

VNIVERSITAT ID VALÈNCIA

Facultad de Derecho

Departamento de Derecho Financiero e

Historia del Derecho



TESIS DOCTORAL

**ANÁLISIS DEL CONFLICTO IVA – ITPO
EN LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS**

**Programa de doctorado: 050F Aspectos civiles y fiscales
de la adquisición y disfrute de bienes inmuebles**

Doctoranda:

D^a M^a Ángeles Sánchez Silvestre

Directores:

**Dr. D. Juan Martín Queralt
Dr. D. José Luis Bosch Cholbi**

Valencia, octubre 2015

A veces sentimos que lo que hacemos
es tan solo una gota en el mar,
pero el mar sería menos
si le faltara una gota

- Madre Teresa de Calcuta-

ÍNDICE

	<u>Página</u>
ABREVIATURAS UTILIZADAS	13
INTRODUCCIÓN	17
1.-OBJETO DE ESTUDIO	17
2.-RELEVANCIA Y ACTUALIDAD DEL TEMA	25
3.-LA IMPORTANCIA DEL ENFOQUE MULTIDISCIPLINAR	36
4.- OBJETIVO DE LA TESIS Y MÉTODO DE INVESTIGACIÓN	43
CAPITULO I. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL E INFLUENCIA DEL DERECHO COMUNITARIO EN EL CONFLICTO ITPO-IVA	47
I.1.- FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DEL CONFLICTO ITPO-IVA	47
I.1.1.-PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES ESENCIALES QUE SE PROYECTAN SOBRE TODO EL ORDENAMIENTO JURÍDICO	48
I.1.1.1.-LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y LA RESERVA DE LEY	49
I.1.1.2.-EL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN CONEXIÓN CON EL PRINCIPIO DE SOLIDARIDAD	58
I.1.1.3.-EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA	64
I.1.2.-INFLUENCIA DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES INFORMADORES DEL ORDEN SOCIOECONÓMICO SOBRE EL CONFLICTO ANALIZADO	66
I.1.2.1.-EL PRINCIPIO DE SUBORDINACIÓN DE LA RIQUEZA Y LA PROPIEDAD AL INTERÉS GENERAL	71
I.1.2.2.-LA INTERVENCIÓN PÚBLICA EN LA ACTIVIDAD ECONÓMICA	75
I.1.2.3.-EL PRINCIPIO DE PLANIFICACIÓN PÚBLICA DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA Y SU APLICACIÓN EN EL ÁMBITO URBANÍSTICO	84
I.1.2.4.-LA LIBERTAD DE EMPRESA EN EL MARCO DE LA ECONOMÍA DE MERCADO	94
I.1.2.5.-EQUIPARACIÓN DEL NIVEL DE VIDA DE TODOS LOS ESPAÑOLES MEDIANTE LA MODERNIZACIÓN Y DESARROLLO DE TODOS LOS SECTORES ECONÓMICOS POR LOS PODERES PÚBLICOS	97
I.1.2.6.- PRINCIPIO DE ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA	98
I.1.3.- OTROS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE AFECTAN DIRECTAMENTE AL SISTEMA TRIBUTARIO	101
I.1.3.1.-EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD	106
I.1.3.2.-EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA	109
I.1.3.3.-EL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD DEL SISTEMA TRIBUTARIO Y SU LÍMITE EN LA NO CONFISCATORIEDAD	116

I.1.3.4.-EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LAS DISPOSICIONES SANCIONADORAS NO FAVORABLES O RESTRICATIVAS DE DERECHOS INDIVIDUALES	123
I.1.3.5.-LA UTILIZACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO PARA LA CONSECUCIÓN DE OBJETIVOS EXTRAFISCALES	126
I.1.4.-ASPECTOS DEL CONFLICTO ITPO-IVA RELACIONADOS CON LA DISTRIBUCIÓN COMPETENCIAL TERRITORIAL RECOGIDA EN LA CONSTITUCIÓN	135
I.1.4.1.-DISTRIBUCIÓN COMPETENCIAL TERRITORIAL EN MATERIA TRIBUTARIA	149
I.1.4.1.1.-ANÁLISIS CRÍTICO DE LA DISTRIBUCIÓN DEL PODER FINANCIERO ENTRE EL ESTADO Y LAS CCAA. EL PRINCIPIO DE CORRESPONDABILIDAD FISCAL	150
I.1.4.1.2.-DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS SOBRE EL IVA Y EL ITPO	162
I.1.4.2.-DISTRIBUCIÓN COMPETENCIAL TERRITORIAL EN MATERIA URBANÍSTICA	167
I.1.4.2.1.-DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS URBANÍSTICAS ESTADO-CCAA	168
I.1.4.2.2.-LA COMPETENCIA URBANÍSTICA MUNICIPAL	176
I.1.4.2.2.-DISTRIBUCIÓN COMPETENCIAL SOBRE OTROS ASPECTOS RELACIONADOS CON LA ACTIVIDAD URBANÍSTICA	181
I.2.- INFLUENCIA DEL DERECHO COMUNITARIO EN EL CONFLICTO ITPO-IVA	183
I.2.1.-LA CESIÓN DE SOBERANÍA FISCAL EN LA UE	184
I.2.2.-EL DERECHO COMUNITARIO Y SU INFLUENCIA EN LOS ÁMBITOS TRIBUTARIO Y URBANÍSTICO	189
I.2.2.1.-LAS FUENTES DEL ORDENAMIENTO COMUNITARIO Y SU APLICACIÓN	191
I.2.2.1.1.-NORMAS DE DERECHO ORIGINARIO	191
I.2.2.1.2.-NORMAS DE DERECHO DERIVADO RELEVANTES EN EL CONFLICTO ITPO-IVA	197
I.2.2.1.2.1.-LOS REGLAMENTOS COMUNITARIOS	198
I.2.2.1.2.2.-LAS DIRECTIVAS COMUNITARIAS	199
I.2.2.1.3.-OTRAS FUENTES DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO COMUNITARIO	202
I.2.2.2.-LA RELACION ENTRE EL DCHO COMUNITARIO Y EL DE LOS ESTADOS MIEMBROS: EL PAPEL DE LA JURISPRUDENCIA COMUNITARIA	205
I.2.2.2.1.-INFLUENCIA DEL DERECHO COMUNITARIO FINANCIERO SOBRE EL ORDENAMIENTO INTERNO	212
I.2.2.2.2.-INFLUENCIA DEL URBANISMO COMUNITARIO SOBRE EL ORDENAMIENTO INTERNO	215
I.2.2.2.3.-INFLUENCIA DEL DERECHO COMUNITARIO SOBRE LA DISTRIBUCIÓN COMPETENCIAL RECOGIDA EN NUESTRA CONSTITUCIÓN	230

CAPITULO II. DESLINDE JURÍDICO ENTRE EL ITPO Y EL IVA. ORIGEN, CAUSAS, Y PROPUESTAS SOBRE EL CONFLICTO ENTRE AMBOS IMPUESTOS CUANDO RECAEN SOBRE LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS	233
II.1.-EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS	238
II.1.1.- ANTECEDENTES HISTORICOS DEL ITPO	241
II.1.2.-NATURALEZA JURÍDICA DEL ITPO	248
II.1.3.-EL DEVENGO DEL ITPO	256
II.1.3.1.-LA FECHA DE LOS DOCUMENTOS COMPRENSIVOS DE LOS HECHOS IMPONIBLES SUJETOS AL ITPO	257
II.1.3.2.-DEVENGO DEL ITPO EN LOS ACTOS SOMETIDOS A CONDICIÓN	259
II.2.-EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	262
II.2.1.- ANTECEDENTES HISTORICOS DE LA IMPOSICIÓN SOBRE EL VALOR AÑADIDO	262
II.2.2.-VALORACIÓN DE LAS VENTAJAS E INCONVENIENTES DE LA IMPOSICIÓN SOBRE EL VALOR AÑADIDO COMO IMPUESTO SOBRE VENTAS	270
II.2.2.1.-VENTAJAS DE LA IMPOSICIÓN SOBRE EL VALOR AÑADIDO	271
II.2.2.2.- INCONVENIENTES DE LA IMPOSICIÓN SOBRE EL VALOR AÑADIDO	284
II.2.3.-NATURALEZA JURÍDICA DEL IVA COMUNITARIO	296
II.3.-EL CONFLICTO ITPO-IVA EN LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS: ÚLTIMAS PROPUESTAS	301
II.3.1.- ORIGEN HISTORICO DEL CONFLICTO ITPO-IMPUESTO SOBRE EL CONSUMO EN ESPAÑA	301
II.3.2.-LA “RESIDUALIDAD” DEL ITPO EN EL SISTEMA TRIBUTARIO, Y SU “SUBSIDIARIEDAD” RESPECTO DEL IVA, A DEBATE	311
II.3.3.-RECOMENDACIONES MÁS RECIENTES SOBRE LA RESOLUCIÓN DE LOS PROBLEMAS DE DESLINDE ITPO-IVA	318
II.3.3.1.-INFORME MIRRLEES	319
II.3.3.2.-RECOMENDACIONES DE ORGANISMOS INTERNACIONALES	328
II.3.3.3.-INFORME LAGARES	333
II.3.3.4.-PROPUESTAS DE LA AEDAF	343
II.3.3.5.-PROPUESTA GASCÓN	353
II.3.3.6.-CONCLUSIONES: PROPUESTAS COMUNES	358
II.4.-CAUSAS DE LOS PROBLEMAS PRÁCTICOS DE DESLINDE ENTRE EL ITPO-IVA: LA ELUSIÓN SISTEMÁTICA DEL ITPO	365
II.4.1.- CAUSAS JURÍDICAS	367
II.4.2.- CAUSAS EXTRAJURÍDICAS	368
II.4.3.-SIMULACIÓN RELATIVA Y FRAUDE DE LEY	370

CAPÍTULO III. REQUISITOS GENERALES DE SUJECIÓN Y EXENCIÓN AL IVA Y AL ITPO DE LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS	379
III.1.-INTRODUCCIÓN	379
III.2.-EL REQUISITO SUBJETIVO DE SUJECIÓN AL IVA: REQUISITOS SUBJETIVOS ESPECÍFICOS EN LA ACTIVIDAD URBANÍSTICA	383
III.2.1.-LAS SOCIEDADES MERCANTILES	405
III.2.2.-PARTICULARES QUE ACTÚAN COMO EMPRESARIOS O PROFESIONALES OCASIONALES	410
III.2.3.-LAS JUNTAS DE COMPENSACIÓN	415
III.2.4.-ENTIDADES CARENTES DE PERSONALIDAD JURÍDICA QUE ACTÚAN COMO EMPRESARIOS O PROFESIONALES OCASIONALES	420
III.2.5.-LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS COMO EMPRESARIOS O PROFESIONALES INMOBILIARIOS A AFECTOS DEL IVA	423
III.2.6.-ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO	435
III.2.7.-LAS COOPERATIVAS DE PROMOCIÓN DE VIVIENDAS	437
III.2.8. -LA INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO EN LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS	438
III.3.-EL REQUISITO OBJETIVO DE SUJECIÓN AL IVA: AFECTACIÓN DEL INMUEBLE A LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL O PROFESIONAL	454
III.4.-EL REQUISITO DE LA INTENCIONALIDAD ONEROSA PARA LA SUJECIÓN AL IVA	457
III.5.-SUPUESTOS CONFLICTIVOS DE NO SUJECIÓN AL IVA	462
III.5.1.-INMUEBLES INCLUIDOS EN LA TRANSMISIÓN DE LA TOTALIDAD DE UN PATRIMONIO EMPRESARIAL	463
III.5.1.1.-REQUISITOS PARA LA NO SUJECIÓN AL IVA DE LA TRANSMISIÓN DE LA TOTALIDAD DE UN PATRIMONIO EMPRESARIAL	465
III.5.1.2.-SUJECIÓN AL ITPO DE LOS INMUEBLES INCLUIDOS EN UN PATRIMONIO EMPRESARIAL, CUYA TRANSMISIÓN ESTA NO SUJETA AL IVA	468
III.5.1.3.-SUJECIÓN AL IAJD DE LOS TRASPASOS DE ESTABLECIMIENTOS MERCANTILES	471
III.5.1.4.-CONCLUSIONES	479
III.5.2.-LA AUTOPROMOCIÓN	480
III.5.3.-CESIONES OBLIGATORIAS DE TERRENOS A LA ADMINISTRACIÓN Y OPERACIONES ACCESORIAS	486
III.6.-LAS EXENCIONES EN LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS	491
III.6.1.-LAS EXENCIONES AL IVA EN LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS	498
III.6.1.1- OPERACIONES INMOBILIARIAS EXENTAS DEL IVA	500
III.6.1.2.- LA RENUNCIA A LA EXENCIÓN DEL IVA	503
III.6.1.2.1.-DERECHO DEL ADQUIRENTE A LA DEDUCCIÓN DEL IVA SOPORTADO	507
III.6.1.2.2.-EL REQUISITO INTENCIONAL: EL DESTINO PREVISIBLE DEL INMUEBLE	512

