo y enajenación de los derechos hereditarios en cuestión. Como complemento de la diligencia podría sugerirse que junto con la diligencia de colaboración la AEAT solicite a la Comunidad Autónoma una autorización para practicar la inscripción.

En cuanto a si la cumplimentación del modelo de autoliquidación del ISD por la AEAT puede jugar el mismo papel que la comunicación formal dirigida a la Comunidad Autónoma mediante la diligencia de colaboración, nada impide que se utilicen ambas vías (diligencia y presentación del modelo), pero sí parece importante destacar que la presentación de la autoliquidación nunca podría calificarse como una actuación del contribuyente, ante la patente falta de representación, lo que es muy relevante para la interrupción del plazo de prescripción, como abordamos en el siguiente apartado.

3. INTERRUPCIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A LIQUIDAR EL ISD CORRESPONDIENTE A LOS DERECHOS HEREDITARIOS NO INSCRITOS

Según dispone la LGT, la prescripción es una forma de extinción de las obligaciones tributarias¹⁴, así como de las devoluciones y de las responsabilidades derivadas de la comisión de infracciones tributarias. Centrándonos en el derecho a liquidar las obligaciones tributarias, el artículo 66 LGT dispone que: “Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos: a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. (...)”; plazo que se computa “desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación” (art. 67.1. LGT), y que, con arreglo al art. 68.1 LGT, se interrumpe:

“a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.”

El instituto de la prescripción (y su interrupción) constituyen aspectos capitales del Derecho Tributario, puesto que supone la pérdida del derecho de la Administración a liquidar la obligación tributaria o a exigir el pago de la ya liquidada (o autoliquidada) quedando el deudor, correlativamente, liberado de su carga. Recíprocamente, tratándose de devoluciones tributarias (del derecho de solicitarlas o de obtener las ya reconocidas), es la Administración Tributaria la que resulta beneficiada por el transcurso del tiempo sin que se lleve a cabo una acción interruptiva.

Ciñéndonos a nuestro objeto de estudio (que es analizar el efecto interruptivo que la inscripción de los derechos hereditarios de un obligado tiene sobre el plazo de prescripción del derecho a liquidar el ISD), hemos de examinar, a la luz de la jurisprudencia, en qué términos

¹³ A efectos del ISD, del ITPAJD o del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) para el que también se prevé la figura del cierre registral en el art. 254 LH, a partir de su modificación por el art. 5 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

¹⁴ Dispone el art. 69.3 LGT que: “La prescripción ganada extingue la deuda tributaria”.

se interrumpe la prescripción que corre a favor del obligado. En el caso que estudiamos, cabría aludir al posible juego de las letras a) y c) del art. 68.1 LGT, es decir, la interrupción por una acción de la Administración que comunica la existencia del hecho imponible con vistas a la inscripción del derecho hereditario; y la interrupción por la acción del obligado, en caso de que le fuera atribuible la autoliquidación del ISD que presente la AEAT, cuestión sobre la que ya hemos anticipado una conclusión negativa. El caso de la letra b) parece que claramente no concurre, dado que cabe presumir que en estos casos todavía no han mediado recursos o reclamaciones interruptivos de la prescripción.

3.1 No hay interrupción por la actuación de la AEAT

Partiendo de la literalidad del art. 68.1.a) LGT, las notas que han de concurrir para que la actuación administrativa cumpla el fin de interrumpir la prescripción son las siguientes:

- La actuación debe ser realizada por el órgano competente y no incurrir en ningún otro motivo de nulidad de pleno derecho.
- La actuación administrativa ha de ser notificada o de otra forma puesta en conocimiento del obligado.
- Solo tendrá eficacia interruptiva el acto que esté ordenado a iniciar o proseguir los correspondientes procedimientos dirigidos a la liquidación (o recaudación, exigencia de deberes formales o imposición de sanciones, según proceda) y que no respondan a la mera finalidad de interrumpir la prescripción.
- En relación con la primera cuestión, la clásica distinción entre actos nulos y actos anulables se aplica lógicamente también al acto encaminado a interrumpir la prescripción, negándose efectos interruptivos a los primeros y reconociéndoselos a los segundos. Cabe citar, en este sentido, las Sentencias del Tribunal Supremo de 19 de junio de 2004 (RJ 2004, 7633), 19 de abril de 2006 (RJ 2006, 6758) y 6 de mayo de 2013 (RJ 2013, 3868), entre otras.

En el presente caso, hay que tener en cuenta que la competencia para liquidar el ISD corresponde, con las excepciones derivadas de la normativa sobre cesión de tributos¹⁵, a las Comunidades Autónomas. Por consiguiente, la Administración Tributaria del Estado no es, salvo en los referidos supuestos, competente para la liquidación de este tributo, de tal suerte que su actuación, en tanto que proviene de un “órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia”, sería nula de pleno derecho conforme al 217.1.b) LGT a efectos de interrumpir el plazo de prescripción del ISD.

A este respecto, la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 1997 (RJ 1997, 8518) consideró que un acto de otorgamiento de una licencia de obra no interrumpe

la prescripción tributaria por ser ajeno a la Administración que ejercita el derecho a determinar la deuda tributaria. Y esto es realmente lo que sucede en el que caso que examinamos, toda vez que la actuación de la AEAT es ajena al procedimiento de liquidación del ISD.

- ii) El requisito de que el acto interruptivo de la prescripción se lleve a cabo con conocimiento del sujeto afectado por ella, deriva necesariamente del enfoque de la prescripción como “silencio de la relación jurídica”. En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de marzo de 2003 (RJ 2003, 3094), en cuanto a la eficacia de los actos interruptivos notificados al presentador de documentos, sostiene, citando numerosos pronunciamientos anteriores, que:

“Resulta patente que, si para que la declaración de un impuesto interrumpa su prescripción es necesario que se realice por el sujeto pasivo tributario o por persona que lo represente, tampoco la notificación liquidatoria hecha al presentador de la declaración, sin más condición que la de mandatario, puede producir dicha interrupción del plazo prescriptivo, pues para ello habría de estar acreditada la formal cualidad de representante, sin que puedan jugar tampoco las presunciones, válidas sólo para los actos de mero trámite”.

(Fundamento Segundo)

Sobre la importancia de este requisito cabe mencionar, asimismo, las Sentencias del Tribunal Supremo de 28 de junio (dos) y 20 de octubre de 2010 (RJ 2010\5915, 5916 y 7407) y 13 de enero, 10 de marzo y 20 de abril de 2011 (JUR 2011\76603 y RJ 2011\2056 y 3654). Conforme a este criterio, en la medida en que la actuación de la AEAT dirigida a inscribir el derecho hereditario no se realiza con conocimiento formal del afectado, tampoco se cumpliría esta segunda condición para entender interrumpida la prescripción.

- iii) En tercer lugar, es preciso que esté tendencialmente ordenado a iniciar o proseguir el respectivo procedimiento siempre, claro está, que no responda meramente a la finalidad dilatoria de interrumpir la prescripción (diligencias “argucia”), sino que efectivamente sea conducente al fin propio del procedimiento; es decir, que contribuya efectivamente a la liquidación, recaudación o imposición de una sanción tributaria en el marco del tributo de que se trate.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha señalado que se deben evitar las actuaciones de la Administración tributaria cuyo contenido sea innecesario y puramente dilatorio, convirtiéndose en un artificio generado en el uso impropio de unas potestades otorgadas para fines distintos, no pudiéndoselos reconocer virtualidad interruptiva de los plazos de prescripción (Sentencias de 25 de junio de 1987 y 22 de enero de 2000, EDJ 5009). En todo caso, deben ser actos o actuaciones claramente dirigidos a hacer avanzar o impulsar el procedimiento y a producir el cese de la inactivi-

¹⁵ Con base en los arts. 32.2 y 56.1 de la Ley 22/2009, la liquidación del ISD no corresponde a las CCAA, sino a la AEAT, en los casos de obligación real de contribuir (causahabiente no residente en España) y de obligación personal (causahabiente residente), cuando el causante sea no residente.

dad procedimental que, en estos casos, aparece como soporte o causa eficiente de la prescripción (Sentencias de 16 de abril y 2 de junio de 2003, EDJ 29738 y 49982). Por eso, en lo referente a las llamadas “diligencias argucia” la idea esencial radica en conceptuar como acción administrativa aquella que realmente tiene el propósito de determinar la deuda tributaria en una relación de causa-efecto y que, en cuanto a la interrupción, exige una voluntad clara, exteriorizada por actuaciones cuyo fin es la regularización tributaria (Sentencias del Tribunal Supremo de 2 y 23 de junio de 2008, EDJ 90736 y 119008, y de 18 de septiembre de 2009, EDJ 234681).

La jurisprudencia sobre estas diligencias se puede sintetizar en lo que afirma la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2009 (RJ 2009, 7104) según la cual:

“Solo tienen eficacia interruptiva los actos jurídicamente válidos y notificados al sujeto pasivo que estén tendencialmente ordenados a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos, y siempre, claro está, que no respondan meramente a la finalidad dilatoria de interrumpir la prescripción, sino que efectivamente contribuyan a la liquidación, recaudación o imposición de sanciones, según los casos.”

(Fundamento Segundo).

Junto a lo anterior, la actuación interruptiva debe ser precisa en relación con el concepto impositivo de que se trata. Este último requisito ha sido matizado por el legislador, con efectos desde el 31 de octubre de 2012, para exceptuarlo en el caso de que, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta, lo sea como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario [LGT art.68.1.a) redactada por la Ley 7/2012]; esto es, que la falta de precisión venga causada exclusivamente por la equivocada actuación del propio contribuyente y siempre que la Administración corrija el objeto de sus actuaciones en cuanto tenga conocimiento de la equivocación (lo que se indica mediante el adverbio “inicialmente”).

De acuerdo con lo expuesto, parece claro que la actuación de la AEAT encaminada a inscribir un derecho hereditario en el Registro de la Propiedad (y aunque vaya acompañada del modelo 650 que presente la propia Agencia), además de realizarse por órgano no competente para liquidar el ISD, no va dirigida a tal fin, pues su objetivo es otro: inscribir un derecho del deudor con vistas a ejercer sobre él su acción de cobro. Por consiguiente, entendemos que no se le podría atribuir la eficacia interruptiva pretendida.

3.2 Tampoco hay interrupción por una actuación del obligado tributario

La otra forma de romper el “silencio de la relación jurídica” es por una acción del deudor, en este caso el contribuyente del ISD, lo que puede producirse, como indica el art. 69 LGT, por dos vías, la interposición de un recurso o reclamación [letra b) del art. 68.1], o la presentación de la declaración o autoliquidación [letra c) del art. 68.1]. Centrándonos en la vía

de la letra c), al no ser probable que haya recursos o reclamaciones, según ya indicamos, la única posibilidad de apreciar una acción interruptiva del obligado sería imputándole la autoliquidación presentada por la AEAT ante la Dirección General de Tributos de la Comunidad Autónoma con la finalidad de levantar el cierre registral y lograr inscribir su derecho. Pero, como avanzamos, la presentación de una declaración o autoliquidación por tercero no puede calificarse como un mero acto de trámite, sobre todo si, en un caso como el que tratamos, únicamente tiene efectos perjudiciales para el contribuyente. Por ello, es necesario un poder de representación para tal fin, del que obviamente carecerá la AEAT, de tal forma que no cabe entender realizada ninguna actuación del obligado “conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.”

En resumen, no consideramos posible encuadrar este supuesto ni en el apartado a) ni en el c) del art. 68, hallándonos ante un caso análogo al resuelto por las (dos) Sentencias del Tribunal Supremo de 14 de febrero de 2000 (RJ 2000,781 y RJ 2000,783) en las que, respecto a una liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, se afirma lo siguiente (el pronunciamiento RJ 2000,781):

“Esta Sala, en Sentencias, entre otras, de 26-11-1980 (RJ 1980\4121), 27-3-1987 (RJ 1987\2095), 25-3-1991 (RJ 1991\2413), 4-6 y 18-10-1993 (RJ 1993\4560 y RJ 1993\7414) y, en especial, de 2 y 17-7-1987 (RJ 1987\5479 y RJ 1987\5765), 4-6-1993 y 7-5-1994 (RJ 1994\3492), tiene declarado que tanto si se considera presentada la declaración tributaria por el Registrador de la Propiedad (supliendo, así, la falta de declaración del sujeto pasivo), como por otra persona en nombre del mismo, no es de aplicación al caso el apartado a) del artículo 66 [hoy 68] de la LGT (cualquier acción administrativa conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación o recaudación del Impuesto devengado por cada hecho imponible), ni tampoco, obviamente, el apartado c) del mismo precepto (cualquier actuación del sujeto pasivo conducente a la liquidación o pago de la deuda), ‘porque la actuación, sea de quien sea, se ha realizado sin conocimiento formal de la contribuyente -y, en el presente caso de autos, sin la voluntad contrastada de la interesada, hoy recurrente-, la cual, a partir de la fecha de la donación o del fallecimiento de la causante... no tuvo ningún conocimiento de actuación alguna, sea municipal, sea de otro funcionario -o de un tercero- que actuara ante la Administración, hasta que le fue notificada la liquidación; es decir, después de haber transcurrido los cinco años a partir de la fecha del devengo, originado por la donación o el fallecimiento de la causante, y, por lo tanto, cuando ya había prescrito el derecho de la Administración para determinar la cuota tributaria.’”

Y continúa la Sala advirtiendo de los peligros de una interpretación distinta para el art.9.3. CE:

“Y admitir, sin más y sin matices, la postura del Ayuntamiento (considerar presentada la declaración por otra

persona en nombre del sujeto pasivo) ‘dejaría inermes -siguen las últimas Sentencias comentadas- a los administrados frente a la Administración, porque cualquier papel, sea o no timbrado, sin firma alguna o escrito por persona indeterminada, que apareciera en una oficina de la Administración, tendría plenos efectos, y produciría todas las consecuencias que la Administración quisiera atribuirle, que podrían ser desde orillar una prescripción, hasta la admisión de una liquidación tributaria, lo que pugna con el principio de seguridad jurídica proclamado en el artículo 9 de la Constitución’”.

(Fundamento Cuarto)

En la misma línea puede citarse la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de marzo de 2010 (JT 2016, 635) que aborda la cuestión de si las actuaciones notificadas a uno de los herederos son eficaces en orden a interrumpir la prescripción respecto al resto, dando una respuesta negativa, sobre la base de que el ISD es un impuesto directo que grava la adquisición individual de cada causahabiente, por lo que lo actuado respecto a un heredero o legatario, sin conocimiento formal del resto, solo interrumpe la prescripción respecto de quienes hayan sido notificados.

Más recientemente, se pueden citar la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Andalucía, Málaga de 20 de noviembre de 2015 (JT 2016\635) en la que, insistiendo nuevamente en el carácter perjudicial que tiene la interrupción de la prescripción, puede leerse que:

“Debemos aquí rechazar que la presentación de la autoliquidación de ITP y AJD constituya un acto de mero trámite a los efectos de tener por representante al tercero presentador, con los efectos interruptivos de la prescripción que proclama la Administración, constituye una actuación trascendente con neto carácter perjudicial para el sujeto pasivo luego que comenzado a correr el plazo de prescripción por exceso sobre el término previsto para el pago voluntario.”