III.6.1.2.3.-LOS REQUISITOS FORMALES DE LA RENUNCIA A LA EXENCIÓN DEL IVA	516
III.6.1.2.4.- POSIBILIDAD DE EJERCITAR L RENUNCIA EN LOS SUPUESTOS DE TRANSMISIONES FORZOSAS	525
III.6.1.2.5.-LA REACCION DE LAS CCAA ANTE EL EJERCICIO GENERALIZADO DE LA RENUNCIA A LA EXENCIÓN DEL IVA	527
III.6.1.2.6.-CONCURRENCIA DE LAS EXENCIONES INMOBILIARIAS CON LA EXENCIÓN TÉCNICA DEL APARTADO 24º DEL ARTÍCULO 20.Uno LIVA	531
III.6.2.-LAS EXENCIONES AL ITPO EN LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS	533
III.6.2.1.-EXENCIONES SUBJETIVAS AL ITPO CON POSIBLES EFECTOS SOBRE LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS	533
III.6.2.1.1.-EXENCIONES QUE AFECTAN A LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS	533
III.6.2.1.2.-ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO	539
III.6.2.1.3.-COOPERATIVAS	543
III.6.2.1.4.-EXPLOTACIONES AGRARIAS PRIORITARIAS	547
III.6.2.1.5.-OTRAS EXENCIONES SUBJETIVAS	551
III.6.2.2.-EXENCIONES OBJETIVAS AL ITPO CON POSIBLES EFECTOS SOBRE LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS	560
III.7.- LA CARGA DE LA PRUEBA DEL CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS BASICOS DE SUJECION AL IVA O, POR VIA NEGATIVA, AL ITPO	570
CAPÍTULO IV. DESLINDE PRÁCTICO ITPO-IVA EN LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS	589
IV.1.- INTRODUCCIÓN: LA ACTIVIDAD URBANÍSTICA EN ESPAÑA Y SU REPERCUSIÓN SOBRE EL CONFLICTO ITPO-IVA. ESPECIAL REFERENCIA A LA LEGISLACIÓN URBANÍSTICA VALENCIANA	591
IV.1.1.- AMBITOS DE ACTUACIÓN DE LA ACTIVIDAD URBANÍSTICA: PLANIFICACIÓN, GESTIÓN Y DISCIPLINA URBANÍSTICAS	606
IV.1.2.-ESQUEMA GENERAL DEL PROCESO URBANÍSTICO A EFECTOS DE LA IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS IMPONIBLES RESPECTO DE LOS QUE SE PLANTEA EL CONFLICTO ITPO-IVA	618
IV.2.-DESLINDE ITPO-IVA EN LAS ENTREGAS DE TERRENOS	620
IV.2.1.-CLASIFICACIÓN DEL SUELO	620
IV.2.1.1.- EL SUELO EN LEGISLACIÓN URBANÍSTICA	620
IV.2.1.2.- EL SUELO EN LA LEGISLACIÓN FISCAL	629
IV.2.2.-DESLINDE ITPO-IVA EN LAS ENTREGAS DE TERRENOS RÚSTICOS Y NO EDIFICABLES	640
IV.2.2.1.-REQUISITOS SUBJETIVO Y OBJETIVO DE SUJECIÓN AL IVA	641
IV.2.2.2.-SUPUESTOS ESPECIALES CUANDO EXISTEN CONSTRUCCIONES EN LOS TERRENOS RÚSTICOS TRANSMITIDOS	643
IV.2.2.2.1.- CONSTRUCCIONES RELACIONADAS CON LA ACTIVIDAD A LA QUE ESTA AFECTA EL TERRENO	644

IV.2.2.2.2.-CONSTRUCCIONES NO INDISPENSABLES INDEPENDIENTES PARA EL DESARROLLO DE LA ACTIVIDAD	646
IV.2.2.3.- CONCLUSIONES	647
IV.2.3.-DESLINDE ITPO-IVA EN LAS ENTREGAS DE TERRENOS INMERSOS EN UN PROCESO URBANISTICO	640
IV.2.3.1.- EL PLANEAMIENTO URBANÍSTICO	650
IV.2.3.2.- ENTREGAS DE TERRENOS OBJETO DE RECLASIFICACION	653
IV.2.3.3.- ENTREGAS DE TERRENOS INCLUIDOS EN UNA PROGRAMACION URBANÍSTICA	655
IV.2.3.3.1.-LOS PROGRAMAS DE ACTUACIÓN URBANÍSTICA	655
IV.2.3.3.2.-LA REPARCELACIÓN	660
IV.2.3.4.- ENTREGAS DE TERRENOS EN CURSO DE URBANIZACIÓN	669
IV.2.3.5.-DESLINDE ITPO-IVA EN OPERACIONES RELACIONADAS CON LOS DERECHOS DE APROVECHAMIENTO URBANÍSTICO	673
IV.2.3.5.1.-CONCEPTOS RELACIONADOS CON LOS DERECHOS DE APROVECHAMIENTO	673
IV.2.3.5.2.-DESLINDE ITPO-IVA EN LAS OPERACIONES RELACIONADAS CON DERECHOS DE APROVECHAMIENTO URBANÍSTICO	680
IV.2.3.6.-DESLINDE ITPO-IVA EN LAS ENTREGAS DE TERRENOS EDIFICABLES	683
IV.2.3.7.- ANÁLISIS DEL DESLINDE ITPO-IVA EN FUNCION DEL SISTEMA DE EJECUCION DEL PLANEAMIENTO URBANÍSTICO ELEGIDO	688
IV.2.3.7.1.- DESLINDE ITPO-IVA EN EL SISTEMA DE COOPERACIÓN O GESTIÓN DIRECTA POR LA ADMINISTRACIÓN ACTUANTE	694
IV.2.3.7.2- DESLINDE ITPO-IVA EN EL SISTEMA DE COMPENSACIÓN FIDUCIARIA	700
IV.2.3.7.3.- DESLINDE ITPO-IVA EN EL SISTEMA DE COMPENSACIÓN NO FIDUCIARIA	711
IV.2.3.7.4.- DESLINDE ITPO-IVA EN LA GESTIÓN PRIVADA POR LOS PROPIETARIOS DEL SUELO	717
IV.2.3.7.5.- DESLINDE ITPO-IVA EN LA GESTIÓN INDIRECTA PÚBLICA: EL AGENTE URBANIZADOR	720
IV.2.3.7.6.- DESLINDE ITPO-IVA EN EL SISTEMA DE EXPROPIACIÓN	730
IV.2.3.7.7.-LA APLICACIÓN DE LA ANALOGÍA A LOS SUPUESTOS DE EJECUCION URBANÍSTICA	739
IV.3.-DESLINDE ITPO-IVA EN LAS ENTREGAS DE EDIFICACIONES	741
IV.3.1.-LA PROMOCIÓN URBANÍSTICA	741
IV.3.1.1.-CONCEPTO URBANÍSTICO Y FISCAL DE EDIFICACIÓN: EDIFICACION EN CURSO Y TERMINADA	743
IV.3.1.2.-EL DEBER DE EDIFICAR	747
IV.3.1.2.1.-REGIMEN DE EDIFICACION FORZOSA	747
IV.3.1.2.2.-OBRAS EJECUTADAS SIN LICENCIA O DISCONFORMES CON LA MISMA	749

IV.3.2.-DESLINDE ITPO-IVA EN LAS ENTREGAS DE EDIFICACIONES EN CURSO	756
IV.3.3.- DESLINDE ITPO-IVA EN LAS PRIMERAS ENTREGAS DE EDIFICACIONES	758
IV.3.4.-DESLINDE ITPO-IVA EN LAS SEGUNDAS Y ULTERIORES ENTREGAS DE EDIFICACIONES	763
IV.3.4.1.-OPERACIONES RELACIONADAS CON EMPRESAS DEDICADAS HABITUALMENTE AL ARRENDAMIENTO FINANCIERO	763
IV.3.5.- DESLINDE ITPO-IVA EN LAS ENTREGAS DE EDIFICACIONES PARA SU REHABILITACIÓN Y VENTA	775
IV.3.5.1.-FÓRMULAS DE EJECUCIÓN DE REHABILITACIONES: REHABILITACIONES VOLUNTARIAS Y FORZOSAS	775
IV.3.5.2.-CONCEPTO DE REHABILITACIÓN A EFECTOS DEL IVA	777
IV.3.6.-COMPRA DE EDIFICIOS EN ESTADO RUINOSO O PARA DEMOLER	783
IV.3.6.1.-EL ESTADO DE RUINA	783
IV.3.6.2.- DESLINDE ITPO-IVA EN LA ENTREGA DE EDIFICACIONES PARA SU DEMOLICIÓN E INMEDIATA PROMOCIÓN URBANÍSTICA	785
IV.3.7.- RESUMEN DEL DESLINDE ITPO-IVA EN LAS ENTREGAS DE EDIFICACIONES	789
IV.4.- DESLINDE IVA-ITPO EN OTRAS OPERACIONES INMOBILIARIAS	790
IV.4.1.-DESLINDE ITPO-IVA EN EL ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES	794
IV.4.1.1.-EL ARRENDAMIENTO DE TERRENOS	797
IV.4.1.1.1.-EL ARRENDAMIENTO DE TERRENOS RÚSTICOS	798
IV.4.1.1.2.-EL ARRENDAMIENTO DE TERRENOS URBANOS	801
IV.4.1.2.-EL ARRENDAMIENTO DE EDIFICACIONES	802
IV.4.1.3.- LA MODIFICACIÓN SOBREVENIDA DE LA DURACIÓN DE LOS ARRENDAMIENTOS	803
IV.4.1.3.1.-LA RESOLUCIÓN ANTICIPADA DE LOS CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO	803
IV.4.1.3.2.-LAS PRÓRROGAS DE LOS ARRENDAMIENTOS	804
IV.4.1.4.-EL SUBARRIENDO Y EL TRASPASO DE NEGOCIO	805
IV.4.1.5.-RESUMEN DEL DESLINDE ITPO-IVA EN LOS ARRENDAMIENTOS DE INMUEBLES	805
IV.4.2.-LA CONSTITUCION O TRANSMISION DE DERECHOS REALES	808
IV.4.2.1.- DERECHOS REALES DE GOCE O DISFRUTE SOBRE DETERMINADOS BIENES	809
IV.4.2.1.1.-EL USUFRUCTO Y LOS DERECHOS DE USO Y HABITACIÓN	813
IV.4.2.1.2.-EL DERECHO DE SUPERFICIE	823
IV.4.2.1.2.1.-NATURALEZA JURÍDICA DEL DERECHO DE SUPERFICIE	823
IV.4.2.1.2.2.-DESLINDE ITPO-IVA EN LAS OPERACIONES RELACIONADAS CON EL DERECHO DE SUPERFICIE	835
IV.4.2.1.3.-LOS DERECHOS DE SOBREELEVACIÓN Y SUBEDIFICACIÓN	848

IV.4.2.1.4.-EL DERECHO DE APROVECHAMIENTO POR TURNO DE INMUEBLES	854
IV.4.2.1.5.- LAS SERVIDUMBRES	860
IV.4.2.2.-LOS DERECHOS DE ADQUISICIÓN PREFERENTE	862
IV.4.2.2.1.- EL DERECHO DE TANTEO	862
IV.4.2.2.2.-EL DERECHO DE RETRACTO	863
IV.4.2.2.3.-EL DERECHO DE OPCIÓN	867
IV.4.2.3.- RESUMEN DEL DESLINDE ITPO-IVA EN LA CONSTITUCIÓN Y TRANSMISIÓN DE DERECHOS REALES	870
IV.4.5.-LAS CONCESIONES ADMINISTRATIVAS	872
IV.4.6.- EXPEDIENTES DE DOMINIO, ACTAS DE NOTORIEDAD, INMATRICULACIONES DE FINCAS Y CERTIFICACIONES PARA LA INSCRIPCIÓN DE INMUEBLES	875
IV.4.7.-DESLINDE ITPO-IVA EN LAS TRANSMISIONES DE VALORES DEL ARTÍCULO 108 DE LA LEY DEL MERCADO DE VALORES (ARTÍCULO 314 DEL TRLMV)	876
IV.5.-ASPECTOS PROBLEMÁTICOS DE LA GESTIÓN ADMINISTRATIVA DEL DESLINDE ENTRE EL ITPO Y EL IVA EN LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS	886
IV.5.1.- PROBLEMÁTICA DE LA REGULARIZACIÓN ADMINISTRATIVA DE LOS SUPUESTOS DE TRIBUTACIÓN EFECTIVA POR EL ITPO O EL IVA, CALIFICADOS DE FORMA ERRÓNEA POR LOS CONTRIBUYENTES	887
IV.5.2.-INCIDENCIA FISCAL DE LA PROBLEMÁTICA DE LA DETERMINACIÓN DEL VALOR REAL DE LOS INMUEBLES: LAS COMPROBACIONES DE VALOR EN LA COMUNIDAD VALENCIANA	905
IV.5.2.1.-LA VALORACIÓN DE LOS INMUEBLES EN LA LEGISLACIÓN FISCAL: CONCEPTO DE VALOR REAL Y SU RELACIÓN CON EL VALOR CATASTRAL	905
IV.5.2.2.-UN EJEMPLO DE LA PROBLEMÁTICA DE LA DETERMINACIÓN DEL VALOR REAL A EFECTOS DEL ITPO: LAS COMPROBACIONES DE VALOR EN LA COMUNIDAD VALENCIANA.	916
CAPÍTULO V. CONCLUSIONES Y PROPUESTA DE REFORMA DEL SISTEMA ACTUAL DE DESLINDE ENTRE EL ITPO Y EL IVA EN LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS	929
V.1.-CONCLUSIONES	929
V.2.- PROPUESTA DE REFORMA DEL SISTEMA VIGENTE DE DESLINDE ENTRE EL ITPO Y EL IVA EN LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS	951
V.2.1.-PROPUESTAS SOBRE LA BASE DEL ESTADO ACTUAL DEL PROBLEMA DEL DESLINDE ITPO-IVA EN LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS	952
V.2.2.-PROPUESTA DE REFORMA MODIFICANDO EL SISTEMA ACTUAL DE DESLINDE ENTRE EL ITPO Y EL IVA EN LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS	965

ANEXOS	975
ANEXO 1: Análisis de la diferente carga fiscal que recae sobre las principales operaciones inmobiliarias, en función de la CCAA en cuyo territorio radique el inmueble.	975
Ejemplo práctico de la diferente carga fiscal que recae sobre una entrega de un local comercial en función de la CCAA en la que se encuentre.	
ANEXO 2: Principales normas de derecho comunitario derivado en materia de IVA	978
ANEXO 3: Principales iniciativas comunitarias en materia de urbanismo y normas comunitarias con efectos sobre el urbanismo de los Estados miembros	981
ANEXO 4: Disfunción temporal entre la adhesión a las CCEE y la implantación del IVA en los ordenamientos jurídicos de los Estados Miembros.	983
ANEXO 5: Legislación urbanística vigente en España	984
ANEXO 6: Sistemas de ejecución urbanística definidos en el Estado y en cada CCAA	988
ANEXO 7: Clasificaciones urbanísticas del suelo en España	990
BIBLIOGRAFIA	993
ÍNDICE CRONOLÓGICO DE JURISPRUDENCIA	1019
ÍNDICE CRONOLÓGICO DE DOCTRINA Y CRITERIOS ADMINISTRATIVOS	1045
ÍNDICE DE TABLAS	1051
AGRADECIMIENTOS	

ABREVIATURAS UTILIZADAS

AAPP	Administraciones Públicas
AAVV	Autores varios
AIB	Adquisiciones Intracomunitarias de Bienes
AIU	Agrupación de Interés Urbanístico
AN	Audiencia Nacional
AO	Aprovechamiento Objetivo
AS	Aprovechamiento Subjetivo
AT	Aprovechamiento Tipo
ATE	Agenda Territorial Europea
BADESPE	Base de Datos Económicos del Sector Público Español (elaborada por el IEF)
BD	Base de Datos
BIT	Boletín Informativo Tributario. Revista editada por el Colegio de Registradores de España
CC	Código Civil
CCAA	Comunidades Autónomas
CCEE	Comunidades Europeas
CE	Constitución española de 12 de diciembre de 1978
CECA	Comunidad Europea del Carbón y del Acero (1950-1957)
CEE	Comunidad Económica Europea (1957-1993)
CEI	Comunidad de Estados Independientes
CCo	Código de Comercio
CENDOJ	Centro de Documentación Judicial, de Consejo General del Poder Judicial
CRPMBME	Colegio de Registradores de la Propiedad, Mercantiles y de Bienes Muebles de España
CVA	comprobación de valor
DF	Decreto Foral
DGRN	Dirección General de los Registros y del Notariado
DGT	Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda
DIC	Declaración de Interés Comunitario
DIM	Declaración de Impacto Medioambiental
DON y DH	Declaración de obra nueva y división horizontal
DOUE	Diario Oficial de la Unión Europea
DRAE	Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española
EAE	Evaluación Ambiental Estratégica
EIB	Entregas Intracomunitarias de Bienes
EoP	empresario o profesional
[<i>et.al</i>]	y otros autores
ET	Estrategia Territorial
ETE.	Estrategia Territorial Europea
F	Fundamento
FMI	Fondo Monetario Internacional

GATT	General Agreement on Tariffs and Trade (Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio)
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IAJD	Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
ICIO.	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
IFO	Informations- und Forschungsstelle für Wirtschaftsbeobachtung (Universität München)
IGIC	Impuesto General Indirecto Canario
IIC	Institución/ones de Inversión Colectiva
IIEE	Impuestos Especiales
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (plusvalía)
INE	Instituto Nacional de Estadística
IFS	Institute for Fiscal Studies (del Reino Unido)
IOS	Impuesto sobre Operaciones Societarias
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IPSI	Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ISP	Inversión del Sujeto Pasivo
ITE	Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas
ITPO	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
IVAs	Impuestos sobre el valor añadido/agregado
LAR	Ley 49/2003, de 26 de noviembre, de arrendamientos rústicos
LAU	Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos
LC	Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal
TRLCI	Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, Texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario
LEF	Ley de 16 de diciembre de 1954, de Expropiación Forzosa
LF	Ley Foral
LGT	Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria
LH	Decreto de 8 de febrero de 1946, nueva redacción oficial de la Ley Hipotecaria
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (vigente desde el 01/01/2015)
LIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido
LMV	Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores
LO	Ley Orgánica
LOFCA	Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas
LOTIC	Ley Orgánica 2/1979 del Tribunal Constitucional
LOTUP	Ley 5/2014, de 25 de julio, de la Generalitat, de Ordenación del Territorio, Urbanismo y Paisaje, de la Comunidad Valenciana

LRAU	Ley 6/1994,de 15 de noviembre,de la Generalitat Valenciana, reguladora de la actividad urbanística
LRJAPyPAC	Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común
LS	Ley 8/2007, de 28 de mayo, del suelo
LSNU	Ley 10/2004, de 9 de diciembre, de la Generalitat, del Suelo No Urbanizable
LUV	Ley 16/2005, de 30 de diciembre, Urbanística Valenciana
MHAP	Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas
núm.	número
OCDE(OECD)	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (Organization for Economic Co-operation and Development)
OECE	Organización Europea de Cooperación Económica
OIB	Operaciones Intracomunitarias de Bienes
[op. cit]	obra citada
Ops	Operaciones
PAA	Programa para el desarrollo de Actuaciones Aisladas
PAI	Programa para el desarrollo de Actuaciones Integradas
PF	persona física
PGOU	Plan General de Ordenación Urbana
PIB	Producto Interior Bruto
p. /pp.	página/s
pm	a precio de mercado
PVP	Precio de Venta al Público
PYMEs	Pequeñas y medianas empresas
RGAT	Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (Reglamento General de Aplicación de los Tributos)
RD	Real Decreto
RDLeg	Real Decreto Legislativo
RDL	Real Decreto Ley
REA	Reclamaciones Económico Administrativas
Ref.	referencia (base de datos)
RGR	RD 939/2005, de 29 de julio por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación
RH	Decreto de 14 de febrero de 1947 por el que se aprueba el Reglamento Hipotecario
RHMPSD	Registro de Hipoteca Mobiliaria y Prenda Sin Desplazamiento
RIRPF	Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero
RITE	RD 3494/1981, de 29 de diciembre, Reglamento del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas
RITPAJD	RD 828/1995, de 29 mayo, Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
RIVA	Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre , Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido

RLEF	Decreto de 26 de abril de 1957, Reglamento de la Ley de Expropiación Forzosa
ROJ	Repertorio Oficial de Jurisprudencia (Base Documental CENDOJ del CGPJ)
S	Sentencia del/de la...
SAREB	Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria
SMI	Salario mínimo interprofesional
SNU	suelo no urbanizable
SEPES	Entidad Pública Empresarial de Suelo
SOCIMI	Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario
SP	sujeto pasivo
ss	siguientes
SU	suelo urbanizado
SURB	suelo urbanizable
TAI	Territorio de Aplicación del IVA comunitario
TAU	Transferencias de Aprovechamiento Urbanístico
TC	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TEDH	Tribunal Europeo de los Derechos Humanos
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la UE
TJCE	Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (hasta el 01/01/2009)
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea (a partir del 01/01/2009)
TRLCI	Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, Texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario
TRLCSP	Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, Texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público
TRLIRPF	Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
TRLIS	Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (vigente hasta el 01/01/2015)
TRLITE	Decreto Decreto 3314/1966, Texto Refundido del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas
TRLITPAJD	Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
TRLMV	Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, Texto refundido de la Ley del Mercado de Valores
TRLRHL	Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, Texto Refundido de la ley reguladora de las Haciendas Locales
TRSL	Real Decreto Legislativo 2/2008 de 20 de junio, Texto Refundido de la Ley del Suelo
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UE	Unión Europea
VH	Vivienda habitual
Vid.	Véase
VPO/VPOs	Vivienda/s de Protección Oficial/Pública

INTRODUCCIÓN

1.-OBJETO DE ESTUDIO

La presente tesis doctoral tiene como objeto llevar a cabo un análisis crítico del problemático deslinde entre el ITPO y el IVA en las operaciones inmobiliarias, tratando de ofrecer un enfoque eminentemente práctico y multidisciplinar.

Para ello: identifico el origen histórico de la coexistencia de ambos impuestos sobre las mismas operaciones; expongo los criterios vigentes de deslinde ITPO-IVA en la enorme variedad de hechos imponible que se ponen de manifiesto en el desarrollo de la actividad urbanística, identificando, en su caso, los problemas que se derivan de su aplicación; y, por último, realizo propuestas de reforma del régimen actual.

El concepto **operaciones inmobiliarias** engloba una tipología ciertamente extensa de hechos imponible. A efectos del objeto de esta tesis doctoral, voy a agruparlas, esencialmente, en torno a cuatro actividades: urbanización, promoción, construcción y entregas subsiguientes de inmuebles. En el desarrollo de estas actividades, se genera una variada tipología de operaciones que voy a englobar en dos grupos: por un lado, las derivadas de la actividad urbanística sobre el suelo, entendida en sentido amplio; y, en segundo lugar, la constitución y transmisión de derechos sobre las diferentes clases de inmuebles. En ambos casos, solo me referiré a operaciones realizadas a título oneroso.

Antes de seguir, es necesario realizar una puntualización sobre la calificación jurídica de los bienes sobre los que se produce el conflicto ITPO-IVA objeto de mi tesis. La distinción entre bienes muebles e inmuebles, de enorme raigambre en nuestro ordenamiento jurídico, se ha realizado siempre mediante el sistema de lista cerrada para definir a los inmuebles¹, y clausula residual por la que se considera bien mueble todo bien inanimado no definido como inmueble.

¹ Tal como ha recogido la DGT, entre otras, en su Resolución V0609-15 de 18 de febrero de 2015: "De conformidad con lo dispuesto en los artículos 333 y siguientes del CC, los bienes inmuebles son aquellos que no se pueden trasladar de un lugar a otro sin alterar, en algún modo, su forma o sustancia, siendo unos por su naturaleza, otros por incorporación y otros por disposición legal expresa en atención a su destino."

A este respecto el artículo 3 del TRLITPAJD remite, a la hora de realizar la calificación jurídica de los bienes sujetos al impuesto por razón de su distinta naturaleza, destino, uso o aplicación, a lo dispuesto en el CC (artículos 333 a 336) o, en su defecto, el Derecho Administrativo (del que constituye una rama el Derecho urbanístico). Y tras esta remisión, define como bienes inmuebles, a efectos del impuesto, las instalaciones de cualquier clase establecidas con carácter permanente, siquiera por la forma de su construcción sean transportables, y aun cuando el terreno sobre el que se hallen situadas no pertenezca al dueño de los mismos.” A lo que en su apartado 3 del RITPAJD añade los buques destinados por su objeto y condiciones a permanecer en un punto fijo de un río, lago o costa.