(Fundamento Tercero)

En la misma línea, la Sentencia del TSJ de Madrid de 16 de octubre de 2015 (JT 2015\1718), tras invocar la STC 111/2006, sobre el presentador de documentos, afirma que:

“Resulta patente que no puede tener efecto negativo alguno sobre la recurrente la aportación por otro obligado tributario de nuevos documentos y pruebas una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, de alegaciones para la recurrente, cuando no existe ningún elemento de prueba que permita afirmar que lo hizo como representante de su hermana.”

(Fundamento Sexto)

En conclusión, no parece posible que a la eventual presentación del modelo 650 que pudiera realizarse con el fin de levantar el cierre registral se le pueda atribuir el efecto de interrumpir la prescripción.

3.3 Momento en el que se consideraría interrumpida la prescripción del ISD aplicable al derecho hereditario inscrito

Resta, por último, identificar el momento en el que debe entenderse interrumpida la prescripción del ISD en estos casos. Partiendo de que tal efecto solo podría producirse por el inicio de un procedimiento de comprobación dirigido a dictar la correspondiente liquidación del ISD, sería la notificación de su inicio la que interrumpiría el plazo prescriptivo, por lo que habrá que estar a la agilidad con la que la Administración autonómica utilice la información recibida e inicie el procedimiento debido.

Conviene, por último, insistir en que la interrupción afectará solo a los causahabientes respecto de los cuales se inicie el procedimiento de comprobación, ya que al tratarse de una obligación mancomunada, si solo se reclama a uno de los obligados tributarios la parte que le corresponde, el plazo no se interrumpe para los demás, con arreglo al art. 68.8 LGT y a una consolidada línea jurisprudencial.

4. CONCLUSIÓN

En los casos en los que la AEAT insta la inscripción de un derecho sobre una herencia con la finalidad de embargarlo en el ejercicio de sus competencias recaudatorias, puede plantearse de qué forma se levanta el cierre registral y cuándo se interrumpe la prescripción del ISD que grava la adquisición hereditaria.

Aunque cabe plantear que la AEAT presente una autoliquidación del ISD con el fin de abrir el Registro, parece más adecuado la remisión de una diligencia de colaboración a la Comunidad Autónoma, al amparo del art. 55.4 de la Ley 22/2009, acompañada en su caso de una solicitud para que la Administración autonómica autorice la inscripción.

En todo caso, la prescripción de tal impuesto solo se interrumpirá cuando los servicios competentes de la Comunidad Autónoma inicien, respecto de cada contribuyente afectado, el correspondiente procedimiento de liquidación, puesto que ni la autoliquidación presentada por la AEAT ni la diligencia de colaboración cumplen las condiciones exigibles a para interrumpir la prescripción.

TEMAS FISCALES

La exención en el IVA de las transmisiones de terrenos¹

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

- 1.- Terrenos rústicos y no edificables.
- 2.- Terrenos destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o superficies viales de uso público.
- 3.- Análisis de las excepciones planteadas a la aplicación de la exención relativa a las transmisiones de terrenos:
 - a. Terrenos urbanizados o en curso de urbanización siendo realizada la transmisión por el promotor de la urbanización y a excepción de los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público
 - b. Terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas al impuesto.
- IV. Peculiaridades derivadas de la renuncia a la exención.

1. TERRENOS RÚSTICOS Y NO EDIFICABLES

Como es sabido, de conformidad con lo establecido en el art. 20.Uno.20º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) se encuentran exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), en primer lugar, las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria.

La razón de ser de la presente exención parece clara: se pretende diferenciar entre el tráfico del suelo sin transformación industrial alguna (exento de IVA) y el tráfico del suelo convertido por la acción del hombre en una superficie susceptible de aprovechamiento constructivo (no exento de IVA). Téngase presente que nos hallamos ante un Impuesto que, si bien recae sobre el consumo, toma en consideración el valor que se va añadiendo al producto en cada una de las distintas fases del proceso productivo. Ello determina que sólo queden sometidos al tributo aquellas transmisiones que se efectúan después de que los terrenos hayan sido objeto

de un cierto proceso de producción, esto es, de su preparación para ser objeto de futuras construcciones.²

¿Qué debemos entender a este respecto por “terrenos edificables” a los que, tal y como acabamos de indicar, no les resulta de aplicación la exención? Es esta una cuestión sobre la que ya en su día se pronunció el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en su Sentencia de 28 de marzo de 1996 (As. C-468/1993 Gemeente Emmen/Belastingdienst Grote Ondernemingen), concluyéndose en dicho pronunciamiento que, a pesar de constituir el IVA un impuesto armonizado, se trata de una materia en relación con la cual el legislador nacional tiene margen de libertad. En palabras del Tribunal de Luxemburgo “No corresponde al Tribunal precisar qué grado de urbanización debe tener un terreno para ser calificado como edificable, correspondiendo esta tarea a los Estados miembros”.

Precisamente en uso de esta libertad de configuración de la exención el propio art. 20.Uno.20º de la LIVA advierte que dicha condición concurre en dos casos. En primer lugar, cuando se trate de terrenos calificados por la legislación urbanística como solares. Y, tal y como señaló la Dirección General de Tributos (DGT) en contestación a Consulta

¹ El presente trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación “LA RESIDENCIA FISCAL COMO ELEMENTO VERTEBRADOR DE LOS DISTINTOS NIVELES DE IMPOSICIÓN EN EL ÁMBITO DE DERECHO COMUN” (DER2015-63533-C4-3-P) financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad y cuyo Investigador Principal es el Prof. Dr. D. Juan Calvo Vérguez

² Véase en este sentido la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 21 de octubre de 1998

de 18 de febrero de 2000, tienen la consideración de “solares” aquellas superficies de suelo que reúnan los siguientes requisitos: que se trate de suelo urbano (contando con acceso rodado, abastecimiento y evacuación de aguas y suministro de energía eléctrica) o que, en ejecución del planeamiento, lleguen a disponer de dichos elementos de urbanización; que sean aptas para la edificación, quedando excluidas de la calificación del solar aquellas parcelas de suelo urbano que las normas de regulación urbanística reserven para otros usos; y que se encuentren urbanizadas con arreglo a las normas mínimas establecidas en cada caso por el planeamiento.

En segundo término, la condición de terreno apto para la edificación concurre en aquellos supuestos en los que la misma ha sido autorizada por la correspondiente licencia administrativa. Esta última situación se produce, según la legislación urbanística, en dos situaciones. De una parte, en aquellas en las que mediante la licencia se autorizan la urbanización y edificación simultáneas (caso, por ejemplo, del llamado suelo industrial). Y, de otra, cuando sobre suelo no urbanizable se autorizan edificaciones aisladas destinadas a vivienda familiar o a instalaciones de utilidad pública o a interés social.

En aplicación de estas reglas la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 22 de abril de 1997 consideró exenta de IVA la entrega de un terreno calificado como urbanizable programado de acuerdo con la legislación urbanística vigente por aquel entonces, no concurriendo además licencia alguna. Y ello a pesar de que el sujeto pasivo satisfizo por dicho terreno el antiguo Impuesto Municipal sobre Solares que, como seguramente se recordará, no sólo gravaba los solares, sino también los terrenos urbanizables.³

Por su parte la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla-La Mancha de 19 de abril de 1996 estimó aplicable la exención en un supuesto en el que la sociedad adquirente de unos terrenos había efectuado todos los trámites necesarios para obtener la autorización necesaria para iniciar su construcción con posterioridad a la transmisión, no existiendo en el instante de celebrarse la compraventa ni siquiera una licencia provisional para la construcción industrial. Consideró así el Tribunal que dichos terrenos eran, con independencia de posteriores autorizaciones, terrenos no edificables, hallándose en consecuencia sujetos y exentos de IVA y siendo de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del art. 7.5 del RDLeg. 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 (TRLITPyAJD).

En cambio este mismo Tribunal (el TSJ. de Castilla-La Mancha), en su Sentencia de 7 de enero de 2000, concluyó

que no resultaba aplicable la exención tratándose de un supuesto en el que, sin embargo, el terreno no contaba con la correspondiente licencia para construir en el instante en el que se efectuó la cesión. A juicio del TSJ. de Castilla-La Mancha *“Por mucho que en el momento de la cesión del derecho de superficie es posible que la licencia no estuviera obtenida (no consta) lo cierto es que, pese a ello, dicha cesión se hace con la perspectiva de la obtención de tal licencia para construir, hasta el punto de que, en caso de que no se obtenga, la cesión se resuelve. Siendo ello así, es decir, sujetándose la cesión a la condición resolutoria de la obtención de la licencia para construir, es claro que la realidad económica del negocio es la de la cesión de un terreno edificable por contar con licencia, pues de no obtenerse se resuelve el mismo”*.

Igualmente se ha cuestionado qué debe entenderse por “construcciones indispensables para el desarrollo de una explotación agraria”, incluidas como ya sabemos en el ámbito de aplicación de la exención cuando se hallen enclavadas en el terreno que se transmite. Tal y como declaró a este respecto el TEAC en la anteriormente citada Resolución de 9 de julio de 1997, el término “construcciones” no puede identificarse con el de “edificaciones”, definido en el art. 6 de la Ley 37/1992.⁴

Destaca especialmente además el hecho de que no se exija requisito alguno en cuanto a su período de duración o a los materiales empleados. A pesar de ello la Resolución del TEAC de 24 de octubre de 1996 utilizó dicho concepto de “edificaciones” para afirmar que la transmisión de unas instalaciones de riego existentes en una finca es independiente

4 Acerca del alcance del concepto de “edificaciones” puede consultarse igualmente la Resolución de la DGT de 20 de enero de 2009, relativa a la tributación a efectos del IVA de una operación consistente en la transmisión por parte de un empresario de parte de una batea y la correspondiente cesión administrativa. En primer lugar, por lo que respecta a la transmisión de los elementos estructurales de la batea, nos recuerda la DGT que, tal y como establece el art. 6.Uno de la Ley 37/1992, “A los efectos de este Impuesto se considerarán edificaciones las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente”. Y a tal efecto estima el citado Centro Directivo que la batea no participa de las características de las edificaciones ya que, en particular, no está unida permanentemente al suelo o a otro inmueble. En consecuencia no le será de aplicación a la entrega de la batea la exención prevista al efecto en el art. 20.Uno.22º de la LIVA. Añade además la DGT que la venta de los elementos estructurales de la batea efectuada por quien tiene la condición de empresario o profesional, tal y como sucede en el supuesto analizado por la DGT, tributa por el IVA y no por la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD). En cuanto a la transmisión de la cesión administrativa, afirma la DGT que ha de calificarse como de prestación de servicios a efectos del IVA la transmisión de los derechos inherentes a una cesión administrativa que tiene por objeto posibilitar el ejercicio de la actividad económica objeto de consulta. A este respecto, y de conformidad con lo señalado por el art. 7.número 9º de la LIVA, no están sujetas al IVA las concesiones y autorizaciones administrativas, con determinadas excepciones. Tal y como precisa la DGT el referido supuesto de no sujeción resulta aplicable al otorgamiento de concesiones o autorizaciones administrativas por parte de los Entes Públicos que las efectúen, al no considerarse realizadas en el desarrollo por parte del citado Ente Público de una actividad empresarial o profesional. En cambio, no resultaría de aplicación a las ulteriores transmisiones de dichas concesiones que los primeros o ulteriores adjudicatarios de las mismas realizasen, tal y como sucedía en el presente caso objeto de consulta.

3 Un criterio similar fue adoptado por el TEAC, entre otras, en sus Resoluciones de 12 de junio y de 9 de julio de 1997.

de la de esta última. Y, en esta misma línea, la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 10 de junio de 2004 declaró que los invernaderos, en ciertas zonas geográficas, deben conceptuarse como tales, quedando por ello exentos del IVA las entregas de los terrenos donde aquellos se encuentren enclavados.⁵

Ciertamente el art. 20.Uno.20º de la Ley 37/1992 establece, de una parte, la aplicación de la exención del IVA a las entregas de terrenos rústicos y restantes que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellas enclavadas que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria. Y, de otra, dispone la inaplicación de la susodicha exención respecto a las entregas de una serie de terrenos (a pesar de que carezcan de la condición de edificables) tales como las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización realizadas por el promotor de la urbanización y las de terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan de forma conjunta con las mismas y las entregas de tales edificaciones estén sujetas y no exentas al IVA, si bien con la salvedad en este último supuesto de las entregas de terrenos no edificables en los que se hallen enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para la explotación.

5 El origen de esta Sentencia del TS se sitúa en una Resolución del TEAC que desestimó el recurso de alzada ante él interpuesto contra una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía que había denegado la reclamación formulada por una sociedad anónima contra una liquidación del IVA por importe cero, con ocasión de la venta de unos terrenos rústicos para el desarrollo de una explotación agraria. La parte reclamante consignó en su declaración-liquidación del IVA del cuarto trimestre del ejercicio 1992 las cuotas soportadas por el importe correspondiente, pero la Delegación de Almería de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) giró una liquidación provisional de la que resultó una cantidad a devolver cero estimando que las cuotas reclamadas por la interesada no eran susceptibles de devolución, ya que la actividad que ella realizaba (la compraventa de terrenos rústicos para su acondicionamiento y puesta en explotación en régimen de invernadero para su posterior venta a personas dedicadas a la agricultura) está exenta del IVA, conforme a lo actualmente establecido por el art. 20.Uno.20º de la LIVA. La actora entendía que, si bien ciertamente los terrenos tenían la naturaleza de rústicos, los invernaderos en ellos construidos no podían considerarse construcciones indispensables para el desarrollo de una actividad agraria, por lo que, a su juicio, la actividad de compraventa de mencionados terrenos, un vez acondicionados con citados invernaderos, no estaba exenta del IVA. Frente a tal alegación el TEAC entendió, sin embargo, que la normativa del IVA, cuando alude a “construcciones”, lo hace sin concretar si las mismas han de ser o no permanentes y durables, no especificando tampoco cuál ha de ser la naturaleza de los materiales empleados para que se esté o no en presencia de una construcción. Debido a ello estimó que la referida actividad se enmarcaba plenamente en el seno de la exención prevista en el art. 20.Uno.20º de la Ley 37/1992, lo que impedía la compensación y la deducción de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de bienes y servicios para el desarrollo de la actividad. Contra esta Resolución del TEAC la sociedad anónima interpuso recurso ante la Audiencia Nacional, el cual fue resuelto mediante Sentencia de 8 de julio de 1999, desestimándose en ella la pretensión de la recurrente y confirmándose en todos sus extremos el Acuerdo del TEAC al afirmar que los invernaderos objeto de la controversia tenían la consideración de construcciones y que ello conllevaba, en definitiva, que fuese aplicable a este supuesto concreto la exención recogida en los momentos presentes en el art. 20.Uno.20º de la LIVA. Ante esta nueva desestimación de su pretensión la recurrente interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo, aduciendo que el terreno rústico que se entrega puede ser, perfectamente, objeto de explotación sin invernadero, que un invernadero no constituye una “construcción” ya que no se encuentra unido al suelo de forma permanente y que el art. 20.Uno.20º de la LIVA no menciona ni el período de duración ni el tipo de material.

Desde nuestro punto de vista, tanto a través del primer cauce (exención directamente aplicable), como del segundo (exención aplicable como excepción al régimen de exención), puede concluirse que la normativa del IVA considera exentas del citado Impuesto a aquellas construcciones enclavadas en terrenos rústicos y restantes que no tengan la condición de edificables y que resulten indispensables para el desarrollo de una explotación agraria.

En suma, estimamos que nos hallamos dentro del marco de la exención del IVA establecida por el art. 20.Uno.20º de la Ley 37/1992. Y así tuvo oportunidad de manifestarlo el TS en la citada Sentencia de 10 de junio de 2004 al afirmar que *“La utilización, en los terrenos rústicos, de invernaderos con el fin de conseguir la multiplicación de cosechas y la optimización de los productos agrícolas es un sistema peculiar de cultivo que exige, forzosamente, la concurrencia de tal específica construcción (...)*

Es correcta la calificación jurídica de exención del IVA y la coetánea imposibilidad de obtener la devolución de las cuotas de dicho Impuesto soportadas con motivo de la compra, por la recurrente, de los utensilios necesarios para la construcción e instalación del invernadero”.

Nótese que la exención sólo se refiere a la entrega de estos terrenos, no a la constitución de derechos reales de goce y disfrute sobre los mismos. Así tuvo oportunidad de precisarlo el TEAC, entre otras, en su Resoluciones de 7 de septiembre de 1995 y de 9 de julio de 1997 (esta última anteriormente citada), al afirmar que *“Resulta evidente que la exención queda limitada exclusivamente a la entrega de terrenos rústicos y demás no edificables, concepto en el que no puede encajar la constitución de derechos reales de goce o disfrute, so pena de realizar una interpretación extensiva de la norma”.*

Como es sabido en fechas pasadas, y al amparo de la reforma operada en la Ley del IVA por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, se procedió a suprimir la condición que había de concurrir para la exclusión de la exención relativa a que la entrega del terreno fuese realizada por el promotor de la urbanización.

En consecuencia, y a resultas de dicha modificación, toda entrega de terrenos urbanizados o en curso de urbanización (excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público) quedan sujetas y no exentas, siempre y cuando sean realizadas por quienes sean empresarios o profesionales, aun cuando no hayan sido los urbanizadores de los terrenos.

Se amplió así el ámbito de la no aplicación de la exención en el caso de entregas de terrenos urbanizados o en curso de urbanización (con la excepción de los destinados exclusivamente a parques y jardines o a superficies viales de uso público), al no exigirse que la transmisión la efectúe el promotor de la urbanización, quedando por tanto sujetas a gravamen y no exentas las entregas de terrenos urbanizados o en curso de urbanización cualquiera que sea el empresario

o profesional que las efectúe⁶. Recuérdese no obstante a este respecto que, ya con anterioridad, la doctrina administrativa venía equiparando la condición de promotor a la de urbanizador y la de éste último a la de propietario.⁷

Desde nuestro punto de vista dicha reforma ha de contribuir a simplificar la aplicación del régimen normal de tributación que habría de corresponder a estas operaciones, tal y como se encargó de poner además de manifiesto en su día el TJUE a través, entre otras, de su Sentencia de 28 de marzo de 1996.

Ciertamente la aplicación de esta exención en dichos casos podía suscitar problemas bajo la anterior normativa del Impuesto que, como seguramente se recordará, calificaba como entregas de bienes la constitución, ampliación y transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre bienes inmuebles (art. 6.2.1º de la LIVA de 1985). En la actualidad, sin embargo, el art. 11.Dos.3º de la Ley 37/1992 califica estos negocios como prestaciones de servicios. Por tanto, sólo puede pensarse en la aplicación de la exención regulada en el art. 20.Uno.23º de dicha Ley, relativa a los arrendamientos y a la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, y no en la recogida en el núm. 20º del citado precepto.⁸

Mediante contestación a Consulta de 7 de abril de 2008 la DGT tuvo oportunidad de analizar la cuestión relativa

a la tributación a efectos del IVA de la transmisión de un terreno rústico llevada a cabo entre dos sociedades. Señaló de entrada el citado Centro Directivo en dicha Resolución que la transmisión de un terreno rústico efectuada entre dos sociedades mercantiles estará sujeta a la Modalidad de TPO del ITPyAJD por el concepto de Transmisión Onerosa de un bien inmueble siempre y cuando dicha transmisión no se encuentre sujeta al IVA o, en el supuesto de que lo estuviere, se encuentre exenta de dicho Impuesto. Así las cosas, de cara a analizar la tributación de la transmisión del terreno a efectos del IVA habrá que tener en cuenta las características del mismo. En el presente caso dicho terreno tenía la consideración de urbanizable, si bien no se encontraba afecto a la actividad empresarial de la sociedad vendedora, ya que ésta aún no lo tenía contabilizado. No obstante, como es sabido, dentro del IVA se presume que cualquier operación realizada por una sociedad mercantil va a tener un contenido empresarial, hallándose en consecuencia sujeta a dicho Impuesto. En este sentido la afectación de un determinado elemento al patrimonio empresarial del sujeto pasivo constituye una cuestión de hecho susceptible de ser probada por los medios de general aceptación en Derecho, sin que la sola falta de su contabilización determine, por sí misma, la no afectación al patrimonio empresarial del sujeto pasivo. De este modo, si finalmente se considerase que el terreno no está afecto al patrimonio empresarial de la sociedad transmisora la operación no estaría sujeta a IVA. Y, en el supuesto de que el terreno objeto de la transmisión no se considerase finalmente afecto al patrimonio empresarial de la sociedad transmisora, la operación estaría no sujeta al citado Impuesto.

Pues bien, por lo que respecta a la cuestión relativa a la posible exención de la operación respecto del IVA estimó la DGT que si los elementos de prueba concurrentes al efecto determinasen que el terreno sí se encuentra afecto al patrimonio empresarial de la sociedad que lo entrega, la operación estaría sujeta al Impuesto, con lo que habría que analizar la cuestión relativa a su posible exención. Y, en relación con esta cuestión, conviene recordar que la transmisión de un terreno rústico se encuentra exenta del Impuesto, excepto si el terreno transmitido estuviese en curso de urbanización, esto es, habiéndose iniciado sobre él la ejecución de las obras de urbanización (dotación de los elementos previstos por la legislación urbanística tales como acceso rodado, abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, etc., para servir a la edificación que sobre ellos exista o vaya a existir), sin que tengan tal carácter los estudios o trámites administrativos previos a las obras de urbanización que puedan llevarse a cabo en el futuro.

De este modo concluyó la DGT que, si con carácter previo a la transmisión del terreno, el propietario hubiese satisfecho algún gasto que se correspondiese con operaciones materiales de transformación física del terreno de su propiedad, la transmisión efectuada se encontraría sujeta y no exenta

6 Ahora bien se ha de tener presente a este respecto que, de conformidad con lo declarado por el TS mediante Sentencia de 28 de octubre de 2015, la compraventa de terrenos urbanizados pero pendientes de urbanización a fecha de contrato no constituye una entrega de terrenos rústicos a efectos IVA, siendo lo relevante de cara a la tributación de la operación en el entorno del IVA y no del ITPyAJD en su Modalidad de TPO, no el estado físico del terreno a la fecha en que se produzca la adquisición, sino el estado del terreno que el transmitente se compromete a poner a disposición del adquirente. De este modo dada una 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, siendo a tal efecto la aplicación de la exención improcedente. Concretamente en el presente caso el objeto del contrato 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. La aplicación de la exención recogida en el art. 20.Uno.20º de la Ley 37/1992 no podía producirse en el presente caso, debido a que lo relevante a estos 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. La operación litigiosa quedaba así sometida a gravamen en el IVA, lo que implica la disconformidad a Derecho de la liquidación provisional girada por el ITP, dada la consabida incompatibilidad existente entre ambos impuestos.

7 Así, por ejemplo, había señalado la DGT a través de su contestación a Consulta de 13 de marzo de 2014 que, a los efectos de lo dispuesto en el art. 20.Uno.20º de la LIVA, una vez iniciado el proceso de ejecución material de la urbanización de un terreno, ostenta la condición de promotor urbanizador el empresario o profesional propietario de dicho terreno, titular del derecho a participar en la ejecución de las actuaciones de transformación urbanística y de la obligación de asumir las cargas de la urbanización que recaen sobre su terreno.

8 Téngase presente que el referido art. 20.Uno.23º de la LIVA excluye de la exención, de forma expresa, a la constitución y transmisión de los derechos de superficie, que fueron los examinados por las Resoluciones administrativas del TEAC anteriormente citadas.

de IVA. En caso contrario, esto es, no habiéndose satisfecho gasto alguno o, de haberlo hecho, si dichos gastos se correspondiesen con estudios o trámites administrativos previos a las obras de urbanización que pudieran llevarse a cabo en el futuro, habría que concluir que la transmisión de dicho terreno se encontraría exenta de IVA.

De cualquier manera, tratándose de la transmisión de un terreno rústico realizada por una sociedad mercantil cabe presumir que la misma corresponde a un elemento afecto a la actividad, de manera que se encuentra sujeta a IVA. Y su eventual falta de contabilización por parte del transmitente no determinaría, por sí misma, la no afectación del terreno al patrimonio empresarial. De cualquier manera en caso de no estar afecto el terreno, la transmisión no estaría sujeta a IVA.

Por su parte la Resolución de la DGT de 29 de julio de 2008 analizó la tributación a efectos del IVA de una operación consistente en la transmisión de unas fincas rústicas efectuada por una comunidad de bienes.

Tal y como declaró el citado Centro Directivo, lo primero que habrá que analizar será la consideración de dicha comunidad de bienes como sujeto pasivo del Impuesto. Señala a este respecto el art. 84.apartado tres de la LIVA que tienen la consideración de sujetos pasivos del Impuesto las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando se realicen operaciones sujetas al citado Impuesto.

Sólo en el caso de que la comunidad de bienes lleve a cabo una actividad de arrendamiento de fincas rústicas (tal y como se señala en el escrito objeto de consulta), dicha comunidad tendrá la consideración de empresario a efectos del Impuesto y en consecuencia, será sujeto pasivo del IVA. En otro caso dicha comunidad no tendría la consideración de empresario a efectos del IVA ni tampoco la condición de sujeto pasivo del Impuesto, no estando sujetas al mismo las entregas de fincas rústicas que efectuase. ¿Y qué régimen tributario habrá de aplicarse a la operación de adjudicación de las fincas rústicas?

Como ya se ha indicado la transmisión de unas fincas rústicas constituye una operación sujeta y exenta de IVA, por aplicación de lo dispuesto en el art. 20, apartado uno, número 20 de la Ley 37/1992.

Ahora bien, cumpliéndose los requisitos establecidos en el art. 20.dos de la Ley y en el art. 8.1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA), el transmitente podrá renunciar a la aplicación de la exención.

Dado este último supuesto, habría de repercutir el correspondiente IVA por la entrega de dichas fincas rústicas

a la entidad.⁹ Mediante Resolución de 5 de junio de 2008 analizó la DGT una operación en virtud de la cual un Ayuntamiento iba a vender a una entidad dos parcelas que le pertenecían, por una parte, en virtud de la cesión obligatoria del 10% del aprovechamiento medio del sector, libre de gastos de urbanización, según lo previsto en la normativa urbanística y, por otra, mediante una adjudicación en la reparcelación como miembro de la Junta de Compensación. Tal y como señaló la DGT dicha transmisión está sujeta a IVA. No obstante la citada transmisión podría resultar exenta en el supuesto de que resultase de aplicación el art. 20.Uno.20 de la LIVA. Como ya sabemos dicha exención no alcanza a terrenos urbanizados o en curso de urbanización.

Por otra parte estimó la DGT en la citada contestación que, a los efectos de la aplicación de la referida exención, dicho concepto de urbanización excluye todos aquellos estadios previos que, si bien resultan necesarios para llevar a cabo las labores de urbanización, no responden en sentido estricto a la definición indicada. Así las cosas no se considera “en curso de urbanización” un terreno respecto del que se han realizado estudios o trámites administrativos, en tanto en cuanto a dicho terreno no se le empieza a dotar de los elementos necesarios para convertirlo en urbanizado.

Tal y como precisó la DGT no debe confundirse el terreno que es objeto de transmisión con el instante en el que se produce dicha transmisión. Y ello debido a que lo relevante no es el estado físico en el que se encuentre el terreno a la fecha en la que se produzca su entrega, sino el estado del terreno que, quien lo transmite, se compromete a poner a disposición del adquirente. Estimaba así el citado Centro Directivo que, en el supuesto de que el transmitente asumiese, ya sea total o parcialmente, los gastos de urbanización de los terrenos y, con dicho compromiso, los pusiese a disposición

⁹ En esta misma línea se sitúa la Resolución de la DGT de 12 de mayo de 2009, en la que se analizaba una operación en virtud de la cual la entidad consultante adquirió en el año 2007 un terreno rústico en el que se encontraba ubicada una vivienda terminada y respecto de la que faltaba escriturar la declaración de obra nueva. Una vez regularizada la situación jurídica de la citada vivienda se procedió a vender la misma con su correspondiente terreno, planteándose la cuestión relativa a si resultaría de aplicación la exención prevista a efectos del IVA. De conformidad con lo declarado por la DGT la entrega de la vivienda objeto de consulta junto con la parcela de terreno accesoria a la misma que, según se deducía del escrito de consulta, tenía la consideración de segunda entrega de una edificación, está sujeta pero exenta del IVA. En el supuesto de que se tratase de la entrega de un terreno rústico en el que se ubicara la citada edificación, dicha entrega estaría, asimismo, sujeta pero exenta de IVA. Y en el hipotético caso de que concudiesen los requisitos a que se refieren los arts. 20, apartado dos de la LIVA y 8 del RIVA, la entidad consultante podría renunciar a la aplicación de la referida exención, en cuyo caso dicha operación quedaría gravada por el citado Impuesto, siendo el tipo impositivo aplicable el resultante conforme a la verdadera naturaleza de la operación: entrega de una vivienda al 7 por ciento (8 por ciento con efectos desde el 1 de julio de 2010 y 4 por ciento hasta el 31 de diciembre de 2011 tras la aprobación del Real Decreto-ley 9/2011, de 19 de agosto, de medidas para la mejora de la calidad y cohesión del sistema nacional de salud, de contribución a la consolidación fiscal, y de elevación del importe máximo de los avales del Estado para 2011), o bien de un terreno, en cuyo caso sería el 16 por ciento (18 por ciento a partir de dicha fecha), de acuerdo con lo establecido en los arts. 91 apartado uno, 1, número 7º y 90, apartado uno de la Ley 37/1992.

del adquirente, habría que concluir que el objeto de la entrega lo constituye un terreno urbanizado o en curso de urbanización, con independencia de que en el instante de realizarse la operación no se hayan iniciado materialmente las obras.