Por su parte, la normativa del IVA no contiene definiciones expresas de inmuebles, por lo que, en virtud de lo dispuesto en los artículos 12.1 y 2 de la LGT, también a efectos de este impuesto, resultan de aplicación las normas del CC².

Con esta base, cuando me refiero a inmuebles u operaciones inmobiliarias, no me estoy refiriendo a este concepto tan amplio sino a uno más restringido, que viene acotado por la normativa del ITPO y las exenciones inmobiliarias contempladas del artículo 20.Uno de la LIVA³, que son las que originan el conflicto entre ambos impuestos, por tanto, básicamente: suelo y construcciones.

Hecha esta matización, en relación con el primer tipo de operaciones inmobiliarias que he distinguido: las **derivadas de la actividad urbanística (urbanización, promoción y** , en su acepción más moderna, esta actividad comprende el conjunto de actuaciones realizadas sobre el suelo con el fin de que

² En relación con el IVA, merece la pena destacar que la definición de inmueble que se deduce de nuestro CC es totalmente conforme con la realizada por el Comité Consultivo del IVA en 2011. Si bien es cierto que no se trata de un órgano que adopta acuerdos vinculantes, pero sí tiene carácter consultivo por lo que sus directrices tienen en mi opinión, validez doctrinal a nivel europeo dada su composición. En la Directriz resultante de la 93ª sesión, de 1 de julio de 2011, el Comité definió los bienes inmuebles, a los efectos de la Directiva 2006/112/CE, como “cualquier área determinada de la corteza terrestre, sobre su superficie o en su subsuelo, en la que pueda fundarse la propiedad y la posesión, incluidos los edificios o construcciones incorporadas al suelo, o enraizados en él, que no sean fácilmente desmontables y trasladables, así como cualquier elemento que forme parte integrante de un edificio o de una construcción que no pueda trasladarse sin destruir o modificar dicho edificio o construcción.”

³ Apartados 20º, 22º y 23º del artículo 20.Uno de la LIVA.

este adopte la forma y el uso adecuado de acuerdo con los intereses generales, ya sea este la edificación, la conservación como zona verde urbana, su protección especial prohibiendo la edificación en el mismo, etc., en contraposición a la consideración tradicional que entendía la actuación urbanística como todas aquellas actuaciones necesarias para conseguir, simplemente, edificar sobre un suelo.

Ahora bien, esto no implica negar que la finalidad principal y usual de la actividad urbanística, desde un punto de vista material, ha sido la urbanización del suelo no urbano para su posterior edificación, con ánimo esencialmente lucrativo, sino incorporar a la definición de esta actividad, el espíritu que persigue en última instancia su ejercicio, partiendo de que el urbanismo es una función pública, es la consecución de determinados fines de interés general. En este sentido, se hace imprescindible hacer referencia al cambio radical en el que está actualmente inmerso el urbanismo español, influenciado directamente por el comunitario, hasta el punto de que se puede hablar de una sustitución del principio básico sobre el que éste se asentaba, especialmente en algunas CCAA como la valenciana. Así, tras una etapa marcada por un enfoque del urbanismo centrado en su dimensión empresarial, el principio del desarrollo sostenible, como finalidad última de la actividad urbanística, se ha convertido en el pilar básico sobre el que, al menos en teoría, se está construyendo el nuevo concepto de urbanismo en nuestro país.

Y, todo ello, sin perder de vista que la actividad urbanística tiene un doble componente: por un lado, el material o de ejecución física de las obras de urbanización y edificación; y, por otro, el jurídico, sobre los derechos de propiedad preexistentes que, como consecuencia de este tipo de actuaciones, se ven afectadas, como analizo detenidamente.

Por tanto, en atención a los objetivos de interés general que persigue, se trata de una actividad eminentemente pública, con independencia de que la ejecución de la misma sea pública o privada. Y, en consecuencia, debe cumplir los principios generales del orden socio-económico previstos en nuestra Constitución para la actividad pública.

Con estas bases, la actividad urbanística debe desarrollarse dentro de la legalidad urbanística vigente que es la que determina: en qué situación se encuentra un inmueble determinado; y, a cuál puede acceder.

Y, en el ejercicio de la misma, por su propia naturaleza, pone de manifiesto una evidente capacidad económica por parte de los agentes que intervienen en ella, susceptible de imposición.

En cuanto al segundo tipo de **operaciones inmobiliarias, las de transmisión y constitución de derechos sobre los inmuebles**, con carácter oneroso, por sus propietarios, también ponen de manifiesto una evidente capacidad económica por parte de los adquirentes.

La importancia económica del sector de la construcción e inmobiliario en nuestro país es enorme, especialmente, en su papel de motor del resto de la economía. Lamentablemente, tal como hemos experimentado recientemente, tras el estallido de la burbuja inmobiliaria generada en la década 1998-2008, ligar en excesiva medida el desarrollo de todo el país al de este sector ha sido un grave error, más aún cuando ha venido acompañado de falta de medidas de control y de transparencia y una fiebre especulativa generalizadas. En este sentido, la transparencia y eficacia del mercado inmobiliario se ha destacado como un elemento clave de una economía de mercado sostenible⁴, por lo que, la ausencia de ellas, como se ha demostrado en nuestro país, provoca consecuencias desastrosas.

La siguiente Tabla muestra la evolución del peso de estos sectores en la economía nacional en el período 1998-2014, es decir, incluyendo el boom inmobiliario, en el que el porcentaje sobre el PIB de estos sectores pasó de un 13,53% en 1998 (74.949 millones de euros), a un 18,32% en 2008 (205.158 millones de euros), y el posterior estancamiento y descenso de esta actividad.

⁴ Vid. PAMFIL, V., "Modern methods for improving the quality in land valuation training", *FIG's Workshop on e-Governance, Knowledge Management and e-Learning*, Budapest, 29 de abril de 2006.

http://www.fig.net/resources/proceedings/2006/budapest_2006_comm2/papers/ts09_02_pamfil.pdf

Y, en el mismo sentido, BELL, K.C., "Land Administration and Management: the need for innovative approaches to Land Policy and Tenure Security", Expert Group Meeting on Secure Tenure: new legal frameworks and tools in Asia and Pacific, Bangkok, diciembre 2005.

<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.492.3499&rep=rep1&type=pdf>

Tabla 1: Evolución de la aportación al PIB de los sectores: construcción y servicios relacionados con operaciones inmobiliarias (1998-2014)

AÑO	PIB pm (*)	Tasa variación PIB	SECTOR CONSTRUCCION Y SERVICIOS INMOBILIARIOS (*)	%S/PIB	Tasa variación %s/ PIB
1998	554.042	6,95%	74.949	13,53%	1,73%
1999	594.316	7,27%	83.356	14,03%	3,55%
2000	646.250	8,74%	94.365	14,60%	3,95%
2001	699.528	8,24%	106.210	15,18%	3,83%
2002	749.288	7,11%	118.449	15,81%	3,95%
2003	803.472	7,23%	130.229	16,21%	2,47%
2004	861.420	7,21%	143.814	16,69%	2,92%
2005	930.566	8,03%	163.056	17,52%	4,72%
2006	1.007.974	8,32%	180.986	17,96%	2,41%
2007	1.080.807	7,23%	195.893	18,12%	0,93%
2008	1.116.207	3,28%	205.158	18,38%	1,39%
2009	1.079.034	-3,33%	196.404	18,20%	-0,98%
2010	1.080.913	0,17%	188.015	17,39%	-4,64%
2011	1.075.147	-0,53%	181.389	16,87%	-3,10%
2012	1.055.158	-1,86%	172.784	16,38%	-3,03%
2013	1.049.181	-0,57%	169.525	16,16%	-1,35%
2014	1.058.469	0,89%	165.465	15,63%	-3,36%

(*) Unidad: millones de euros

FUENTE DATOS: INE Contabilidad Nacional de España Base 2010. PIB a pm y sus componentes

Como prueba de esta evolución, basta hacer referencia a la drástica disminución de las licencias municipales para construcción, rehabilitación y demolición otorgadas en el mismo período, tal como se refleja en la siguiente Tabla, habiendo pasado de 737.186 viviendas a construir en 2006, a tan solo 33.343 viviendas en 2014.

Tabla 2: Evolución de licencias municipales para construcción, rehabilitación y demolición (1998-2014)

AÑO	EDIFICIOS A CONSTRUIR	VIVIENDAS A CONSTRUIR	EDIFICIOS A REHABILITAR	EDIFICIOS A DEMOLER
1998	129.830	350.431	25.405	6.543
1999	146.939	392.208	25.591	10.794
2000	158.008	440.065	25.727	11.838
2001	144.576	394.682	25.819	11.799
2002	145.048	403.789	27.336	12.718
2003	167.138	471.455	28.392	14.420
2004	184.278	544.578	32.229	18.165
2005	203.377	604.345	33.086	20.997
2006	230.044	737.186	35.856	28.480
2007	187.147	634.098	33.359	26.141
2008	93.678	268.435	34.807	14.573
2009	51.744	130.546	33.267	7.984
2010	44.781	91.645	31.910	8.084
2011	38.973	76.005	30.237	7.295
2012	28.956	57.543	29.154	6.941
2013	24.052	31.236	25.227	5.725
2014	22.594	33.643	26.136	5.279

Unidad: nº de edificios y viviendas

FUENTE DATOS: Ministerio de Fomento

Otra prueba evidente es la reducción de transacciones de suelo experimentada en nuestro país, habiendo pasado, tal como muestra la siguiente tabla, de 116.385 miles de m² en 2004 a 23.715 miles de m² en 2014.

Tabla 3: Evolución de las transacciones sobre suelo en España (2004-2014)

AÑO	Miles de m2
2004	116.385
2005	102.924
2006	80.755
2007	69.448
2008	48.748
2009	30.934
2010	23.678
2011	23.731
2012	19.816
2013	21.138
2014	23.715

FUENTE DATOS: Ministerio de Fomento

Con base en la capacidad económica que se pone de manifiesto en las operaciones inmobiliarias, el sistema tributario español despliega toda su eficacia, sujetándolas a múltiples figuras impositivas, de diferente ámbito territorial. Así, encontramos tributos municipales (el Impuesto sobre las Construcciones, Instalaciones y Obras -ICIO-, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles -IBI- , el Impuesto sobre Actividades Económicas –IAE-, etc.,), tributos autonómicos (como el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, en adelante ITPO, o el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, en adelante IAJD) y tributos estatales (como el Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante IVA, o el Impuesto de Sociedades -IS-), que someten a tributación tanto el ejercicio de la actividad urbanística, como la mera posesión de los bienes, los rendimientos obtenidos de los mismos, o las transmisiones onerosas posteriores de la propiedad y demás derechos que puedan recaer sobre los inmuebles.

De estos impuestos, unos recaen sobre la riqueza como manifestación de capacidad económica y, otros, sobre indicadores de capacidad económica distintos, como la renta o el consumo. Entre ellos, en esta tesis, me centro exclusivamente en dos de ellos, el ITPO -que se incluye entre el primer grupo-, y el IVA -que pertenece al segundo-.

La distinción tradicional entre el ámbito de aplicación de ambos suele interpretarse que el ITPO recae sobre aquellas operaciones patrimoniales enmarcadas en el ámbito civil; mientras que el IVA recae sobre las desarrolladas en el ámbito mercantil o empresarial. No obstante, esta distinción es histórica y doctrinal, no legal, dado que la normativa del ITPO en ningún momento establece que sea un impuesto que recaiga sobre el tráfico civil. Y esta es, en mi opinión, la primera causa de la confusión existente en torno al conflicto analizado, como explico en el Capítulo II.

Esta delimitación, implica la incompatibilidad inicial conceptual entre ambos tributos, ratificada por la normativa vigente, concretamente en el artículo 4 de la Ley 37/1992 reguladora del IVA (en adelante LIVA) y en el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993 de 24 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante TRLITPAJD).

No obstante, con el fin de evitar que determinadas operaciones inmobiliarias queden exentas de gravamen alguno, por aplicación de las exenciones técnicas del IVA, que tratan de exonerar de gravamen las entregas en las que no se ha añadido ningún valor al bien transmitido de conformidad con el espíritu del impuesto, el Legislador español, siguiendo las directrices comunitarias obligatorias, ha establecido supuestos excepcionales en nuestro Ordenamiento tributario de compatibilidad entre ambos tributos.

Basándose en ello, un mismo hecho imponible puede quedar sujeto tanto a IVA como al ITPO⁵, como solución dada por el Legislador para evitar que quede sin gravamen, ya que, por aplicación de las reglas generales de incompatibilidad entre tributos para evitar la doble imposición, si está sujeto a IVA estaría no sujeto al ITPO, y si resultara aplicable una exención del IVA, tampoco tributaría finalmente por este impuesto. La solución articulada en nuestro país ha consistido en establecer que las entregas de inmuebles sujetas y exentas del IVA en las que no se renuncie a la exención, cuando dicha posibilidad esté prevista, tributarán finalmente por el ITPO, sin perjuicio de que, excepcionalmente, también puedan gozar de alguna exención en este último.