Puede consultarse igualmente a este respecto la Resolución de la DGT de 1 de septiembre de 2008, planteada por una entidad mercantil que transmitió, en un mismo documento, una serie de fincas rústicas y una concesión minera, hallándose enclavada en una de las fincas transmitidas una construcción dedicada a la extracción de yeso. A la hora de concretar la sujeción de las referidas transmisiones al IVA y el instante de devengo del Impuesto señala la DGT, de entrada, que la Ley 37/1992 dispone la sujeción al IVA de todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por un empresario o profesional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Y, a estos efectos, las sociedades mercantiles tienen la condición de empresarios o profesionales en todo caso.

En el supuesto planteado la transmisión de la finca rústica en la que se encontraba enclavada una construcción dedicada a la extracción de yeso, conjuntamente con la concesión minera, ambos podrían estar afectos al desarrollo de una actividad empresarial y, en dicho caso, constituir una transmisión de la totalidad o de parte de la actividad empresarial, pudiendo estar no sujeta. Lógicamente, de cara a determinar la existencia de una rama de actividad habrá que estar a lo dispuesto en la vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades. En este sentido conviene tener presente lo dispuesto en la letra d) del apartado tres del art. 6 de la Ley del IVA, donde se define el concepto de edificación a efectos del mismo, señalándose que *“Tres. No tendrán la consideración de edificaciones: (...) d) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales”*.

Tal y como precisa la DGT, si la transmisión de dichos activos y pasivos tuviese el carácter de rama de actividad la operación estaría no sujeta a IVA. En cambio, si la totalidad o algunas de las fincas transmitidas no estuviera afectas al desarrollo de una actividad con el carácter anteriormente mencionado, la operación quedaría sujeta a IVA por dicha parte. Y si la operación estuviese sujeta quedaría exenta por tratarse de la transmisión de fincas rústicas, no pudiendo alterar esta calificación la existencia de una construcción al estar destinadas a minas o canteras. Dicha exención podrá ser objeto de renuncia siempre y cuando se cumplan el conjunto de requisitos previstos al efecto, siendo suficiente a este respecto la constancia en escritura pública de que se ha cobrado el IVA, a pesar de que no se haga una referencia expresa a la renuncia a la exención, si bien habrá de constar necesariamente la declaración del adquirente comunicando su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total. Y, produciéndose la sujeción a gravamen, concluyó la DGT que el devengo tendrá lugar con la entrega de la cosa vendida y su puesta en poder

y disposición del adquirente que, en el presente caso, coincide con el otorgamiento de escritura pública. Por su parte la transmisión de la concesión administrativa habrá de calificarse como prestación de servicios, teniendo lugar el devengo cuando se preste el mismo o se ejecuten, debiendo en este caso esperar a la correspondiente autorización administrativa. Ahora bien, si hubiera pagos anticipados se produciría el devengo por la parte correspondiente a los mismos. En suma, a juicio de la DGT la construcción no tendría la calificación de edificación a efectos del IVA, y su transmisión seguiría el régimen aplicable al terreno donde se ubicase que, en el supuesto planteado, y de acuerdo con la información suministrada, tendría la consideración de rústico.¹⁰

En su Resolución de 11 de agosto de 2009 analizó el referido Centro Directivo el supuesto de una entidad mercantil dedicada a la compraventa de inmuebles y a la promoción inmobiliaria que resultaba ser titular de determinados contratos privados de compraventa de suelo de naturaleza rústica, reservándose en los mismos el derecho a que la escritura pública de compraventa fuese otorgada, además, a favor de otras personas jurídicas distintas con la condición de que estos últimos se subroguen en las condiciones del contrato. La entidad se acogía a dicha facultad cediendo por indiviso un tercio de los derechos derivados del contrato de compraventa antes citado a otras dos sociedades. Tal y como señaló la DGT en dicho caso se producían dos entregas distintas, consecutivas pero no simultáneas. De una parte, la entrega que efectúan los propietarios originales de los terrenos a la entidad, la cual estaría sujeta a IVA en la medida en que la operación la realizaran quienes tuviesen la condición

¹⁰ Igualmente en su contestación a Consulta de 1 de diciembre de 2008, relativa a la tributación de aquella operación consistente en la adquisición de tres fincas rústicas siendo el transmitente una comunidad de bienes afirmó la DGT que, tratándose de una comunidad de bienes que transmite tres fincas rústicas resultantes de la disolución de una entidad y procediéndose a su adjudicación a todos sus socios, en el supuesto de que las referidas fincas rústicas no hubieran estado afectas a la realización de una actividad empresarial la entrega de dichos inmuebles no se encontraría sujeta al Impuesto, si bien se encontrarían sujetas a la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En todo caso, y a los efectos de la procedencia de la sujeción al IVA, la entidad transmitente habrá de acreditar, mediante elementos objetivos, que tuvo lugar la afectación de los inmuebles a su patrimonio. Para ello habrán de tenerse en cuenta, entre otros, los criterios recogidos en el artículo 27, apartado 2 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. Dicho precepto contiene una lista ejemplificativa de los elementos de prueba que, de forma particular, permiten acreditar que la adquisición de bienes o servicios se realiza con la intención de destinarlos al desarrollo de una actividad empresarial o profesional, refiriendo, entre otros, los siguientes: la naturaleza de los bienes y servicios adquiridos o importados, que habrá de estar en consonancia con la índole de la actividad que se tiene intención de desarrollar; el período transcurrido entre la adquisición o importación de dichos bienes y servicios y la utilización efectiva de los mismos para la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyan el objeto de la actividad empresarial o profesional; el cumplimiento de las obligaciones formales registrales y contables exigidas por la normativa reguladora del Impuesto, por el Código de Comercio o por cualquier otra norma que resulte de aplicación a quienes tienen la condición de empresarios o profesionales; el hecho de disponer de o haber solicitado las autorizaciones, permisos o licencias administrativas que fuesen necesarias para el desarrollo de la actividad que se tiene intención de realizar; o haber presentado declaraciones tributarias correspondientes a tributos distintos del Impuesto sobre el Valor Añadido y relativas a la referida actividad empresarial o profesional.

de empresario o profesional a efectos del Impuesto. Y, de otra, la entrega efectuada la entidad del tercio pro indiviso de los terrenos a cada una de las sociedades beneficiarias, que adquiriría igualmente la consideración de entrega de bienes. Como es lógico, hallándose la operación sujeta a IVA por ser realizada por empresarios o profesionales, estaría exenta al tener el suelo la calificación de rústico, sin perjuicio de la posibilidad de renunciar a la exención.¹¹

Por su parte el TSJ. de Aragón, mediante Sentencia de 15 de junio de 2010, refiriéndose a la delimitación del alcance de la expresión “en curso de urbanización” a efectos de la aplicación de la exención del IVA relativa a la entrega de terrenos no edificables afirmó que, tratándose de una transmisión de terrenos efectuada antes de que se aprobara al correspondiente Proyecto de Urbanización, la aplicación de la citada exención resulta procedente.

Así las cosas resulta de aplicación la exención en una entrega de terrenos realizada antes de que se apruebe el Proyecto de Urbanización.

Refiriéndose a una operación consistente en la adquisición por parte de un particular a una sociedad limitada de una parcela calificada como suelo urbano para construirse una vivienda declaró la DGT en su Resolución de 22 de julio de 2010 que, siendo el vendedor de la parcela una sociedad limitada que, normalmente tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del IVA, la entrega de la parcela en cuestión estará sujeta al citado Impuesto.

Y, al hilo de la eventual aplicación a la citada operación de la exención regulada en el art. 20.Uno.20º de la Ley 37/1992, señaló el citado Centro Directivo que la exención prevista en el citado precepto resulta de aplicación exclusivamente a las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables en las condiciones previstas en el mismo, quedando los solares excluidos expresamente.

Ciertamente dentro de nuestra normativa urbanística un solar edificable constituye un terreno que reúne unas condiciones mínimas para ser edificado. En concreto, el art. 12 del antiguo Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio, por el que se aprobaba el Texto Refundido de la Ley de Suelo (vigente hasta el 31 de octubre de 2015)¹² señalaba, en relación con las situaciones básicas del suelo, lo siguiente:

“1. Todo el suelo se encuentra, a los efectos de esta Ley, en una de las situaciones básicas de suelo rural o de suelo urbanizado.

¹¹ Y, en cuanto a la determinación de la base imponible de la cesión efectuada por la entidad a favor de otra entidad, quedará integrada por la asunción de deuda llevada a cabo por esta última, la cual se materializará en la asunción material de los pagos que correspondan a la porción de suelo adquirido.

¹² Como es sabido en la actualidad resulta de aplicación el Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Suelo y Rehabilitación Urbana, el cual regula las situaciones básicas del suelo en su art. 21.

(...)

3. Se encuentra en la situación de suelo urbanizado el integrado de forma legal y efectiva en la red de dotaciones y servicios propios de los núcleos de población. Se entenderá que así ocurre cuando las parcelas, estén o no edificadas, cuenten con las dotaciones y los servicios requeridos por la legislación urbanística o puedan llegar a contar con ellos sin otras obras que las de conexión de las parcelas a las instalaciones ya en funcionamiento.

(...)”

Así las cosas, y puesto que los solares tienen la naturaleza de suelo urbanizado, concluyó la DGT en la citada Resolución que no resultaba de aplicación la exención prevista en el art. 20.Uno.20º de la Ley 37/1992, de tal forma que la venta de la parcela calificada como suelo urbano por una sociedad limitada al consultante constituía una operación sujeta y no exenta de IVA, siendo el tipo impositivo aplicable el general del Impuesto del 18 por ciento.

Por su parte el TS, a través de su Sentencia de 23 de diciembre de 2009 se refirió nuevamente a la condición de edificable de un terreno transmitido declarando que, al amparo de lo dispuesto por el art. 20.Uno.20º de la LIVA, para que no opere la exención es preciso que los terrenos tengan la condición de edificables.

En el concreto supuesto de autos analizado por el Tribunal la cuestión había sido valorada en base a la situación urbanística que ofrecía el terreno en el momento de la transmisión.

Con carácter general la simple calificación del terreno como urbano no le atribuye la condición de edificable, por carecer de naturaleza de solar; esto es, con arreglo a la Ley del Suelo, ha de tratarse de una superficie de suelo urbano apta para la edificación que reúna los siguientes requisitos: que estén urbanizadas con arreglo a las normas mínimas establecidas en cada caso por el Plan, o en su defecto, tengan pavimentada la calzada y encintado de aceras, y que tengan señaladas alineaciones y rasantes.

En el supuesto de autos analizado la parte recurrente no demostró que los terrenos en cuestión estuvieran dotados con estas infraestructuras.

Tampoco demostró que el anterior titular fuera el promotor de la urbanización a los efectos de aplicar los dispuesto en la letra a) del apartado 20 del art. 20.Uno de la Ley.

Por otra parte, el hecho de que en el terreno hubiere habido con anterioridad una fábrica no significa que en el proyecto de compensación analizado lo único que se hubiese hecho fuese un cambio de uso, pues cabe que en la anterior situación la construcción estuviere fuera de ordenación o fuere ilegal, o que hubiere un cambio de clasificación del suelo que pasase de rústico o no urbanizable a urbano, lo que no significa que se estuviese en curso de urbanización, sino que

había cambiado la naturaleza de los terrenos.¹³ En definitiva, tratándose de una transmisión de terrenos que tienen el carácter de no edificables, únicamente cuando existe una licencia de edificación puede considerarse el terreno como apto para la edificación.

A tal efecto, ni el convenio urbanístico ni el Plan Parcial ni el Proyecto Urbanístico constituyen una licencia o autorización administrativa, ni suponen tampoco un control administrativo que permita la edificación.¹⁴

De acuerdo con lo declarado por el TSJ. de Madrid en su Sentencia de 20 de julio de 2010, perteneciendo el conjunto de fincas objeto de reparcelación a un único propietario, la Junta de Compensación no precisaba ser constituida lo que, sin embargo, no privaría de su naturaleza a la operación de reparcelación, siempre y cuando ésta reuniese los requisitos urbanísticos correspondientes.

En consecuencia la escritura pública que se otorgara estaría exenta de tributación tanto en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP) como en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (IAJD).

Téngase presente no obstante a este respecto que, tras la reforma operada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, de reforma de la Ley del IVA, se ha suprimido 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 fiduciarias¹⁵.

En consecuencia la tributación de estas operaciones (la aportación de los terrenos por los propietarios o juntacompensantes o la devolución de los terrenos por la Junta a los propietarios) pasa a regularse de acuerdo con las normas

generales del Impuesto, así como con el resto de exenciones inmobiliarias y la posibilidad de renuncia, previstas en el propio art. 20 de la Ley.

En efecto, quedan sujetas y no exentas las entregas de terrenos que sean consecuencia de la aportación inicial a una Junta de Compensación y las adjudicaciones de terrenos que realicen estas, lo que supone que desaparezca este supuesto de exención que se predicaba de las operaciones entre la Junta, cuando no actúa como fiduciaria, y los juntacompensantes.

A resultas de lo anterior, dado por ejemplo el caso de un particular que aporte a una Junta de Compensación no fiduciaria los terrenos, la operación estará no sujeta, dado que el particular no actúa como empresario.

Ahora bien la devolución de los terrenos al particular sí que estará sujeta y no exenta, dado que la Junta de Compensación es calificada como empresario o profesional a efectos del IVA.

En cambio si la aportación del terreno rústico la realiza una sociedad mercantil a la Junta de Compensación no fiduciaria la operación quedaría sujeta y exenta por el art. 20.Uno.20º de la LIVA, si bien se podrá renunciar a la exención. La posterior devolución, al igual que en el caso anterior, quedará sujeta y no exenta.

Ciertamente la introducción de la presente reforma planteará la problemática de que aquellos propietarios de terrenos que los urbanicen de este modo para consumo propio habrán de soportar un tributo que, tal y como ha puesto de manifiesto SÁNCHEZ GALLARDO¹⁶, siendo de aplicación el criterio de la exención, podía ser inferior.

II. TERRENOS DESTINADOS EXCLUSIVAMENTE A PARQUES Y JARDINES PÚBLICOS O A SUPERFICIES VIALES DE USO PÚBLICO

Declara el art. 20.Uno.20º de la Ley 37/1992 la exención de la transmisión de terrenos destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público. Ahora bien, dos son las clases de transmisiones que han de ser diferenciadas a este respecto.

En primer lugar, las cesiones gratuitas de terrenos a favor de los Ayuntamientos para dichas finalidades, obligatorias y gratuitas en un determinado porcentaje, según la normativa urbanística.

Estas transmisiones se encuentran no sujetas al Impuesto y, por tanto, no resultan afectadas por esta exención.

Y, en segundo término, el resto de transmisiones para estas finalidades, sujetas siempre que las realice un empresario o profesional en ejercicio de su actividad pero exentas

13 A mayor abundamiento en dicho supuesto los adquirentes se comprometían a urbanizar el terreno en el futuro. En este sentido los linderos revelaban la absoluta independencia de la finca respecto de cualquier forma de urbanización, al encontrarse limitada con carretera, con un canal que la separaba de otra finca, y con otras fincas. Y en base a ello concluye el TS que no se produjo infracción del Derecho Comunitario europeo, ya que el art. 13.B.h) de la antigua Sexta Directiva dejaba en manos de los Estados miembros fijar las condiciones para que opere la exención en el supuesto de entrega de bienes inmuebles no edificados; y, a pesar de que es cierto que las excepciones a los supuestos de la exención que preveía la antigua Sexta Directiva no debían interpretarse en forma restrictiva, en el presente caso lo que se hacía era todo lo contrario, esto es, evitar que se redujera el ámbito de la exención para excluir de ella terrenos no edificables que según el precepto debían estar exentos.

14 Véase, en este sentido, la Sentencia del TSJ. de Andalucía de 27 de junio de 2008, en la que, con dichas argumentaciones, se estimó que la aplicación de la exención en el IVA resultaba procedente, siendo en consecuencia aplicable la sujeción al ITP.

15 A ello se ha de sumar además el hecho de que, como bien ha puesto de manifiesto POZUELO ANTONI, F. DE ASÍS, "Algunos efectos en los Impuestos patrimoniales cedidos a las CC.AA. derivados de las Leyes 26, 27 y 28 de 27 de noviembre de 2014, relativas al IRPF, IS e IVA", Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 385, 2015 (consultado en www.cefflegal.com), el ejemplo de este tipo de Juntas resultaba altamente infrecuente debido a que, dentro del ámbito urbanístico, cuando se operaba a través del sistema de compensación lo habitual era que las Juntas interviniesen con carácter fiduciario, produciéndose el consecuencia el devengo de prestaciones de servicios y no de entrega de bienes.

16 SÁNCHEZ GALLARDO, F. J., "Modificaciones en IVA para 2015 (I)", Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 386, 2015, pág. 69.

de conformidad con el art. 20.Uno.20º de la LIVA.¹⁷ Adviértase que la exención de estas transmisiones opera, exclusivamente, en atención al destino de los terrenos, es decir, con independencia de la clase de terreno de que se trate y, en particular, de su carácter edificable. Es lo que sucede, por ejemplo, con las carreteras que, al amparo de lo establecido en el art. 6.Dos de la Ley 37/1992, tienen la consideración de edificaciones. En efecto, los terrenos dedicados a la construcción de una carretera son aptos para edificar, bastando la aprobación del proyecto de construcción por parte de la Administración. A pesar de ello, su transmisión va a estar siempre exenta.

III. ANÁLISIS DE LAS EXCEPCIONES PLANTEADAS A LA APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN RELATIVA A LAS TRANSMISIONES DE TERRENOS

Con independencia de la declaración inicial contenida en la norma, la exención no se extiende a los siguientes terrenos, aunque no tengan la condición de edificables.

1. Terrenos urbanizados o en curso de urbanización siendo realizada la transmisión por el promotor de la urbanización y a excepción de los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

Como es sabido aquella persona que promueve la urbanización de un terreno para su venta es sujeto pasivo a efectos de IVA. En consecuencia si lo transmite la operación quedará sujeta al citado Impuesto y, por aplicación de la excepción que vamos a analizar, no exenta.

Ahora bien, si la transmisión la efectuase una persona distinta del promotor de la urbanización, serían dos las situaciones que podrían llegar a producirse. En primer lugar, que el transmitente sea empresario o profesional y actúe como tal, en cuyo caso la operación se encontraría sujeta a IVA pero exenta si el terreno no es edificable. Y, en segundo término,

que el transmitente no tenga dicha condición, quedando entonces la venta no sujeta a IVA, sino a la Modalidad de TPO.

Ya desde su contestación a Consulta de 12 de enero de 1989 la DGT se encargó de clarificar que las entregas de suelo calificado como urbanizable, caso de estar sujetas a IVA por ser realizadas por quien tenga la condición de empresario o profesional están, en principio, exentas del citado Impuesto, salvo que se trate de suelo en curso de urbanización. De ello cabría deducir que la calificación del suelo no afecta a la exención de su entrega.

En este mismo sentido se pronunció el TEAC, entre otras, en sus Resoluciones de 7 de marzo de 1996 y de 9 de julio de 1997 (esta última ya citada con anterioridad), ambas relativas a entregas de terrenos calificados como urbanizable programado (de acuerdo con la normativa urbanística vigente por aquel entonces), en tanto en cuanto en el instante de la entrega no resultaban aptos para la edificación y, en consecuencia, para iniciar el proceso de producción de inmuebles, que es el que la Ley 37/1992 quiere sujetar al IVA en sus diferentes fases.

En todo caso, y tal y como declaró el TS en su Sentencia de 2 de noviembre de 2005, relativa a la acreditación de la calificación de un terreno como urbano o urbanizable a efectos del IVA, la aportación de pruebas que acrediten la cualidad de un terreno como urbano o urbanizable debe realizarse en el momento del hecho imponible y no a través de documentos posteriores.

¿Cabe extender la inaplicación de la exención prevista en este art. 20.Uno.20 de la LIVA para las entregas de terrenos urbanizados realizadas por el promotor de la edificación a aquellas actuaciones de urbanización efectuadas a través de la figura de los agentes urbanizadores, regulada en la normativa urbanística de algunas Comunidades Autónomas? Como seguramente se recordará, la cuestión se suscitó en su día a raíz de lo dispuesto por la antigua Ley 6/1994, de 15 de noviembre, Reguladora de la Actividad Urbanística de la Comunidad Autónoma de Valencia (vigente hasta el 1 de febrero de 2006), en cuya Exposición de Motivos se aludía a la actuación del agente urbanizador en los siguientes términos: “(...) *El Urbanizador es una persona -pública o privada- que en un momento dado asume, voluntariamente, la responsabilidad pública de promover la ejecución de una actuación urbanizadora (el compromiso de implantar unas infraestructuras de urbanización públicas, vías públicas, alcantarillado, etc.) en desarrollo de la calificación urbanística del suelo prevista por el Plan. Se compromete pues, a realizar y gestionar las inversiones (públicas o privadas) necesarias a tal fin. Para ello el Urbanizador no necesita ser el propietario civil de los terrenos ni ha de convertirse en propietario de los solares resultantes. No se exige al Urbanizador que adquiera el terreno, ni civilmente ni por expropiación. Si se exigiera se restringiría mucho el número de empresarios concurrentes en urbanizar, limitándolo a los de mayor potencia financiera (...)*”.

¹⁷ Pensemos, por ejemplo, en la expropiación de un terreno a una sociedad mercantil para la construcción de una carretera. Esta operación estaría sujeta y exenta de IVA y, además, exenta de la Modalidad de TPO, al ser el adquirente una Administración, de conformidad con lo establecido en el art. 45.I.A) del TRLITPyAJD. Véase además a este respecto lo declarado por la DGT en su contestación a Consulta de 18 de noviembre de 2014, relativa a la expropiación efectuada por un Ayuntamiento de un solar calificado como suelo urbano docente-cultural que pertenecía en un 50% a dos personas físicas pro indiviso y el otro 50% a una sociedad limitada. De conformidad con lo declarado por el citado Centro Directivo la expropiación, en la parte correspondiente como propietario a dos personas físicas pro indiviso, y en el caso de que las mismas tengan la consideración de particulares y no de empresarios o profesionales, será una operación no sujeta al IVA, sin perjuicio del gravamen que corresponda por el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPyAJD. En cuanto a la parte correspondiente a la sociedad limitada, ésta sí tendrá la consideración de sujeto pasivo del Impuesto de acuerdo con el art. 5.Uno.b) de la Ley 37/1992, según el cual se reputan empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. Por tanto la expropiación del solar, al menos en la parte correspondiente a la sociedad limitada, estará sujeta al IVA. Y, tratándose de un solar calificado como suelo urbano, la entrega estará sujeta y no exenta en virtud de lo dispuesto por el art. 20.Uno.20º de la Ley del Impuesto. Los propietarios transmitentes del solar objeto de consulta deberán repercutir el Impuesto de acuerdo con las reglas que, en materia de repercusión, se contienen en el art. 88 de la LIVA, sin que en este caso quepa entender incluido en el justiprecio el importe del Impuesto que grava la entrega de los bienes expropiados.

Por su parte el art. 29 de la citada Ley autonómica establecía en sus números 6, 7 y 9, respectivamente, que el urbanizador es el agente público responsable de ejecutar la Actuación. Y, en ejercicio directo de sus competencias, dicha responsabilidad podría ser asumida por la propia Administración o en su caso, adjudicarse mediante gestión indirecta a un particular (sea o no propietario del terreno) seleccionado como Urbanizador en pública competencia al aprobar el programa y según convenio. En dicho convenio habría de estipularse que el coste de las inversiones, instalaciones, obras y compensaciones necesarias para ejecutar el programa resulte garantizado en forma y proporción suficientes y financiado por el Urbanizador responsable de la actuación, quien podría repercutirlo en la propiedad de los solares resultantes. En el hipotético caso de que el proyecto de urbanización no fuese aprobado simultáneamente junto al programa, le correspondería al Urbanizador redactarlo.

Se señalaba asimismo en el citado precepto que el programa habría de precisar y regular los compromisos, sustantivos y temporales, asumidos expresamente por el Urbanizador con su aprobación, así como las relaciones existentes entre el Urbanizador y los propietarios afectados, de manera que sea aquél (el Urbanizador de una actuación integrada) quien soporte los costes de la urbanización en la medida en que le sean compensados, retribuyéndole en terrenos edificables. En cambio, aquellos otros costes no compensados de la forma anteriormente indicada le serían resarcidos en metálico por los propietarios de terrenos edificables resultantes de la actuación.

Pues bien, al amparo de dicha regulación, ¿Cabía atribuir a estos Agentes Urbanizadores la condición de empresarios o profesionales? A nuestro juicio así es, quedando la actividad por ellos realizada sujeta y no exenta de IVA. En este sentido se pronunció además la DGT, entre otras, en sus Resoluciones de 2 y de 16 de marzo de 2004. De cualquier manera nos hallamos ante una excepción a la exención que ha suscitado diversos problemas de interpretación. Así, por ejemplo, se ha planteado qué debe entenderse o, mejor dicho, a partir de cuándo puede entenderse que nos encontramos ante “terrenos en curso de urbanización”. ¿Qué alcance debe otorgarse, al hilo de las entregas de bienes inmuebles sujetas y no exentas de IVA, a la expresión “terrenos urbanizados o en curso de urbanización, realizadas por el promotor de la urbanización” recogida en el art. 20.Uno.20.a) de la Ley 37/1992¹⁸?

A esta cuestión tuvo ocasión de referirse el TS en su Sentencia de 19 de abril de 2003. El citado pronunciamiento vino a resolver un recurso interpuesto contra una sentencia recurrida en la que se estimaba que la transmisión realizada estaba sujeta a IVA, al considerarse que los terrenos objeto

de dicha transmisión, sobre los que existía ya un Plan de Ordenación de Centro de Interés Turístico Nacional (equivalente por aquel entonces al Plan Parcial de Ordenación del Suelo¹⁹) así como una Junta de Compensación, estaban en curso de urbanización a efectos de lo actualmente dispuesto por el referido art. 20.Uno.20.a) de la LIVA.

En opinión del Alto Tribunal los referidos Planes de Ordenación de dichos Centros tenían ya, en el momento de dictarse la Sentencia, la consideración propia de los planes parciales de competencia municipal. Y dado además que, por aquel entonces, estaba constituida ya la Junta de Compensación, consideró el TS que el Plan se encontraba en ejecución.²⁰

Por su parte la Administración tributaria argumentó que el hecho de que existiera Junta de Compensación, si bien adquiriría importancia en el ámbito urbanístico, carecía de toda trascendencia en materia tributaria, ya que la Ley del IVA hace depender el concepto de urbanización de la existencia de operaciones materiales de transformación de la topografía del terreno o, en otros términos, de la producción de suelo edificable, y no del cumplimiento de meras etapas jurídicas u organizativas. De este modo el hecho de que un determinado proyecto de urbanización se halle en fase de ejecución en el sentido urbanístico del término (para lo cual resulta ciertamente relevante que exista Junta de Compensación) no constituye un argumento suficiente a la hora de declarar la exención. De cara a la aplicación de esta última lo esencial sería la preparación material del suelo para la construcción de viviendas.

Así terminó estimándolo el propio TS, que declaró en la citada Sentencia de 19 de abril de 2003 que la porción de suelo urbanizable de la finca transmitida está exenta de IVA, al igual que sucede con la del suelo rústico del resto de la misma, siendo en consecuencia aplicable el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Este mismo criterio fue posteriormente refrendado por el Alto Tribunal en sus Sentencias de 11 de octubre y de 8 de noviembre de 2004.

En definitiva, al amparo de esta línea interpretativa se ha de estimar que terreno está urbanizado cuando los servicios

¹⁹ Así lo reconoció el propio TS en su Sentencia de 3 de julio de 1990.

²⁰ Previamente el propio Tribunal se había encargado de precisar en su Sentencia de 20 de diciembre de 1995 que ya en aquel momento los Planes de Ordenación de los Centros de Interés Turístico Nacional carecían de vigencia por inaplicación. En efecto a través de dicho pronunciamiento el Alto Tribunal, tras analizar los problemas que planteaba la pervivencia de la antigua Ley 197/1963, de 28 diciembre, y su Reglamento de 23 diciembre 1964, sobre Centros y Zonas de Interés Turístico Nacional, afirmó que, con base en la Disposición Final 3.ª de la Ley 19/1975, de Reforma de la Ley del Suelo de 1956, así como en la Disposición Transitoria 5ª.4 del Texto Refundido de 9 abril 1976, en el art. 25.2.d) de la Ley de Bases de Régimen Local de 2 abril 1985, en el art. 23 del Texto Refundido de 18 abril 1986 y, por último, en los arts. 138, 139.3º y 140 de la Constitución Española, todos ellos interpretados a la luz de los criterios establecidos en los arts. 3 del Código Civil y 5 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, debía llegarse a la conclusión de que la vigencia de aquella normativa turística era ya entonces meramente residual, resultando de aplicación únicamente en la medida en que no se opusiera a la Ley de Bases de Régimen Local y a la Ley del Suelo, a través de las cuales opera específicamente la autonomía municipal en materia urbanística, garantizada en el art. 140 de la Constitución.