De igual forma veremos cómo determinadas operaciones que en principio deberían tributar por el ITPO, acaban tributando por el IVA, añadiendo aún más complejidad, si cabe, al deslinde entre ambos impuestos.

Las **causas del conflicto existente en nuestro país entre ambos impuestos** presentan varias vertientes que serán objeto de análisis en este trabajo, entre los que destacan:

- El concepto de empresario a efectos del IVA.

⁵ En este sentido PÉREZ-FADÓN niega que se produzca doble imposición por el hecho de que exista la posibilidad de que concurran el IVA y el ITPO sobre el tráfico inmobiliario, en PEREZ-FADÓN MARTÍNEZ J.J, "La fiscalidad del tráfico inmobiliario", en [AAVV], *La justicia en el diseño y aplicación de los tributos*, IEF, Madrid, 2006, p.398.

- La calificación urbanística y fiscal de los inmuebles, y las diferencias existentes entre ellas.
- El deslinde entre la primera y la segunda entrega de las edificaciones.
- La dificultad de prueba y verificación de los requisitos establecidos para: poder optar por las exenciones del IVA, así como para ejercer la renuncia a las mismas cuando esta es posible; los numerosos supuestos de excepciones a las exenciones en el IVA; y el cumplimiento del requisito intencional.
- La existencia de una histórica conducta elusiva del ITPO.
- Y los problemas que causa la distribución competencial territorial existente en nuestro país tanto en el ámbito tributario como en el urbanístico. En este sentido, surgen múltiples problemas a la hora de determinar a qué tributo va a quedar sometido finalmente la operación por la complejidad que conlleva tener que conocer y aplicar dos normativas que no nacieron para complementarse, cuya gestión está encomendada a Administraciones Tributarias de ámbito territorial distinto y no todo lo interconectadas que sería deseable y exige nuestro ordenamiento, y que toman como base otro cuerpo normativo, el urbanístico, con una finalidad claramente distinta a la de servir conceptualmente a la fiscal .

2.-RELEVANCIA Y ACTUALIDAD DEL TEMA

El sector inmobiliario se caracteriza por el elevado volumen financiero que rodea la actividad, y por estar sometido a una fuerte presión especulativa. Esto provoca que los incentivos fiscales al fraude fiscal o, cuanto menos, a la búsqueda de las fórmulas fiscales menos costosas, sean evidentes en cualquier momento. Pero tras la reciente crisis económica generalizada, estos incentivos se han visto notablemente incrementados debido a una característica diferencial que afectó al sector inmobiliario: la ruptura en masa de proceso urbanizador-edificador.

El inicio de la burbuja inmobiliaria en España se sitúa a finales de la década de los noventa del siglo pasado, con base en los datos estadísticos registrados (entre los que se encuentran, por ejemplo, los de las tres tablas del punto anterior).

Desde ese momento se puede decir que el proceso urbanizador cumplía con plena efectividad, su función básica; es decir, se transformaban los terrenos en solares y se construía sobre ellos inmuebles que se transmitían a usuarios finales o intermedios. Lamentablemente, no se tuvo en cuenta ni la insuficiencia financiera existente para acabar muchos de los proyectos, ni la ausencia de demanda potencial para todos los inmuebles que se estaban construyendo.

Durante la siguiente década, se realizaron incontables reparcelaciones por todo el país. Los propietarios de suelos, en muchos casos improductivos o, simplemente, de uso agrícola, percibían sus correspondientes derechos de aprovechamiento, que se materializaban en los metros techo construidos correspondientes cuando finalizaba la urbanización. Todos ganaban:

-Los **Ayuntamientos**, hicieron uso de la extrema discrecionalidad en materia urbanística que por desgracia, en mi opinión, les otorgó la CE, para hacer abuso de la misma, ignorando muchas veces sus limitaciones técnicas y financieras, así como la legislación urbanística. De la actividad urbanística los Entes locales recibían considerable beneficios “legales”: dotaciones públicas que beneficiaban a todos los habitantes del municipio, e incrementaban las arcas municipales con los impuestos y tasas a cobrar sobre los nuevos inmuebles.

Pero, al margen de la legalidad, dentro de ellos se produjeron actuaciones indeseables como el cobro de comisiones ilegales percibidas, entre otras. En la siguiente Tabla se muestra la evolución de condenas por delitos contra la ordenación del territorio, el urbanismo, la protección del patrimonio histórico y el medio ambiente, desde el momento en que, de acuerdo con los datos registrados, se inició el boom inmobiliario hasta 2014.

Tabla 4: Condenas por delitos contra la ordenación del territorio, el urbanismo, la protección del patrimonio histórico y el medio ambiente

AÑO	CONDENAS
1998	146
1999	133
2000	108
2001	131
2002	137
2003	129
2004	151
2005	219
2006	274
2007	383
2008	573
2009	698
2010	743
2011	744
2012	879
2013	790
2014	895

FUENTE DATOS: Estadística de Condenados. Explotación del INE del Registro Central de Penados del Ministerio de Justicia (actualizado a 20 de octubre de 2015)
<http://www.ine.es/jaxi/menu.do?type=pcaxis&path=/t18/p466&file=inebase>

Como se observa en dicha Tabla, el aumento de las condenas es espectacular. No existen datos oficiales sobre cuántas de estas condenas recayeron sobre “servidores públicos”, ni tampoco sobre las imputaciones por estos delitos pendientes aún de juicio, pero un simple vistazo en las hemerotecas del período, permite afirmar que es una proporción muy elevada.

-Los **propietarios**, en el caso de los terrenos, pasaban de tener unos campos muchas veces improductivos a suelo urbanizable que vendían a precios que, con los años, llegaron a ser exorbitantes a promotores y urbanizadores. Incluso algunos se lanzaron a la promoción: cualquiera podía ser constructor.

En el caso de edificaciones, los precios se dispararon: todo se vendía y a cualquier precio, con la inestimable ayuda del sector crediticio español.

-Las **entidades financieras** otorgando préstamos, primero a los urbanizadores y promotores, y luego a los compradores de los inmuebles;

-Y el resto de la **Economía** llevada en volandas por el sector inmobiliario.

En esta situación “habitual”, frente a una transmisión de un inmueble, la calificación fiscal de la operación no suele presentar excesivas dificultades, ya que la transmisión suele efectuarse, en la mayoría de los casos, al inicio o al final de dicho proceso. Es cierto que el sistema habilitado por nuestro Legislador combinando dos impuestos, ITPO e IVA, no es en mi opinión y como defiendo en esta tesis, ni el más adecuado ni el más sencillo de aplicar, y que los problemas que está causando son mucho mayores que las distorsiones que, en teoría, trata de evitar. De hecho, la reforma fiscal introducida por la Ley 28/2014, de 27 noviembre⁶ introdujo novedades importantes en este tema, suprimiendo, por ejemplo, uno de los supuestos de exención⁷, y relajando los requisitos para poder renunciar a la exención del IVA, entre otras medidas en vigor desde el 1 de enero de 2015.

Pero, a partir de 2008, lenta pero progresivamente, los datos registrados muestran la inversión de esta situación, debido principalmente a las enormes dificultades económicas a las que se enfrentan muchos propietarios de bienes o derechos sobre inmuebles.

Desde ese momento se está produciendo la ruptura en masa de la cadena del proceso urbanizador, de manera que, en la actualidad, nos encontramos con un volumen sin precedentes en nuestro país, de inmuebles sobre los que se ha iniciado, en mayor o menor medida, el proceso urbanizador y/o promotor entendido en el sentido más amplio del término, pero éste se ha visto interrumpido por los problemas financieros de los promotores o propietarios, personas físicas o jurídicas, muchos de los cuales han sido declarados en concurso de acreedores y los inmuebles han pasado a ser propiedad de los acreedores ejecutantes.

⁶ Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

⁷ Supresión del apartado 21º del artículo 20.Uno LIVA.

También es desorbitado el volumen de suelos totalmente urbanizados sobre los que no es previsible que se realice ninguna promoción dado el excedente existente de inmuebles acabados vacíos. Así como el stock de inmuebles -sobretudo viviendas- vacías disponibles en el mercado inmobiliario.

En resumen, las situaciones más extendidas y problemáticas de inmuebles, que podemos encontrar hoy en día en España son:

- **Actuaciones urbanísticas acabadas** o semiacabadas, pero ocupadas al menos parcialmente, sin la dotación de los servicios necesarios para el uso dado (infraestructuras, limpieza, transporte público, colegios, sanidad, etc.)⁸.

Estos inmuebles son difíciles de vender, porque el mercado inmobiliario está saturado de inmuebles con mejores servicios y accesos, y las posibilidades que tienen de que se les doten de los servicios necesarios a corto plazo son escasas o inexistentes debido a los problemas financieros de las Administraciones actuantes, que deberían haber exigido que se garantizaran dichos servicios antes de permitir que se realizara la construcción.

- **Actuaciones urbanísticas no acabadas.**

En el caso de los terrenos nos encontramos con numerosas reparcelaciones aprobadas e inscritas. En consecuencia, a los propietarios del suelo se les ha cambiado su terreno por derechos de aprovechamiento sobre lo que se iba a construir, derechos cuyas probabilidades de materializarse a medio plazo son escasas, cuando no inexistentes. Estos propietarios se encuentran en un limbo. Ya no tienen el suelo del que eran propietarios antes de la reparcelación. Y ahora solo tienen un papel mojado que se llama derecho de aprovechamiento, que nadie quiere. Y solo tiene dos opciones: o esperar la reactivación del mercado inmobiliario; o solicitar la expropiación, pero es tal el volumen de propietarios en esta situación que, financieramente, esta última es una salida inviable para la Administración local, que está

⁸ Ejemplos paradigmáticos es la Ciudad Valdeluz en Yebes (Guadalajara), o el Residencial Francisco Hernando en Seseña o la urbanización Señorío de Illescas en Illescas (Toledo).

dilatando los procedimientos de expropiación porque no puede pagar los justiprecios.

En el caso de edificaciones, la situación es aún más grave. No existen cifras oficiales completas ni actuales⁹ sobre edificaciones en curso (las llamadas “ruinas modernas”¹⁰) de todo tipo: residenciales, industriales y terciarias, pero no cabe duda de que se extienden a lo largo y ancho del territorio español¹¹. Estos inmuebles inacabados se enfrentan al deterioro y al expolio. Existen tres soluciones para estos inmuebles: la ocupación, su terminación o su demolición¹². Las tres, hoy en día, inviables económicamente, tanto para el sector público, como, para el privado.

Además del económico, la demolición de estas “ruinas” en suelos que fueron recalificados de rústicos a urbanizables plantea un problema legal: cómo recalificar suelos urbanizables e incluso urbanizados completamente, otra vez en rústicos porque se concluya que es interés social que vuelvan a serlo. Sin duda la solución tiene que venir por modificación del Planeamiento General, tal como ha reconocido el TS¹³. El problema es que la misma puede llevar aparejada la indemnización al propietario por lo que volvemos a encontrarnos ante el problema de la insuficiencia financiera de las Administraciones actuantes.

⁹ La última estimación que existe es del comienzo de la crisis, de 2008, cuando el extinto Ministerio de Vivienda, cuyas competencias corresponden hoy al Ministerio de Fomento, contabilizó 384.000 viviendas en obras.

¹⁰ SCHULZ-DORBURG, J., *Ruinas modernas. Una topografía del lucro*, Ambit Serveis Editorials, Barcelona, 2012.

¹¹ Hay ejemplos por toda la Geografía española: La Muela (Zaragoza); Lardero (La Rioja); Llanos del Velerín, Benalmádena, Villanueva del Rosario (Málaga), Torredembarra (Tarragona), Barreiros (Lugo), Boera Park (Castellón); entre otros muchos.

¹² En Irlanda y EE UU se han llegado a derribar edificios para reducir la oferta y porque resultaba más económico demolerlos que conservarlos. En España, la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria (SAREB), el conocido como banco malo, aprobó en marzo de 2012 un plan de negocio que reserva 103 millones de euros para demoliciones, cantidad inferior a la que se destina a mantenimiento de edificios (130 millones) y obras en curso (133 millones). Es cierto que en España hay una especie de ley no escrita y totalmente arraigada en el subconsciente colectivo en contra de la demolición de construcciones acabadas, pero la gravedad de la situación actual puede cambiar esta “tradicición”

¹³ Sentencia del TS, Sala 3ª, Sección 5ª, de 2 de noviembre de 2006, recurso núm.3307/2003 (ROJ: STS 6760/2006)

- **Inmuebles acabados vacíos**¹⁴.