¹⁸ Como es sabido el citado precepto de la Ley del IVA establece una excepción a la exención de las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables.

de urbanización se han llevado a cabo en el mismo y han sido finalizados. En cambio, hallándose dicho terreno “en curso de urbanización” se ha de estimar que el proceso de urbanización de un terreno constituye aquel que comprende todas las actuaciones que se realizan para dotar a dicho terreno de los elementos previstos por la legislación urbanística tales como acceso rodado, abastecimiento y evacuación de agua, suministro de energía eléctrica, etc., para servir a la edificación que sobre ellos exista o vaya a existir, ya sea para viviendas, otros locales o edificaciones de carácter industrial. El concepto de urbanización excluye así todos aquellos estudios previos que, si bien son necesarios para llevar a cabo las labores de urbanización, no responden estrictamente a la definición indicada, no debiendo considerarse en curso de urbanización un terreno respecto del cual se han realizado estudios o trámites administrativos, en tanto a dicho terreno no se le empiece a dotar de los elementos que lo convierten en urbanizado²¹.

El concepto de terreno edificable, cuya entrega no se halla exenta de IVA, nos lo proporciona el propio art. 20.Uno.20.a) de la Ley 37/1992, que se remite a la calificación de solares según la Ley del Suelo y demás normas urbanísticas (recuérdese que hasta el 27 de junio de 2008 estuvo vigente la Ley 8/2007, de 28 de mayo, de Suelo, siendo aplicable en la actualidad el Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Suelo) y a la circunstancia de “ser apto para la edificación por haber sido autorizada por la correspondiente licencia administrativa”.

Tiene lugar por tanto una remisión de la Ley tributaria a la normativa urbanística en virtud de la cual sólo cuando media el acto de intervención administrativa que se concreta en la licencia de edificación puede afirmarse que un terreno se encuentra apto para la edificación. Y ni un convenio urbanístico, ni el Plan Parcial ni el Proyecto Urbanístico constituyen, en puridad de principios, una licencia o autorización administrativa. A mayor abundamiento tampoco determinan la existencia de un control administrativo en virtud del cual, previa comprobación de las condiciones establecidas en el ordenamiento urbanístico, resulte posible la edificación.

²¹ Por otra parte, y a resultas de lo anterior, en la medida en que el propietario de un terreno haya asumido los costes de urbanización del mismo, aunque sea parcialmente, la posterior transmisión del citado terreno tendrá por objeto un terreno urbanizado o en curso de urbanización, entendiéndose igualmente que el propietario de dicho terreno ha adquirido la condición de urbanizador y, en consecuencia, de empresario o profesional a los efectos del IVA, siempre y cuando la urbanización se haya realizado con la intención de proceder a la venta, adjudicación o cesión por cualquier título. Ahora bien la entrega podrá tener lugar, asimismo, una vez iniciado el proceso de urbanización o ya concluido éste, pero sin que los terrenos hayan adquirido la condición de edificables ni de solares. En dicho caso el inicio del proceso de urbanización atribuye al propietario la condición de empresario o profesional y a los terrenos la condición de terrenos en curso de urbanización, quedando la venta de dichos terrenos, en tanto que realizada por el promotor de su urbanización, excluida de la exención aplicable a los terrenos no edificables, resultando por tanto sujeta y no exenta. Finalmente dicha entrega podrá tener por objeto solares o bien terrenos aptos para la edificación por contar con la pertinente licencia administrativa para edificar.

Ciertamente el art. 20.Uno.20.a) de la Ley 37/1992 no contiene una interpretación auténtica, ni siquiera por remisión, de lo que, a efectos de la exención del IVA, ha de entenderse por “terrenos urbanizados o en curso de urbanización”. Sin embargo, sí que cabe aludir a la existencia de una noción o interpretación judicial de los mismos a tenor de la cual nos hallamos ante expresiones con un sentido diferente al estrictamente jurídico. Únicamente merecen tal consideración aquellos terrenos en los que existen operaciones materiales de transformación física de los mismos.

En suma, el hecho de que un determinado proyecto de urbanización se encuentre en fase de ejecución, en el sentido urbanístico del término, no es bastante para declarar la exención, ya que lo que prima a este respecto es la preparación material del suelo para la construcción de viviendas.²²

Este criterio al que aludimos, y que fue el adoptado por el TS en su Sentencia de 19 de abril de 2003, contrasta con el que mantenía la Audiencia Nacional, entre otras, en sus Sentencias de 2 de abril de 1998 (que fue precisamente contra la que se recurrió en el asunto conocido por la citada Sentencia del Tribunal Supremo), 16 de mayo de 2000²³ y 1 de junio de 2001.

En estos últimos pronunciamientos se afirmaba que la expresión “terrenos en curso de urbanización” no debía entenderse referida al momento en que se inician físicamente las obras de urbanización ya que, por razón de las diferentes calificaciones del suelo, la ejecución material de las mismas requiere en ocasiones de unas actuaciones previas que exigen la formalización de los imprescindibles instrumentos de planeamiento sin los cuales resulta imposible acometer legalmente obra alguna.

De este modo, en opinión de la Audiencia Nacional la expresión “en curso de urbanización” representa, dentro de los ámbitos urbanísticos, una situación que se produce, entre otras causas, cuando existe un plan parcial en curso de ejecución.

En otras palabras, la existencia de un plan parcial daría lugar al estadio “en curso de urbanización”, con lo que aquellos terrenos sobre los que existiese un Plan Parcial y Junta de Compensación estarían en curso de urbanización

²² Cuestión distinta sería que se transmitiese suelo urbanizable pero sin actividad urbanizadora alguna, en cuyo caso la operación estaría sujeta al ITPyAJD y no al IVA, tal y como señaló la STS de 21 de junio de 2006.

²³ Afirmó concretamente la AN en la citada Sentencia de 16 de mayo de 2000 lo siguiente: “La expresión ‘terrenos en curso de urbanización’ no debe entenderse referida al momento en que se inician físicamente las obras de urbanización ya que, por razón de las diferentes calificaciones del suelo, la ejecución material de las mismas requiere en ocasiones de unas actuaciones previas que exigen la formalización de los imprescindibles instrumentos de planeamiento sin los cuales es imposible acometer legalmente obra alguna; que en los ámbitos urbanísticos, ‘en curso de urbanización’ es una situación que se produce, entre otras causas cuando existe un plan parcial en curso de ejecución; y que de ello se desprende que los terrenos sobre los que existía Plan Parcial y Junta de Compensación estaban en curso de urbanización a efectos del IVA”.

a efectos del IVA.²⁴ Nótese que, mientras el TS defendía la aplicación de un criterio de carácter material, la Audiencia Nacional se inclinaba por la adopción de un criterio de carácter jurídico, al estimar que debe atenderse a la fecha de aprobación definitiva de los correspondientes instrumentos de planeamiento urbanístico.

Inicialmente el TEAC se había mostrado partidario, incluso antes de que el TS dictase su Sentencia de 19 de abril de 2003, de la aplicación del criterio de carácter material. Así, por ejemplo, manifestó el TEAC en su Resolución de 1 de febrero de 1995 que, a efectos de la no aplicación de la exención a aquellos terrenos que, no siendo edificables, se hallen en curso de urbanización, no puede estimarse que la inclusión de unos terrenos en un Centro de Interés Turístico que tenga aprobado su Plan de Ordenación Urbana y constituida la Junta de Compensación suponga que la urbanización está en curso, al no haberse iniciado las operaciones materiales de transformación de la topografía del terreno.

Adoptando una línea de interpretación similar señaló el TEAC en su Resolución de 22 de junio de 1995 que *“La condición de terrenos en curso de urbanización a efectos de excluir la exención del Impuesto de las entregas de terrenos no edificables ha de entenderse referida a aquellos en los que ya se han iniciado las obras, sin que pueda tomarse en consideración las actuaciones jurídico-administrativas de urbanización como la aportación a la Junta de Compensación o el haberse aprobado ya el Plan Parcial”*. Y, en su Resolución de 30 de enero de 1997, declaró el citado Tribunal que *no puede estimarse que un terreno se encuentra en curso de urbanización hasta que no comienzan efectivamente las obras, concluyendo por tanto que “La transmisión de un terreno que se hubiera producido con anterioridad a dicho momento, aun cuando ya se hubiera aprobado inicialmente el proyecto de urbanización, está sujeta pero exenta del IVA y por tanto sujeta a ITP”*.²⁵

En suma, a juicio del TEAC lo determinante para la no aplicación de la exención sería que las obras de urbanización se estuviesen ejecutando o que se hubiesen ejecutado materialmente en el momento de la entrega de los terrenos, procediendo la declaración de exención del IVA y la sujeción de la transmisión a ITP en el supuesto de que lo que se entregasen fuesen unos terrenos incursos en un Plan parcial de Ordenación Urbana, habiéndose aprobado los proyectos de Urbanización pero encontrándose aún la finca pendiente

de urbanización. Con posterioridad, sin embargo, el TEAC cambió de criterio, afirmando en sus Resoluciones de 5 y 17 de noviembre de 1993 que, habiéndose aprobado el Plan Parcial y el Proyecto de Compensación, los terrenos se encuentran ya en curso de urbanización al iniciarse las obras, con lo que la entrega de los terrenos no estaría exenta del IVA, no procediendo en consecuencia su tributación por el ITP.

¿Y cuál ha sido el criterio defendido por la DGT acerca de esta cuestión? En líneas generales la interpretación adoptada resulta coincidente con la mantenida por el TS. Así, por ejemplo, mediante contestación a Consulta de 8 de julio de 2003 rechazó el citado Centro Directivo que estuviese en curso de urbanización un terreno respecto del cual se habían realizado estudios o trámites administrativos, en tanto en cuanto no comenzara a dotarse al mismo de los elementos necesarios para convertirlo en urbanizado.²⁶

En similares términos se pronunció la DGT en su Resolución de 4 diciembre 2003. Tras manifestar este Centro Directivo que el proceso de urbanización de un terreno comprende todas las actuaciones que se realizan para dotar al mismo de los elementos previstos por la legislación urbanística (acceso rodado, abastecimiento y evacuación de agua, suministro de energía eléctrica, etc.) destinados a servir a la edificación que sobre ellos exista o vaya a existir, ya sea para viviendas, otros locales o edificaciones de carácter industrial, se señaló que *“El concepto de urbanización excluye, pues, todos aquellos estadios previos que, si bien son necesarios para llevar a cabo las labores de urbanización, no responden estrictamente a la definición indicada, no considerándose en curso de urbanización. Un terreno respecto del que se han realizado estudios o trámites administrativos, en tanto a dicho terreno no se le empieza a dotar de los elementos que lo convierten en urbanizado”*.²⁷

En definitiva, sostiene la DGT que un terreno no debe considerarse en curso de urbanización a efectos del IVA hasta que no se haya iniciado sobre el mismo la ejecución de las obras de urbanización.

Con posterioridad, en su contestación a Consulta de 2 de abril de 2007, referente a la tributación en el IVA o en el ITPyAJD de aquellas operaciones relativas a terrenos en curso de urbanización, volvió a poner de manifiesto la DGT que a partir de los primeros costes de urbanización imputados a los titulares de dichos terrenos estos pasan a ser considerados como empresarios a efectos del IVA de manera que, si llevasen a cabo su transmisión, quedarían gravados

24 Fundamentaba además la Audiencia Nacional sus argumentaciones a este respecto en el hecho de que la Disposición Transitoria Tercera del antiguo Texto Refundido de la Ley del Suelo de 1976 establecía que los planes parciales se encuentran en curso de ejecución dentro del sistema de compensación cuando se hubiese aprobado por el órgano urbanístico competente la constitución de la Junta de Compensación.

25 Véanse igualmente a este respecto las Resoluciones del TEAC de 12 de junio de 1997 (ya citada) y de 10 de julio de 1998, afirmándose en esta última que *“Cuando la LIVA habla de terrenos en curso de urbanización se refiere a las operaciones materiales de transformación de la topografía del terreno, o, en otro término, el proceso de producción de suelo edificable, según se ve en su Exposición de Motivos”*.

26 En este mismo sentido, las contestaciones a Consultas de 7 de febrero de 2002 y de 7 y 10 de marzo de 2003.

27 Estas mismas afirmaciones fueron posteriormente reproducidas en las Resoluciones de la DGT de 16 de marzo (anteriormente citada), 3 de mayo y 13 de julio de 2004.

por dicho Impuesto.²⁸ Esta trascendencia que adquieren a tal efecto los costes de urbanización queda igualmente recogida en la contestación de la DGT a Consulta de 16 de octubre de 2015, en la que se subraya que la tributación de la transmisión de un terreno por una persona física será distinta en función de si se han satisfecho o no por el transmitente los costes de urbanización. En el supuesto de que la transmisión del terreno se efectuara sin haber satisfecho el transmitente los costes de urbanización, esto es, los costes dirigidos a la transformación material del terreno, haciéndose cargo el adquirente de todos los costes, no cabría considerar que el transmitente ha urbanizado el mismo, por lo que tal transmisión no estaría sujeta a IVA si el transmitente fuera un particular. En otro caso, esto es, si la transmisión del terreno se realizara incorporándole ya todo o parte de los costes de urbanización, el transmitente tendría en todo caso la consideración de empresario a efectos del Impuesto, ya que la satisfacción de los costes de la urbanización que transforma su terreno le convertiría en urbanizador del mismo, siempre que el destino de la urbanización fuera su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, en cuyo caso la transmisión quedaría sujeta a gravamen por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En suma, de acuerdo con lo declarado por la DGT a través de la citada Resolución la transmisión de un terreno por parte de una persona física, cuando sea el adquirente el que satisface los costes dirigidos a la transformación material del terreno para su urbanización, no está sujeta a IVA, puesto que se entiende que el transmitente no lo ha urbanizado. En otro caso la transmisión tributaría al tipo general del 21%.

Por su parte la SAN de 4 de julio de 2008, a la hora de clarificar el concepto “en curso de urbanización” a efectos de excluir a los terrenos urbanizados o en curso de urbanización de la aplicación de la exención establecida en el IVA para las entregas de terrenos que no tengan la condición de edificables, declaró que han de ser considerados como tales aquellos terrenos en los que existan operaciones materiales de transformación física, resultando en el presente caso la aplicación de la exención procedente.

Lógicamente el carácter de terreno urbanizado o en curso de urbanización habrá de ostentarse en el momento de devengo del Impuesto, resultando irrelevante que, con posterioridad, se efectúen obras de urbanización.

Así tuvo oportunidad de precisarlo la SAN de 18 de enero de 2000.

Es preciso volver a recordar además que los terrenos destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público están siempre exentos (o no sujetos), se encuentren o no urbanizados o en curso de urbanización.

Mediante Sentencia de 24 de febrero de 2011 se refirió el TS a la cuestión relativa a la operatividad de las condiciones suspensivas en un proyecto de compensación. Siguiendo a este respecto la doctrina elaborada por el citado Tribunal en su Sentencia de 10 de mayo de 2010 se afirma en el referido pronunciamiento que el art. 20.Uno.20 de la Ley 37/1992 declara exentas del IVA y, por ende, sujetas al ITPyAJD (art. 7.5, párrafo segundo del RDLeg. 1/1993) las entregas de terrenos rústicos y de los que no tengan la condición de edificables, si bien la dispensa no alcanza a las realizadas por el promotor de la urbanización si los terrenos están urbanizados o en curso de urbanización, expresiones estas últimas que no deben entenderse en su sentido estrictamente jurídico, sino comprensivas de todos aquellos suelos en los que existen operaciones materiales para su transformación en urbano y que, por lo tanto, ya se han incorporado al proceso de producción de edificaciones, tal y como se encargó de precisar el propio TS en sus Sentencias de 19 de abril de 2003, 21 de junio y 29 de noviembre de 2006, 23 de enero de 2007, 3 de abril de 2008 y 22 de octubre de 2009.

De conformidad con lo declarado por el Tribunal en el concreto supuesto analizado, ni de la dicción literal de la cláusula (en la que se hablaba de una condición suspensiva) ni de su sentido y alcance puede obtenerse que tenga carácter resolutorio. La cesión que la escritura protocolizaba quedaba supeditada a su efectiva materialización en una parcela resultante del proyecto de compensación debidamente inscrito en el Registro de la Propiedad, esto es, a la ordenación de la zona conforme a las determinaciones del plan parcial y a su parcelación, con precisa asignación de aprovechamientos urbanísticos mediante el mencionado proyecto y su inscripción registral. La cesión en pago efectuada comportaba la subrogación del adquirente en la posición que el IVIMA ocupaba en la Junta de Compensación, si bien la cláusula en cuestión debía leerse en conexión con la que incorporaba la condición, que era la relativa a la cesión, determinante de la subrogación, quedando supeditada al cumplimiento de diversos requisitos.

Añade además el Tribunal que si, a pesar de lo anterior, las empresas cesionarias se incorporaron a la Junta antes de cumplirse la condición se habría producido una situación material discordante con las voluntades expresadas en el ofrecimiento de la cesión y en su aceptación (como si actuaran los cesionarios en condición de mandatarios de hecho del Instituto cedente). En todo caso dicha situación no podrá deshacer la realidad jurídica que subyace a lo pactado,

²⁸ Por su parte en contestación a Consulta de 31 de agosto de 2007, relativa a un supuesto en el que una entidad mercantil en proceso de liquidación procedía a la venta en pública subasta de cuatro terrenos clasificados como suelo urbano (dos de ellos) y como suelo urbanizable (otros dos), existiendo sobre tales terrenos unas edificaciones y realizándose la adjudicación a favor de uno de los socios, que puede ceder el remate a un tercero en el plazo de los veinte días hábiles siguientes al de la adjudicación, estimó la DGT que la adjudicación de una serie de terrenos realizada por una entidad mercantil en el marco de un proceso de liquidación constituye una operación exenta de IVA siempre y cuando la entidad no hubiese actuado como promotora; y, por lo que respecta a la adjudicación del remate por parte del socio, esta segunda operación tendría la consideración de operación no sujeta al IVA.

conforme a la cual la transferencia de los aprovechamientos sólo quedaría consolidada una vez inscrito en el Registro de la Propiedad el proyecto de compensación. Tal y como se encarga de precisar el Tribunal la excepción a la exención prevista en el art. 20.Uno.20, párrafo tercero, letra a) de la LIVA responde al designio de que queden sujetas al IVA las cesiones de terrenos que, aún no urbanizados, ya se hayan incorporado a la cadena de producción de edificaciones, de donde se obtiene que el dato decisivo es la condición objetiva del suelo. De este modo, aun cuando técnicamente no les corresponda la calificación de solar ni cuenten con una licencia de edificación (art. 20.Uno.20, segundo párrafo), se considera un entrega de bienes sujeta por la razón de que supone un eslabón en la cadena de producción de edificaciones. Y, desde esta perspectiva, pasa a segundo plano la condición de cedente, que debe ser entendida no como “promotor” en sentido estricto, con el significado de persona que impulsa el proceso urbanizador, sino con un alcance mayor, como la que interviene en el mismo realizando operaciones en ese proceso. En puridad dicha letra a) del párrafo tercero se ajusta a los términos del art. 4.3.b) de la antigua Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, de conformidad con el cual los Estados miembros pueden considerar sujetos pasivos del tributo a los que ocasionalmente realicen entregas de terrenos edificables, entendiéndose por tales los urbanizados o no a los que dichos Estados miembros atribuyan esa condición.²⁹

Por otra parte en fechas pasadas el TS dictó su Sentencia de 6 de noviembre de 2014, en la que el Alto Tribunal volvió a recordar que la determinación de lo que deba entenderse por “terrenos en curso de urbanización” ha sido (y posiblemente siga siéndolo aún hoy) una de las cuestiones más controvertidas en la aplicación de la Ley 37/1992 debido a la utilización fundamentalmente de dos criterios distintos (el material frente al jurídico) en su interpretación. El criterio material considera que la expresión “en curso de urbanización” se refiere a las operaciones materiales de transformación del terreno para dotarlo de los servicios que lo convierten en terreno apto para edificar.

Al amparo de esta interpretación la exención del art. 20 Uno 20º de la Ley 37/1992 resultaría sólo excluida cuando las obras hubieran comenzado efectivamente antes de la transmisión del terreno. De forma paralela, con esta interpre-

tación podrá atribuirse al particular transmitente la condición de empresario a efectos del IVA en virtud del art. 5.Uno d) de la LIVA cuando haya efectuado las obras materiales de urbanización del terreno.

Pues bien a través de la citada Sentencia de 6 de noviembre de 2014 el TS vino a estimar en parte el recurso de casación interpuesto contra una Sentencia del TSJ. de Murcia, anulando la liquidación girada y dando por probado que la transmitente no había dado comienzo material a la urbanización, y por tal razón, estimó procedente la aplicación de la exención del art. 20.Uno 20º y no la excepción a la misma, prevista para la transmisión de terrenos urbanizados o en curso de urbanización. Ahora bien sin perjuicio de lo anterior recuerda a continuación el Alto Tribunal que, tal y como declarase en su Sentencia de 5 de junio de 2014, el principio de seguridad jurídica protege la situación de quien, habiendo deducido el importe de una repercusión indebida, se ve sometido a una actuación inspectora de regularización que da lugar a una duplicidad impositiva, mediante la exigencia del impuesto indebidamente deducido sin devolución simultánea del importe de la repercusión indebida. En todo caso dicha doctrina resultaría aplicable, no solo en los casos en que la regularización inspectora comporta una liquidación a ingresar, sino en aquellos otros en que, como en el presente, suponía una disminución del importe a devolver al no admitir compensación con IVA soportado.

En suma, aplicando su doctrina elaborada en la Sentencia de 3 de abril de 2008 concluyó el TS que, si bien en el presente caso el adquirente no podía deducir las cuotas indebidamente repercutidas, en la realidad soportó la repercusión, y en este caso la inspección debió limitarse por aplicar la solución más favorable, reflejando la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA y, al mismo tiempo, la inexistencia de derecho a la devolución por haber deducido el importe de las cuotas en declaraciones posteriores.

2. Terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas al impuesto.

En el presente caso el legislador ha optado, de forma similar a lo que sucede en la excepción anterior, por someter al impuesto aquellas entregas de terrenos que, aun no teniendo la condición de edificables, han sido objeto de construcciones. Y ello debido a que a dichos terrenos se les ha incorporado un valor añadido que debe quedar sometido a gravamen.

Nos hallamos además ante una excepción a la exención que incluye supuestos patológicos según la legislación urbanística tales como los de caducidad de la licencia o los de edificación sin licencia.

Ahora bien, con independencia de lo anterior se encuentran exentas de IVA aquellas entregas de terrenos no edificables en los que se hallen enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos

²⁹ Por otra parte, en relación con la interpretación que se ha de otorgar a los arts. 2, punto 1, y 4, apartado 1 de la antigua Sexta Directiva 77/388/CEE, y al hilo de la cuestión relativa a la tributación en el IVA de la venta de unos terrenos adscritos al patrimonio privado de una persona física que ejercía la profesión de empresario autónomo, afirma el TJUE en su Sentencia de 9 de julio de 2015 (As. C-331/14) que, dado un sujeto pasivo que adquiere parcelas de terreno, afectando algunas de ellas a su patrimonio privado y otras al de su empresa, y que promueve, en su condición de sujeto pasivo, la construcción de un centro comercial sobre el conjunto de las parcelas para después vender dicho centro junto con las parcelas sobre las que éste se ha construido, la venta de las parcelas afectas al patrimonio privado del sujeto pasivo está sujeta al IVA dado que, al realizar dicha operación, el sujeto pasivo actúa como tal.

de la misma naturaleza en los que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas. En estos últimos casos no puede afirmarse propiamente que exista una edificación, motivo por el cual parece lógico que la construcción siga el mismo régimen jurídico que el terreno. Y, no siendo éste edificable, la consecuencia no puede ser otra que la aplicación de la exención.

IV. PECULIARIDADES DERIVADAS DE LA RENUNCIA A LA EXENCIÓN

Con carácter general la presente exención es susceptible de renuncia la cual, sin embargo, ha venido planteando diversos problemas específicos. Nos estamos refiriendo, en particular, a aquellos supuestos en los que se transmite una finca rústica que, hasta entonces, había permanecido arrendada.

Como seguramente se recordará dada dicha situación, y hasta 1998, podían aplicarse hasta dos exenciones de las reguladas en el art. 20.Uno de la LIVA. En primer lugar, la que estamos analizando (exención aplicable a las transmisiones de terrenos), susceptible de renuncia. Y, en segundo término, la regulada en el número 24º del art. 20.Uno de la Ley 37/1992, relativa a las transmisiones de bienes utilizados en la realización de operaciones exentas, ya que el arrendamiento de terrenos rústicos está exento de conformidad con lo dispuesto en el art. 20.Uno.23º de dicha Ley. Pues bien, inicialmente en este segundo caso no cabía la opción de la renuncia, de manera que para la Administración tributaria resultaba preferente la exención relativa a la transmisión de los terrenos rústicos, lo que justificaba además que se estimase procedente la renuncia.

Lo cierto es que, en la actualidad, este problema no se suscita, ya que el art. 6.5 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, introdujo una modificación en el art. 20.Uno.24º de la LIVA en virtud de la cual se excluye la aplicación de la exención regulada en dicho precepto cuando resulten procedentes las exenciones establecidas en los números 20º, 21º y 22º anteriores del citado precepto.

Finalmente la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, de reforma de la Ley 37/1992, modificó el citado art. 20.Uno.24º de esta última Ley, al regular la exención de las entregas de bienes que hayan sido utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas, eliminando la referencia al número 21º del mismo apartado Uno. De acuerdo con dicho precepto se encuentran exentas las entregas de bienes que hayan sido utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas del Impuesto en virtud de lo establecido en el art. 20, siempre que al sujeto pasivo no se le haya atribuido el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición, afectación o importación de dichos bienes o de sus elementos componentes. No obstante esta exención recogida en el número 24 de este apartado Uno del art. 20 de la LIVA no resultará aplicable cuando sean procedentes las exenciones de los números 20 y 22,

de forma que estas últimas exenciones tienen vis atractiva o preferencia en su aplicación.

Por tanto tratándose, por ejemplo, de una sociedad mercantil dedicada exclusivamente a la prestación de servicios de enseñanza (actividad sujeta y exenta de acuerdo con el art. 20.Uno.9 de la Ley) y que transmitiese un edificio que tuviese en la parcela donde desarrolla su actividad y que estuviese afecto a la misma desde hace treinta años, siendo el edificio adquirido por un promotor inmobiliario de viviendas que tuviese una prorrata del 95%, en principio la entrega de los bienes afectos a esta actividad estaría exenta (a fin de evitar la doble imposición que se generaría) de acuerdo con el número 24 del apartado Uno. Sin embargo no se aplicaría dicha exención, sino que resultaría procedente en dicho caso aplicar la del número 22, ya que se podrá renunciar a la exención inmobiliaria de acuerdo con el art. 20.Dos de la LIVA, pudiendo el transmitente renunciar aun cuando el adquirente se halle en prorrata. En caso de renuncia, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 84.Uno.2º, letra e), segundo guión de la Ley, el sujeto pasivo será el empresario adquirente.

Por otra parte, y con motivo precisamente de la citada reforma de la Ley 37/1992 operada a través de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, se ha ampliado 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.

De entrada la citada Ley 28/2014 elimina la referencia al número 21º del apartado Uno del art. 20 de la LIVA. Y, con carácter adicional, se dispone una reforma del apartado segundo del citado precepto de importante repercusión fiscal, al ampliarse el ámbito objetivo de aplicación de esta renuncia.

Como seguramente se recordará entre los requisitos que se exigían hasta el 31 de diciembre de 2014 se encontraba el relativo a que el empresario adquirente del inmueble, y en función del destino previsible, tuviese derecho a la deducción total del impuesto soportado por dicha adquisición. Pues bien a partir del 1 de enero de 2015 la renuncia a la exención no queda condicionada a este requisito, ya que podrá ser ejercitada la renuncia por el transmitente cuando el empresario o profesional adquirente tenga derecho a deducir el Impuesto, bien sea total o parcialmente, no pudiendo en principio renunciarse a la exención cuando el adquirente sea un empresario o profesional que realicen actividades exentas. Con carácter adicional se añade que en el caso de que no se cumpla lo anterior (esto es, cuando el adquirente no genere el derecho a la deducción) también podrá renunciarse a la exención cuando, en función del destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente,

en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción.

En definitiva, a la luz de la reforma introducida se amplía el ámbito de aplicación de la renuncia a la exención en las operaciones inmobiliarias, entregas de suelo y de edificaciones, flexibilizándose el cumplimiento del requisito que exige que el adquirente tenga derecho a la deducción de la cuota soportada por la operación³⁰. En este sentido bastará que se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total, o incluso parcial, de la cuota soportada en la operación o bien, cuando ni siquiera tuviera un derecho a la deducción parcial, que los bienes adquiridos vayan a ser utilizados total o parcialmente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducir, es decir, atendiendo al criterio de su destino efectivo.

A este respecto se adapta también el RIVA, en su art. 8, a fin de adecuarlo a la nueva redacción del precepto legal. En el citado precepto reglamentario se recogen las condiciones formales que deben cumplimentarse por los partícipes de la operación inmobiliaria. Así se mantiene que la renuncia a las

exenciones de los números 20º y 22º del art. 20.Uno de la Ley deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes. La renuncia deberá practicarse operación por operación por el sujeto pasivo (quien transmite o entrega los bienes).

Respecto de la justificación que ha de emitir el adquirente, a fin de adecuarla a la redacción del art. 20.Dos de la Ley, establece el citado precepto reglamentario que el adquirente deberá emitir una declaración en la que haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del IVA soportado por las adquisiciones de los bienes inmuebles o, en otro caso, que el destino previsible para el que vayan a ser utilizados los bienes adquiridos le habilita para el ejercicio del derecho a la deducción total o parcialmente.