Solo en viviendas, cruzando los datos de obras terminadas del Ministerio de Fomento y de compraventas de viviendas del INE, el stock de viviendas de nueva construcción, terminadas, y vacías, se situaba, en 2012, entre las 600.000 y 750.000. Si les sumamos las 800.000 viviendas de segunda mano que se calculaban en el mercado, en total estamos hablando de un stock de viviendas vacías de entre 1,3 y 1,4 millones. Frente a esta oferta desorbitada, la demanda interna está estancada desde hace años. En cambio, la demanda internacional no para de aumentar (1 de cada 6 transacciones realizadas en 2012), pero sigue sin ser suficiente para reactivar el sector.

Como conclusión a todos estos supuestos, las múltiples situaciones intermedias en la que se encuentran hoy en día los inmuebles, especialmente los terrenos que están en situación de en curso de urbanización, así como los derechos de aprovechamiento existentes sobre proyectos en curso, representan importantes desafíos a la hora de determinar la correcta tributación de la transmisión de los mismos, tanto para los contribuyentes como para la Administración, especialmente en relación con la exacción del IVA y el ITPO.

Además, los importantes problemas financieros de los agentes afectados, constituyen un importante incentivo para, aprovechando la aparente indefinición que rodea estos supuestos intermedios, debido principalmente a la ausencia de exactitud plena entre los términos usados por la legislación tributaria y la urbanística, “elegir” la tributación más conveniente para ellos, sea o no la procedente.

En el caso de edificaciones, procede distinguir la problemática que afecta a las primeras entregas de la de las segundas. En relación con las primeras entregas, es análoga a la de los terrenos, siendo el principal problema tributario la determinación del momento en que la edificación se considera acabada, o siendo usada, cuando se equipara a una primera entrega por rehabilitación. En este sentido, los problemas económicos de las empresas constructoras (muchas de las cuales han sido declaradas en concurso de acreedores, y, en general, se enfrentan a

¹⁴ Por CCAA, destaca la Valenciana, y dentro de ella la provincia de Castellón donde se concentran el 15% de todas las viviendas acabadas en venta de España. A Castellón le siguen Toledo (8,7%), Murcia (6,31%), Almería (6,16%), Tarragona (4,6%), La Rioja (4,6%) y Alicante (4,23%)

graves problemas económico-financieros), no se han podido finalizar por lo que se transmiten en estado intermedio de edificación, siendo éste un producto mucho más difícil de colocar en el mercado inmobiliario, sobre todo teniendo en cuenta la gran oferta existente de edificaciones nuevas finalizadas vacías en venta.

Y, en cuanto a las segundas entregas, la problemática suele venir por la elusión sistemática del ITPO, y por la problemática inherente a las exenciones y a las excepciones a las exenciones del IVA, que se hacen depender de requisitos en ocasiones de difícil prueba y, por tanto, verificación.

Sin olvidar en ambos casos, la problemática añadida derivada de las ejecuciones hipotecarias y adjudicaciones en procesos concursales por impago, que se está produciendo de una proporción muy elevada de estos inmuebles, a favor de los acreedores ejecutantes, cuando estos son entidades cuya actividad principal está exenta del IVA, como las entidades financieras.

En este marco, **el sistema de distribución competencial de las dos disciplinas afectadas**, la ordenación territorial y los tributos, no facilita precisamente la calificación tributaria de este tipo de operaciones puesto que, en relación con la primera, la vigente normativa estatal básica, coexiste con normativa autonómica dispar.

Y, en relación con la segunda, nos encontramos ante dos figuras impositivas cuyo ámbito competencial es desigual. Así, el IVA es un impuesto estatal, gestionado por la Agencia Tributaria estatal, mientras que ITPO es un impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas de régimen común (en adelante CCAA) y, por tanto, gestionado por los órganos autonómicos correspondientes. Sin embargo, en los territorios forales y en Canarias, la misma Administración gestiona el IVA/IGIC y el ITPAJD, lo cual curiosamente, suprime una parte importante de los factores que dificultan el deslinde entre el ITPO y el IVA ¹⁵.

Todos estos factores, unidos a la producción legislativa compulsiva, especialmente en materia tributaria, dibujan un escenario global de **inseguridad jurídica** para todos los agentes implicados a la hora de realizar la correcta

¹⁵ [AAVV] dirigido por LAGARES CALVO, M., *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español*, Madrid, febrero 2014, p.265.

calificación tributaria de una operación de ejecución urbanística, pudiendo contravenir el mandato constitucional contenido en el artículo 9.3 CE.

Ahora bien, en este tema, realmente no cabe hablar, en mi opinión, de inseguridad de la norma, en el sentido de que pudiera decidirse su inconstitucionalidad, especialmente en relación con el IVA, uno de los impuestos más afectados del “ansia legislativa” que parece poseer a nuestros Legisladores. No hay que olvidar que nos encontramos ante un impuesto armonizado en el ámbito comunitario, afectado, por tanto, por el complejo proceso legislativo europeo, que en el caso de las Directivas del IVA llegan a extenderse a varias décadas de negociaciones interminables, motivadas por las evidentes diferencias entre los intereses estratégicos y económicos de los Estados Miembros. En palabras de GASCON, la forma de legislar comunitaria está “más próxima al ancestral regateo que a la producción normativa tradicional”¹⁶. Y, previsiblemente, dada la evolución de la distribución competencial entre las Instituciones comunitarias (Parlamento, Comisión y Consejo), el indispensable papel de intérprete de la jurisprudencia del TJUE, con sus problemas de adecuación a las diversas realidades nacionales, y la extensión del procedimiento de cooperación reforzada para aprobar determinadas normas tributarias ¹⁷, va a complicarse aún más en el futuro.

Por ello, en mi opinión, lo que en realidad produce esta situación es, por una parte, una inseguridad por la enorme cantidad y falta de claridad de las normas que se aprueban de forma continua y muchas veces precipitada y sin la intervención técnica especializada que sería deseable en su redacción final por culpa de las presiones políticas o la urgencia, abusando de la fórmula del Decreto-Ley¹⁸; y, por otra parte, frente a los actos que se dictan en aplicación de dichas normas; situación

¹⁶ GASCON CATALÁN, J., *Diagnóstico y propuestas para una reforma fiscal*, Aranzadi, Cízur Menor (Navarra), 2013, p.119

¹⁷ Aquellas que afecten como mínimo a 9 países, por tanto, en todo caso para normas del IVA.

¹⁸ MARTÍN QUERALT, J. "La ordenación constitucional del Decreto-Ley en materia tributaria", *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, 1979, núm. 24, pp.553 a 544.

Vid. También: PÉREZ ROYO, F. "Principio de legalidad, deber de contribuir y Decreto-Ley en materia tributaria", *Revista Española de Derecho Constitucional*, 1985, núm. 13, p.41 : “vulnerará el artículo 86 de la Constitución cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario”.

que debe ser evitada¹⁹.

La evolución histórica del conflicto, demuestra que los casos más flagrantes de falta de claridad en los que ha incurrido el Legislador han ido resolviéndose, con mayor o menor celeridad, a través, principalmente, de modificaciones legislativas, y, en menor medida, a través de derogaciones y anulaciones provocadas por Sentencias del TJCE, el TC o el TS.

En resumen, las principales **causas de la inseguridad existente a la hora de efectuar el deslinde ITPO-IVA en las operaciones inmobiliarias que analizo**, en mi opinión, son las siguientes: la legislación vigente -que adolece de falta de concreción, claridad y coherencia, debidas principalmente a su dispersión territorial-; los múltiples pronunciamientos contradictorios judiciales y administrativos que se han sucedido en un relativamente breve lapso de tiempo; y la intencionalidad elusiva de los agentes privados implicados que suelen verse incentivados para eludir la tributación por el ITPO a favor del IVA, con independencia de la que resulte procedente.

Teniendo en cuenta todas estas consideraciones, a efectos de la calificación tributaria de los hechos imposables que se definen en el marco de la ejecución de la gestión urbanística, la promoción de edificaciones y las operaciones con inmuebles en general, a lo largo del trabajo he tratado de definir, con la mayor exactitud posible los presupuestos subjetivos y objetivos que determinarán cuál de los dos impuestos va a gravar finalmente cada uno de los sucesivos hechos imposables que se pongan de manifiesto como consecuencia del desarrollo de estas actividades.

¹⁹ En este sentido, hay que destacar dos Sentencias del TC que, con gran acierto en mi opinión, defendían la claridad como exigencia dirigida al Legislador: las Sentencias núm. 46/1990, de 15 de marzo (RTC\1990\46); y 150/1990, de 4 de octubre (RTC\1990\150), en las que el Tribunal se desvinculaba de pronunciamientos anteriores. El problema es que en dichas Sentencias, de nuevo, nos topamos con el problema de determinación de los principios y valores constitucionales ya que define la claridad en términos tan subjetivos como: confusión, certeza o confianza. Y lo cierto es que, a la hora de concretar el concepto, en una Sentencia posterior, la número 185/1995, de 14 de diciembre (RTC\1995\185), rechaza todas las alegaciones de posible violación del principio de seguridad jurídica por falta de claridad del mandato jurídico, en beneficio de la llamada libertad de configuración del Legislador.

El análisis de los presupuestos subjetivos lleva a la definición de los requisitos que deben concurrir en los sujetos intervinientes en estas operaciones para que se les considere o no sujetos pasivos a efectos del IVA y del ITPO.

Mientras que el análisis de los presupuestos objetivo e intencional conlleva inevitablemente la delimitación de la naturaleza empresarial de las actuaciones que se llevan a cabo para realizar cada una de las operaciones inmobiliarias definidas a efectos del deslinde entre ambos tributos.

En definitiva concluyo sobre el deslinde entre el IVA y el ITPO en las operaciones inmobiliarias analizando los tres factores de los que va a depender el gravamen efectivo final de la operación por uno u otro impuesto:

1º) El cumplimiento de los requisitos de sujeción y no exención final al IVA –por vía directa o por renuncia a una exención- y, por vía negativa, al ITPO –a efectos puramente metodológicos, es decir, sin que ello, en mi opinión, implique la subsidiariedad del segundo respecto al primero como argumento en mi tesis-.

2º) La calificación fiscal del inmueble en el momento en que se realice una operación sobre él con trascendencia tributaria.

3º) Y, en los supuestos en que sea necesario, la naturaleza y alcance de las obras ejecutadas sobre un inmueble, hasta el momento en que se efectúe su transmisión.

Otro aspecto del conflicto que ha cobrado especial relevancia en los últimos años, es la problemática general asociada a la dificultad de la determinación del **valor real** de los inmuebles. Este concepto resulta esencial, no sólo para la determinación de la base imponible de los dos impuestos analizados, sino para otros muchos instrumentos de gravamen que objetiva o subjetivamente recaen sobre estas operaciones, impositivos (Impuesto sobre Sociedades, IRPF, etc.) y no impositivos (tasas, licencias, etc.). Esta problemática está determinando, una

actividad administrativa especialmente intensa en los últimos años, y desproporcionada en mi opinión, derivada de los procedimientos de comprobación de valor incoados por las Administraciones tributarias, principalmente autonómicas, y, posteriormente recurridos por los contribuyentes. En muchos casos, tal como demuestro a lo largo de esta tesis, basándome en casos reales, es difícil encontrar alguna justificación en muchas de estas comprobaciones de valor, más allá de la recaudatoria.

Y esta elevada litigiosidad ha derivado en una interesante evolución jurisprudencial y normativa en este tema, que ni mucho menos, ha finalizado.

En otro orden, la convulsa situación económica en la que nos encontramos ha provocado un aluvión de propuestas de reforma que han afectado tanto al urbanismo como a los sistemas tributarios actuales en todo el mundo.

En el ámbito del derecho urbanístico, como queda patente en el Capítulo IV, se ha reaccionado ante la nueva situación, pudiendo hablar de un cambio espectacular, e incluso radical, experimentado en el campo del urbanismo en los últimos años, causado en gran medida, por los excesos cometidos.

En el ámbito tributario, de las múltiples propuestas que han surgido, analizo detenidamente en el Capítulo II las que presentan mayor relevancia en la cuestión analizada, dado que se refieren expresamente al conflicto analizado entre el ITPO y el IVA, llegando, como veremos, a conclusiones muy diversas y radicalmente contrarias entre ellas.