Así, por ejemplo, dado un empresario dedicado al alquiler de inmuebles (tanto de locales como de viviendas), sujeto a la prorrate general, y que adquiriese a otro empresario un local de segunda mano dicha entrega quedaría exenta por el art. 20.Uno.22º de la LIVA, si bien podría renunciarse a la exención aun cuando el adquirente no generase el derecho a la deducción total del Impuesto por la actividad que realiza. La renuncia habrá de comunicarse fehacientemente por el transmitente con carácter previo o simultáneo a la operación en la escritura pública de transmisión. Y, al objeto de poder efectuar esta renuncia, el adquirente habrá de emitir la declaración que prevé el art. 8 del RIVA, que podrá efectuarse también en la misma escritura pública de compraventa.

Desde nuestro punto de vista esta posibilidad de renunciar a la exención en las operaciones inmobiliarias aun cuando el destinatario no tenga pleno derecho a la deducción del IVA soportado, 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.

³⁰ Refiriéndose al ejercicio del derecho a deducir atendiendo al destino previsible del bien y a la obligación de rectificar la deducción cuando el bien recibe un destino distinto analizó el TEAC mediante Resolución de 17 de marzo de 2016 la cuestión relativa a la rectificación de la deducción de cuotas soportadas por una entidad en la adquisición de participaciones indivisas en terrenos rústicos. Tal y como se encarga de clarificar de entrada el TEAC a este respecto, una cosa es el destino que definitivamente se haya dado a los bienes adquiridos y otra diferente el destino previsible en el momento de su adquisición. Así, estima el citado Tribunal que en el presente caso la entidad actuó correctamente al practicar la deducción en la correspondiente autoliquidación. No obstante, con la aportación a la nueva sociedad de las participaciones indivisas de los terrenos, la entidad realizó una entrega de bienes, de conformidad con el art. 8.Dos.2º de la Ley 37/1992. Por tanto la entidad realiza una entrega de bienes que constituye una operación sujeta y exenta del Impuesto, de acuerdo con lo previsto en el art. 20.Uno.20º de la Ley, que establece la exención de las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables. De esta forma, el destino previsible en el momento de la adquisición de los terrenos resultó posteriormente modificado, aplicándose los bienes a la realización de una operación sujeta y exenta que no origina el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, procediendo a tal efecto la aplicación del art. 99.Dos de la Ley 37/1992 y debiendo la entidad rectificar las cuotas deducidas en la autoliquidación del periodo en que se realizó la transmisión sujeta y exenta.

**IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS
DE NATURALEZA URBANA 38**

- Disolución de dos comunidades de bienes inmuebles38
- Extinción de proindiviso sobre tres inmuebles.....40

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

DISOLUCIÓN DE DOS COMUNIDADES DE BIENES INMUEBLES

Consulta nº V1702-16 de 19 de abril de 2016

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

El artículo 104 del TRLRHL regula, en su apartado 1, la naturaleza y el hecho imponible del impuesto, estableciendo 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.”

Por tanto, para que se produzca el hecho imponible del impuesto deben darse dos condiciones simultáneas:

- Que se produzca un incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en los términos que señala el TRLRHL.
- Que el mencionado incremento se produzca como consecuencia de una transmisión de tales terrenos, o de la constitución o transmisión de derechos reales sobre los mismos.

El incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos puede tener su origen en la transmisión de la propiedad por cualquier título, tanto oneroso como lucrativo, así como por la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre dichos terrenos, de tal manera, que si no hay transmisión de la propiedad ni constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, no se devenga el IIVTNU.

En el caso de que la propiedad o el derecho real de goce limitativo del dominio, de un bien inmueble, pertenezca pro indiviso a varias personas, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el Título III, “De la comunidad de bienes” (artículos 392 a 406), del Libro II, “De los bienes, de la propiedad y de sus modificaciones”, del Código Civil.

El artículo 392 del Código Civil señala que “Hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas. A falta de contratos o disposiciones especiales, se regirá la comunidad por las prescripciones de este título.”

A su vez, la constitución de las comunidades de bienes puede tener lugar por:

Actos “mortis causa”, donde no se ha producido la partición de la herencia entre los distintos herederos que comparten pro indiviso la propiedad de los bienes y derechos pertenecientes a la herencia.

En este tipo de comunidades de bienes que se constituyen como consecuencia de actos “mortis causa”, la adjudicación de los bienes inmuebles llevada a cabo como consecuencia de la división de la herencia no produce el devengo del IIVTNU.

O en su caso, por actos “inter vivos”, por voluntad de las partes, en las que dos o más personas deciden voluntariamente adquirir en común uno o más bienes.

Del escrito aportado por las consultantes se desprende que existen los dos tipos de comunidades de bienes anteriormente señaladas. Así, en relación a la propiedad de dos bienes inmuebles, la situación de proindiviso se ha originado como consecuencia de un acto “mortis causa”.

En relación a la comunidad de bienes que se constituye por un acto de voluntad de las partes, se debe distinguir a su vez dos supuestos:

- La extinción se produce con adjudicación a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación, sin que se produzca exceso de adjudicación a ninguno de ellos.
- Los comuneros deciden extinguir el dominio con adjudicación de los bienes a uno de ellos, con exceso de adjudicación sobre su cuota de participación, compensando económicamente o de cualquier otra forma al otro.

En el primer caso, no se produce el devengo del IIVTNU. La división tiene un efecto declarativo y no traslativo, porque no atribuye algo que no tuvieran antes los comuneros y no produce en éstos ningún beneficio patrimonial, al existir una distribución

proporcional y equitativa de los bienes existentes en la comunidad que se disuelve, respetando la cuota de participación que cada uno tenía.

Por tanto, en este caso, no se produce la sujeción al IIVTNU. Por el contrario, en el segundo caso no nos encontramos ante la división de la cosa común, sino ante una transmisión de los derechos de propiedad de un comunero al adjudicatario. El IIVTNU gravará el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana que se adjudique al comunero por exceso respecto a su cuota de participación en la comunidad.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división, la única forma de división, en el sentido de extinción de la comunidad, es, paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro, o a los otros, el exceso en dinero –arts. 402 y 1062, párrafo 1º, en relación éste con el art. 406, todos del Código Civil.

Esta obligación de compensar a los demás, o al otro, en metálico no es un «exceso de adjudicación», sino una obligación consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común y de la necesidad en que se ha encontrado el legislador de arbitrar procedimientos para no perpetuar la indivisión, que ninguno de los comuneros se encuentra obligado a soportar –art. 400. Tampoco, por eso mismo, esa compensación en dinero puede calificarse de «compra» de la otra cuota, sino, simplemente, de respeto a la obligada equivalencia que ha de guardarse en la división de la cosa común por fuerza de lo dispuesto en los arts. 402 y 1061 del Código civil, en relación éste, también, con el 406 del mismo Cuerpo Legal.

En puridad de conceptos, cuando la cosa común es indivisible, bien materialmente o bien por desmerecimiento excesivo si se llevara a cabo la división, cada comunero, aun cuando tenga derecho sólo a una parte de la cosa, tiene realmente un derecho abstracto a que, en su día, se le adjudique aquélla en su totalidad, dada su naturaleza de indivisible, con la obligación de compensar a los demás en metálico.

Esta forma, pues, de salir de la comunidad es también, por tanto, concreción o materialización de un derecho abstracto en otro concreto, que no impide el efecto de la posesión civilísima reconocido en el art. 450 del Código Civil y no constituye, conforme ya se ha dicho, transmisión, ni a efectos civiles ni a efectos fiscales.

Por ello, en el caso de una comunidad de bienes constituida por dos o más personas que adquirieron en común un único bien inmueble urbano y que deciden extinguir el condominio adjudicando el bien inmueble a uno de ellos, con la obligación de compensar económicamente al otro/s, no se produce la sujeción al IIVTNU.

Trasladando lo anterior al caso planteado en la consulta:

En el primero de los supuestos expuestos, es decir, en el caso de comunidades de bienes constituidas por actos “mortis causa”, la adjudicación de los bienes llevada a cabo en la división de la herencia no produce el devengo del IIVTNU, y ello con independencia de que la división se lleve a cabo mediante adjudicación proporcional a cada uno de los herederos, o bien, en el caso de que tratándose de un bien indivisible, se adjudique a uno de los herederos mediante compensación económica al resto.

De lo anterior se desprende que, la adjudicación de los dos bienes inmuebles cuya propiedad ha tenido como origen un acto “mortis causa” no va a producir el devengo del IIVTNU.

En relación al segundo supuesto planteado, en el que se produce la extinción del condominio sobre un bien inmueble urbano adquirido al 50% por un acto “inter vivos” al extinguir el condominio adjudicando el bien inmueble a uno de ellos, con la obligación de compensar económicamente a los otros, tampoco se produce la sujeción al IIVTNU, al recaer la comunidad sobre un bien de naturaleza indivisible.

CONCLUSIÓN

Las futuras disoluciones del condominio sobre las dos comunidades constituyen negocios jurídicos diferentes, y como tales, deben ser tratados separadamente.

En el primero de los supuestos expuestos, es decir, en el caso de comunidades de bienes constituidas por actos “mortis causa”, la adjudicación de los bienes llevada a cabo en la división de la herencia no produce el devengo del IIVTNU, y ello con independencia de que la división se lleve a cabo mediante adjudicación proporcional a cada uno de los herederos, o bien, en el caso de que tratándose de un bien indivisible, se adjudique a uno de los herederos mediante compensación económica al resto.

De lo anterior se desprende que, la adjudicación de los dos bienes inmuebles cuya propiedad ha tenido como origen un acto “mortis causa” no va a producir el devengo del IIVTNU.

En relación al segundo supuesto planteado, en el que se produce la extinción del condominio sobre un bien inmueble urbano adquirido al 50% por un acto “inter vivos” al extinguir el condominio adjudicando el bien inmueble a uno de ellos, con la obligación de compensar económicamente a los otros, tampoco se produce la sujeción al IIVTNU, al recaer la comunidad sobre un bien de naturaleza indivisible.

EXTINCIÓN DE PROINDIVISO SOBRE TRES INMUEBLES

Consulta nº V1828-16 de 26 de abril de 2016

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

El artículo 104 del TRLRHL regula, en su apartado 1, la naturaleza y el hecho imponible del impuesto, estableciendo 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.”

Por tanto, para que se produzca el hecho imponible del impuesto deben darse dos condiciones simultáneas:

- Que se produzca un incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en los términos que señala el TRLRHL.
- Que el mencionado incremento se produzca como consecuencia de una transmisión de tales terrenos, o de la constitución o transmisión de derechos reales sobre los mismos.

El incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos puede tener su origen en la transmisión de la propiedad por cualquier título, tanto oneroso como lucrativo, así como por la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre dichos terrenos, de tal manera, que si no hay transmisión de la propiedad ni constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, no se devenga el IIVTNU.

En el caso de que la propiedad o el derecho real de goce limitativo del dominio, de un bien inmueble, pertenezca pro indiviso a varias personas, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el Título III, “De la comunidad de bienes” (artículos 392 a 406), del Libro II, “De los bienes, de la propiedad y de sus modificaciones”, del Código Civil.

El artículo 392 del Código Civil señala que “Hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas. A falta de contratos o disposiciones especiales, se regirá la comunidad por las prescripciones de este título.”

A su vez, la constitución de las comunidades de bienes puede tener lugar por:

Actos “mortis causa”, donde no se ha producido la partición de la herencia entre los distintos herederos que comparten pro indiviso la propiedad de los bienes y derechos pertenecientes a la herencia.

En este tipo de comunidades de bienes que se constituyen como consecuencia de actos “mortis causa”, la adjudicación de los bienes inmuebles llevada a cabo como consecuencia de la división de la herencia no produce el devengo del IIVTNU.

O en su caso, por actos “inter vivos”, por voluntad de las partes, en las que dos o más personas deciden voluntariamente adquirir en común uno o más bienes.

Del escrito aportado por la consultante se desprende que existe una comunidad de bienes que se ha originado como consecuencia de actos “mortis causa.”

En este caso, la adjudicación de los bienes llevada a cabo en la división de la herencia no produce el devengo del IIVTNU, y ello con independencia de que la división se lleve a cabo mediante adjudicación proporcional a cada uno de los herederos, o bien, en el caso de que tratándose de un bien indivisible, se adjudique a uno de los herederos mediante compensación económica al resto.

De lo anterior se desprende que la adjudicación de los tres bienes inmuebles cuya propiedad ha tenido como origen actos “mortis causa” no va a producir el devengo del IIVTNU.

Por otra parte, el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), establece que “son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos”.

El apartado 2 del mismo precepto dispone que “Se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio:

En los supuestos de división de la cosa común.

En la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación.

En la disolución de comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros.

Los supuestos a los que se refiere este apartado no podrán dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos.”

Conforme con lo dispuesto en el citado precepto, la disolución de una comunidad de bienes y la posterior adjudicación a cada uno de los comuneros de su correspondiente participación en la comunidad no constituye ninguna alteración en la composición de sus respectivos patrimonios que pudiera dar lugar a una ganancia o pérdida patrimonial, siempre y cuando la adjudicación

se corresponda con la respectiva cuota de titularidad. En estos supuestos no se podrán actualizar los valores de los bienes o derechos recibidos, que conservarán los valores de adquisición originarios, y, a efectos de futuras transmisiones, las fechas de adquisición originarias.

Solo en el caso de que se atribuyesen a alguno de los comuneros bienes o derechos por mayor valor que el correspondiente a su cuota de titularidad existiría una alteración patrimonial en los otros, generándose en estos últimos una ganancia o pérdida patrimonial, independientemente de que exista o no exista compensación en metálico, cuyo importe se determinará, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34 de la Ley del Impuesto, por diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión, valores que vienen definidos en los artículos 35 y 36 de la Ley del Impuesto, para las transmisiones onerosas y lucrativas, respectivamente.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, no existiría alteración patrimonial con motivo de la disolución de la comunidad de bienes que van a efectuar los consultantes siempre que los valores de adjudicación de las fincas se correspondan con su respectivo valor de mercado y que los valores de las adjudicaciones efectuadas se correspondan con la respectiva cuota de titularidad, conservando los bienes adjudicados los valores y fechas de adquisición originarios.

En lo que respecta al valor de mercado correspondiente a las fincas adjudicadas, es el que correspondería al precio acordado para su venta entre sujetos independientes en el momento de la adjudicación. En cualquier caso, la fijación de dicho valor es una cuestión de hecho, ajena por tanto a las competencias de este Centro Directivo y que podrá acreditarse a través de medios de prueba admitidos en derecho, cuya valoración corresponderá efectuar a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

CONCLUSIÓN

La adjudicación de los bienes llevada a cabo en la división de la herencia no produce el devengo del IIVTNU, y ello con independencia de que la división se lleve a cabo mediante adjudicación proporcional a cada uno de los herederos, o bien, en el caso de que tratándose de un bien indivisible, se adjudique a uno de los herederos mediante compensación económica al resto.