3.-LA IMPORTANCIA DEL ENFOQUE MULTIDISCIPLINAR

En consonancia con lo expuesto hasta ahora, el análisis del conflicto ITPO-IVA en las operaciones inmobiliarias no debe realizarse desde un único punto de vista, ya sea éste el del Derecho financiero, o, como es más habitual, de la Hacienda Pública, sino que deben tomarse en consideración las múltiples disciplinas que intervienen en él. Precisamente abordar el problema desde un enfoque unidisciplinar es, en mi opinión, el fallo de muchas de las propuestas que se enfrentan a él.

Con esta premisa, en primer lugar hay dos ramas del Derecho de enorme relevancia para el deslinde entre el ITPO y el IVA por servir de base conceptual a las figuras jurídicas y a las operaciones inmobiliarias: de un lado el **Derecho Civil** que proporciona, entre otras, las definiciones de los bienes y derechos sobre inmuebles objeto de transacción (propiedad, derechos reales, etc.); y, de otro, el **Derecho Mercantil**, imprescindible para delimitar los conceptos esenciales que van a determinar si una operación se considera empresarial a efectos del IVA, básicamente: el concepto de empresario y de actividad mercantil.

De hecho, la remisión directa a estas dos ramas del Derecho es habitual en la normativa tributaria que regula los dos impuestos analizados, a la que hay que sumar el carácter general supletorio que tienen el Código Civil en nuestro ordenamiento jurídico.

Por otro lado, es decisiva la influencia en el conflicto del **Derecho administrativo** en general, y, dentro de él, del **Derecho urbanístico** en particular, que resulta determinante para poder entender toda la dimensión de la problemática del deslinde entre ambos impuestos.

Por tanto, resulta imprescindible realizar un análisis del conflicto partiendo de la enorme casuística que rodea la actividad urbanística y la calificación urbanística de los inmuebles para, a partir de ellas, identificar los hechos imposables devengados y el impuesto procedente.

Además, en este conflicto nos encontramos ante un despliegue ingente de actividad administrativa:

a) Por un lado, la **actividad urbanística** como función pública abarca tres ámbitos de actuación que son objeto de regulación por el Derecho urbanístico: el planeamiento u ordenación del suelo, su gestión o transformación, y la disciplina o control sobre las actuaciones realizadas.

De ellas, la primera es una actividad inherentemente pública que afecta a AAPP de diferente ámbito territorial: Estatal, Autonómico y Local. Además con una característica específica y diferencial frente a otros ámbitos sectores que es el mayor peso de los entes territoriales y, especialmente, de los municipales.

La segunda es compartida con el sector privado; mientras que la tercera es compartida con el Poder Judicial, necesario garante del respecto a la legalidad vigente.

Y el ejercicio de esta actividad, abarca tres campos de actuación: la organización administrativa en ejercicio de una potestad discrecional de las AAPP; la incidencia de la ordenación urbanística sobre los derechos de los ciudadanos en general y sobre el derecho de la propiedad en particular; y el régimen económico-financiero del urbanismo en su doble vertiente: pública y privada.

b) Y, por otro lado, la exacción tributaria de los impuestos afectados conlleva también el ejercicio de una actividad administrativa considerable, necesaria para la gestión, recaudación y revisión de los impuestos devengados, encomendadas también a Administraciones de diferente ámbito territorial²⁰.

En relación con el conflicto estudiado, dicha actividad se ve complementada con la necesaria coordinación que debe existir entre dichas Administraciones para decidir cuál de los dos impuestos es el procedente y, en caso de que la calificación del sujeto pasivo haya sido errónea, proceder a realizar la

²⁰ En este sentido, para ejemplarizar hasta qué punto se condicionan la normativa urbanística y la tributaria, existe un grave problema actual relacionado con otro de los impuestos más afectados por la actividad urbanística, el IBI. Aunque este impuesto no sea objeto del conflicto analizado, considero muy interesante describir una situación extremadamente problemática que se ha generado, por lo revelador que resulta y por la gravedad de la misma. Partiendo de un terreno básico, suelo rural, jurídicamente, existen dos posibilidades de clasificación en el planeamiento urbanístico: suelo no urbanizable o suelo urbanizable. Insisto en que se trata de una calificación puramente jurídica, no física, es decir, el suelo es el mismo, la única diferencia es que el planeamiento le dé una u otra calificación en función del uso que considere más adecuado. Pues bien, en el momento en el que dicho suelo se califica como urbanizable, la mera potencialidad del terreno para ser urbanizado implicó que comenzara a exigirse a los titulares de dichos suelos el IBI de urbana. Como ya he referido, en pleno boom inmobiliario, realmente dichos terrenos se urbanizaban, por lo que esta exacción no fue objeto de preocupación, pero desde el 2008 la situación es bien distinta. Las bolsas de suelo que, físicamente sigue siendo rural, pero está calificado como urbanizable son ingentes. Y las posibilidades de que se urbanicen, prácticamente inexistentes. A los propietarios de dichos terrenos realmente rurales se les está exigiendo un IBI elevado de urbana, habiéndose llegado en no pocos casos al embargo por impago. En la actualidad existen múltiples demandas tanto individuales como de asociaciones de propietarios de estos suelos. Y la jurisprudencia más reciente del TS les está dando la razón, concluyendo que un simple acto administrativo de reclasificación del suelo, sin alteración física alguna, no puede implicar que se pase a exigir IBI de urbana a los propietarios. Vid. STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 30 de mayo de 2014, recurso núm. 2362/2013 (ROJ: STS 2159/2014)

regularización correspondiente.

En este sentido, pese a que se ha avanzado en ambos sentidos, tanto en la coordinación interadministrativa como en la regularización, lo cierto es que ambas presentan aún múltiples defectos, sometiendo al contribuyente a un procedimiento excesivamente largo y complejo.

En otro orden, no debe perderse de vista la influencia en el conflicto analizado de la ciencia de la **Economía**, en varias de sus ramas:

-La Macroeconomía, de la que se extraen los grandes objetivos a los que debe contribuir el sistema tributario de una Nación: la producción, el empleo, la estabilidad de los precios y de la Balanza de Pago o la estabilidad presupuestaria. De ahí que toda medida que se adopte en el conflicto analizado en última instancia va a tener unos efectos sobre las grandes macrovariables de la Economía, que habrán tratado de anticiparse y cuantificarse²¹.

-La Microeconomía, que estudia el comportamiento económico de agentes individuales (consumidores, empresas, trabajadores e inversores), a la que se acude para analizar las repercusiones que sobre dicho comportamiento tienen las medidas tributarias adoptadas.

-Relacionada con ambas y enmarcada dentro de la Economía del Sector Público, la rama de estudio de la Hacienda Pública, y dentro de esta, la conocida como Economía de la imposición óptima cuyo objeto es determinar cómo se puede conseguir a través del diseño adecuado, el equilibrio entre los objetivos, muchos de ellos contrapuestos, de los sistemas fiscales, teniendo en cuenta las restricciones presupuestarias a las que se enfrenta el Gobierno y las limitaciones de información existentes. Su punto de partida es que todos los impuestos distorsionan el comportamiento de los agentes económicos, en mayor o menor medida, ya que disminuyen siempre su bienestar, y generan

²¹ En este tema resulta esencial el sistema de Contabilidad Nacional que adopte un país, habiéndose conseguido cierta normalización al respecto con el fin de facilitar la comparativa internacional.

costes sociales superiores al impuesto que se recauda. Con esta base, la teoría de la imposición óptima estudia los efectos de los distintos impuestos y de las medidas fiscales, en busca de un sistema fiscal óptimo que minimice las distorsiones causadas por los elementos que lo integran. Cuanto más neutrales sean los impuestos menores serán estas distorsiones y viceversa. En definitiva implica que se puede incentivar o desincentivar determinados comportamientos (como renunciar o no a una exención de IVA, adquirir una vivienda nueva o usada, etc.) mediante medidas tributarias sobre los impuestos que graven dichas operaciones. Esta teoría está en la base de una de las principales propuestas de reforma de los sistemas fiscales modernos, con especial relevancia en el conflicto analizado, que analizo en el epígrafe II.3.3.1: el Informe Mirrlees.

En este sentido, con la premisa de que el análisis del deslinde entre el ITPO-IVA debe hacerse, esencialmente, desde el punto de vista del Derecho Financiero, la importancia de introducir en el mismo algunos aspectos del enfoque de la Hacienda Pública resulta, en mi opinión, muy útil, a la luz del contenido de todas las propuestas de reforma de este problema, tanto nacionales como internacionales. En efecto, tal como expongo en este trabajo, todas estas propuestas se realizan partiendo de los efectos económicos, principalmente recaudatorios, de la situación existente y de las medidas propuestas, es decir, con un enfoque económico. Lo cual no deja de ser, en mi opinión un error, dado que cualquier análisis de este problema que se realice desde un único punto de vista, sea el que sea, resulta sesgado y, en definitiva, poco satisfactorio.

Como ejemplo patente de mi crítica destaco la modificación de los supuestos de ISP introducidos en 2012. La ISP es un mecanismo jurídico y como tal, su modificación debería haberse realizado desde el necesario prisma del Derecho Financiero atendiendo a sistematización de nuestro sistema tributario, es decir, contemplando todos los efectos que esta medida podía tener en el sistema en su conjunto. En cambio, la misma se ha realizado exclusivamente desde un punto de vista de Hacienda Pública y además considerando un único impuesto -el IVA-, tratando de resolver un grave problema de merma recaudatoria en las arcas de la Hacienda estatal provocado por la crisis inmobiliaria y la

consiguiente quiebra masiva de agentes intervinientes en los procesos urbanísticos. Como consecuencia de ello, sin duda el problema recaudatorio existente se ha solucionado, pero a cambio de crear otro a las Haciendas autonómicas.

-Por último, cabe destacar también la influencia de la Econometría, que, con la limitación que impone el acotamiento de las variables que se pueden incluir, utiliza modelos matemáticos y estadísticos, programación lineal y la teoría de juegos para analizar, interpretar y hacer predicciones sobre impactos de medidas económicas y tributarias. Una lectura de cualquiera de los análisis realizados sobre los sistemas tributarios existentes y las propuestas de reforma de los mismos de los últimos años, da fe de la importancia de los datos, de su captura, su tratamiento y su análisis.

En todas estas ramas de la Economía se pone de manifiesto la importancia de la **Ciencia Estadística** para el análisis económico, político y tributario por una sencilla razón: cualquier toma de decisión requiere una enorme cantidad de datos e información sobre el pasado y el presente, que permitan estimar, con un grado adecuado de certidumbre, datos futuros. En la medida en que dicha información pueda procesarse y visualizarse para que sea útil, se optimizará la toma de decisiones. Pues bien, la única forma de concluir sobre los efectos de una determinada medida fiscal o un conjunto de ellas en el marco de una reforma integral del sistema tributario, es mediante la recopilación de datos reales o estimados, y su tratamiento adecuado.

En relación con estas dos disciplinas, la Econometría y la Estadística, vamos a asistir en los próximos años a una auténtica revolución provocada por la elevación, hasta niveles impensables, del límite superior de procesamiento de datos masivos existente en el mundo. Es la disciplina conocida como *Big Data* o Datos masivos, que se ocupa del tratamiento masivo de datos, esencialmente obtenidos de internet, y afecta a todas las actividades y sistemas que manipulan grandes cantidades de datos, entre los cuales evidentemente se encuentra la Política, el Derecho, y la

Economía. Los sistemas de Big Data permiten discriminar, transformar, almacenar, relacionar, analizar y visualizar ordenada y racionalmente cantidades ingentes de datos que fabricamos constantemente las personas y las entidades, y volcamos en la red sin siquiera aperebirnos de ello. Datos que, procesados adecuadamente, proporcionan información muy valiosa sobre comportamientos de los agentes.

En la medida en que se incorporen estos sistemas a la toma de decisiones, se podrán realizar simulaciones de los efectos de las medidas con una fiabilidad muy superior a la actual, lo cual en teoría debería contribuir a incrementar notablemente la eficiencia del diseño de nuestros sistemas tributarios y de las decisiones adoptadas por los políticos en este sentido.

Ahora bien, el hecho de que se incorporen estas múltiples disciplinas al análisis del conflicto analizado sobre el deslinde de dos impuestos, no debe hacer olvidar que nos encontramos, en todo caso, ante una cuestión jurídica y que, por tanto la cuestión debe enfocarse desde el Derecho.

Sin embargo, se está produciendo un desplazamiento negativo del debate sobre el sistema tributario y los tributos que lo forman, desde el enfoque jurídico hasta el económico²². Esta evolución se aprecia en todas las propuestas de reforma del sistema tributario, en el debate político e incluso, tiene traslación en los textos normativos. Así la discusión jurídica discute y evalúa, en definitiva, en qué medida el sistema tributario, los tributos que los componen, y las medidas que se proponen sobre ellos, se ajustan y contribuyen a los principios y valores constitucionales (igualdad, justicia, progresividad, capacidad económica, etc.).

En cambio, el debate económico que impera en la actualidad en todos los ámbitos, se centra en temas como: la potencia recaudatoria, la presión fiscal, la autonomía financiera, la correspondencia fiscal, y, en consecuencia, evalúa los impuestos en términos de principios económicos como la eficiencia o la equidad.

²² Vid. MARTÍN QUERALT, J., "El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas: notas críticas", Palau 14: Revista valenciana de hacienda pública, núm.11, 1990, p.9.

4.- OBJETIVO DE LA TESIS Y METODO DE INVESTIGACIÓN

De acuerdo con todo lo expuesto, el objetivo de este estudio es exponer con la mayor precisión posible, los principales supuestos conflictivos que surgen en la delimitación de la tributación por el ITPO o por el IVA de las operaciones inmobiliarias definidas, tratando de aportar un enfoque eminentemente práctico, así como proponer soluciones a los mismos.

Para ello, en el Capítulo I, me refiero a los principios constitucionales relacionados directamente con el tema analizado, por ser los que ordenan la actividad urbanística sobre la que se desarrolla el deslinde entre el ITPO y el IVA, y la actividad financiera desarrollada por los Entes de diverso ámbito territorial, cada uno a través del impuesto que gestiona. Resulta también inevitable la referencia a la influencia en el conflicto analizado del Derecho Comunitario dado el carácter armonizado del IVA y el hecho de que son precisamente las reglas establecidas por la UE en relación con este impuesto, y la interpretación y aplicación de las mismas efectuadas por España, las que han generado la compatibilidad excepcional entre el ITPO y el IVA al recaer sobre una misma materia imponible.

A continuación, defino los contornos jurídicos de ambos impuestos, empezando por sus respectivos antecedentes históricos. Para ello, invito al lector a bucear por los restos de la Arqueología tributaria de nuestro sistema tributario, expuestos en el Capítulo II, en busca del origen histórico del conflicto, cuestión que en mi opinión resulta esencial y es pasada por alto en la mayoría de los análisis que se realizan sobre esta cuestión.

Tras ello, describo la naturaleza jurídica de ambos tributos, y hago una mención especial a la justificación de la elección que se ha realizado a nivel mundial del IVA como mecanismo de exacción del impuesto general sobre las ventas, con sus ventajas y sus inconvenientes frente a otras alternativas existentes.

A continuación, en los Capítulos III y IV, me sumerjo de lleno en el conflicto, analizando presupuestos, tanto subjetivos como objetivos, para calificar la sujeción, no sujeción, y exención a cada uno de los dos impuestos estudiados, en la enorme tipología de operaciones inmobiliarias que pueden llevarse a cabo.

Para realizar este análisis, he tomado como base la legislación tributaria vigente, no siempre lo precisa que sería deseable, lo cual me obliga a tener especialmente en cuenta la abundante jurisprudencia aplicable a estos supuestos, así como la legislación sobre ordenación del suelo, catastro y urbanismo, a la que se remite de forma sistemática la anterior. Es por ello que incluyo una exposición básica de la evolución y situación actual del urbanismo español por ser un ámbito, que si bien ya de por sí es extremadamente dinámico, como he referido, está experimentando un cambio radical en sus propios cimientos. Este cambio implica la vigencia de un nuevo concepto del urbanismo y de la actividad urbanística que, inevitablemente va a tener importantes consecuencias tributarias.

Como base de todo el análisis tributario, resulta imprescindible la exposición de un esquema del proceso urbanístico completo, desde que un suelo es no urbanizable (en adelante SNU) hasta que se concluye el proceso urbanístico y edificatorio sobre él, así como la definición de todos los conceptos urbanísticos que tienen repercusión directa en la resolución del conflicto tributario analizado. Siguiendo este esquema, es posible identificar la enorme variedad y cantidad de hechos imponibles susceptibles de ser sometidos a gravamen por el ITPO y el IVA.

Con todos los elementos descritos, en el Capítulo IV expongo la resolución del deslinde ITPO-IVA en las operaciones inmobiliarias, y analizo la problemática procedimental de la regularización de los supuestos de doble imposición ITPO-IVA, calificados y autoliquidados de forma errónea por los contribuyentes, tanto desde el punto de vista de éstos, como de las dos Administraciones tributarias afectadas, la estatal y las autonómicas, que deben actuar de forma coordinada para llevar a cabo la regularización necesaria para que la operación soporte finalmente la carga tributaria efectiva correcta.

E inevitablemente, analizo también la problemática histórica que rodea los procedimientos de comprobación de valor realizados por las Haciendas autonómicas, tomando como ejemplo la evolución de la misma en la Comunidad Valenciana hasta el momento actual.

Por último, en el Capítulo V, tras concluir sobre cada uno de los aspectos estudiados, realizo una propuesta de reforma del régimen actual del deslinde ITPO-IVA en las operaciones inmobiliarias que trata de solventar los problemas detectados en el mismo.

A través de esta metodología he pretendido elaborar una guía, lo más completa posible, que cumpla cuatro objetivos esenciales:

1º) Recopilar, a través de la investigación exhaustiva, la legislación, jurisprudencia y doctrina relacionada con el conflicto que surge al deslindar el ITPO y el IVA en las operaciones inmobiliarias, así como las propuestas más recientes sobre la solución al mismo.

2º) Definir los conceptos, tanto tributarios como urbanísticos, que afectan a las operaciones inmobiliarias, en general, y a las entregas onerosas de inmuebles en particular, tratando de despejar las múltiples indeterminaciones que existen en esta materia.

3º) Sistematizar los principales problemas que se plantean en la resolución tributaria y administrativa de estas operaciones. Y, con toda esta información, ofrecer, de la forma más sistemática posible, conclusiones resolutorias a los diversos supuestos reales de deslinde entre el ITPO-IVA en las operaciones inmobiliarias, haciendo especial hincapié en los más conflictivos.

4º) Y ofrecer una propuesta de reforma del sistema vigente con el fin de superar o reducir al menos, algunos de los múltiples problemas que éste provoca.

CAPÍTULO I

FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL E INFLUENCIA DEL DERECHO COMUNITARIO EN EL CONFLICTO ITPO-IVA

I.1.- FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DEL CONFLICTO ITPO-IVA

La CE en vigor, tal como ha destacado el TC en numerosos pronunciamientos, es una norma jurídica con efectos inmediatos, directos y vinculantes para todos, poderes públicos y sujetos de derecho privado²³.

Dentro de la estructura de nuestra Norma Magna, existen numerosos principios básicos que afectan al conflicto analizado principalmente en el Título VII: Economía y Hacienda, y en el Título VIII, que dedica a la Ordenación Territorial del Estado, aunque también, como se verá a continuación, en otras partes de su articulado.

Ahora bien, no hay que olvidar que la adhesión de nuestro país a la UE supuso la asunción de que determinadas competencias propias pasan a ser ejercidas por las instituciones comunitarias. Esta cesión de soberanía de los Estados implica la creación de un ordenamiento jurídico comunitario específico independiente del derecho interno que, desde su entrada en vigor, es asumido por los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros y aplicado por sus Tribunales, siendo, por tanto, vinculante tanto para los propios Estados como para sus ciudadanos. La influencia del Derecho comunitario en el conflicto analizado es objeto del epígrafe I.2.

Antes de entrar de lleno en el estudio de los principios constitucionales con relevancia en el tema objeto de estudio, conviene realizar una última puntualización.

A lo largo del capítulo me refiero en numerosas ocasiones al “interés general” como presupuesto habilitante para determinadas actuaciones de los poderes

²³ Sentencias del TC núm.16/1982 de 28 de abril (RTC\1982\16); 80/1982 de 20 de diciembre (RTC\1982\80); 76/1988 de 26 de abril (RTC\1988\76); 31/2010, de 28 de junio; 137/2011, de 14 de septiembre; 19/2013, de 31 de enero; 8/2015, de 22 de enero; entre otras.

públicos (entre las que, sin duda, se encuentran la planificación urbanística y la exacción de los tributos), siendo, no obstante, y tal como ha resaltado el TC²⁴, un concepto indeterminado y abierto de difícil concreción, aunque, en general, se identifica con lo que es mejor para la mayoría.

I.1.1.- PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES ESENCIALES QUE SE PROYECTAN SOBRE TODO EL ORDENAMIENTO JURÍDICO

En nuestra Constitución se recogen una serie de principios y valores genéricos que se proyectan sobre todo el ordenamiento jurídico, y, por tanto, sobre el Derecho Tributario y sobre el Derecho administrativo y, dentro de este, sobre el Derecho urbanístico²⁵. Estos principios genéricos son los de: legalidad y reserva de ley (y conectado con éste, los principios de jerarquía normativa y publicidad de las normas), igualdad y seguridad jurídica.

Pero, además de ellos, el valor de justicia se configura como un pilar esencial de nuestro ordenamiento jurídico, ya que, a pesar de los problemas que entraña su carácter de concepto jurídico indeterminado, la justicia es, necesariamente, una²⁶. En este sentido, el TC no duda en definir la justicia como el valor superior del ordenamiento” y como “un concepto tendencialmente abierto y plural”²⁷.

A lo largo de esta tesis vamos a encontrarnos, en numerosas ocasiones, ante conceptos jurídicos indeterminados, es decir, como señalan GARCÍA DE ENTERRÍA y TOMÁS RAMÓN FERNÁNDEZ, “conceptos cuyo alcance concreto no puede precisarse a priori, pero sí caso por caso en función de las circunstancias coetáneas

²⁴ Sentencia del TC núm.68/1984, de 11 de junio.

²⁵ No existe absoluta unanimidad sobre la naturaleza jurídica del Derecho urbanístico, pero la mayor parte de la doctrina lo integra como una rama del Derecho Administrativo, si bien destacando su carácter especial dentro de éste. Vid. . Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y PAREJO ALFONSO, L., *Lecciones de Derecho Urbanístico*, Civitas, 1981, p.65 y 66. Esta cuestión es importante en el conflicto analizado por la remisión que realiza la normativa tributaria que recae sobre las operaciones inmobiliarias al Derecho administrativo como supletorio, con base en la cual, asume numerosos conceptos urbanísticos como base para la calificación de las operaciones a efectos del deslinde ITPO-IVA. Si se acepta que el Derecho urbanístico es una rama autónoma, estas remisiones carecerían de validez legal al no existir una remisión expresa al Derecho urbanístico como supletorio como existe con el Administrativo. Asumo por tanto la tesis integradora.

²⁶ Vid. Sobre la unidad de la justicia SAINZ DE BUJANDA, F., “Teoría jurídica de la exención tributaria. Informe para un coloquio”, *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, Vol.III, p. 438.

²⁷ Sentencia del TC núm.181/2000, de 29 de junio.

e, incluso posteriores a su aplicación y que, a la vista de éstas, no admiten sino una sola solución justa.”²⁸. Esta presencia es, como se verá, fuente de controversia dado que dicho “alcance” debe ser apreciado –por el Gobierno, los Tribunales de Justicia, la Administración o los ciudadanos, según el caso- por lo que conlleva una inevitable discrecionalidad y subjetividad que, en definitiva, provoca que no haya unanimidad sobre esa supuesta única solución justa posible.

I.1.1.1.-EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y LA RESERVA DE LEY

El principio de legalidad implica la sujeción a la ley de todos los poderes, ejecutivo, legislativo y, judicial. Nuestra CE, a través de su artículo 9.3, se configura como la máxima garante del cumplimiento de este principio, en relación con el cual el TC ha dictaminado que se trata de “un dogma básico de todo sistema democrático”²⁹. Las razones de la relevancia de este principio son muy claras:

1^o) Por su íntima conexión con otros principios constitucionales como los de:

- JERARQUÍA NORMATIVA, que se considera incluido dentro del propio principio de legalidad ³⁰, y que se traduce en que las normas de rango inferior no pueden oponerse a las de rango superior.
- SEGURIDAD JURÍDICA, al que me refiero más adelante.
- Y, relacionado con el anterior, la necesaria PUBLICIDAD DE LAS NORMAS³¹ como requisito necesario para su eficacia. Como señala GARRIDO FALLA, “la publicidad es requisito previo a la vigencia de la ley”³².

²⁸ GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Aranzadi, Cizur Menor, 2013, Vol. I, p.168.

²⁹ STC núm.108/1986, de 26 de julio

³⁰ Sentencia del TC núm.27/1981, de 20 de julio; y 51/1983, de 14 de junio (RTC\1983\51)

³¹ STC núm. 179/1989, de 2 de noviembre: “sólo podrán asegurarse las posiciones jurídicas de los ciudadanos, la posibilidad de éstos de ejercer y defender sus derechos, y la efectiva sujeción de los ciudadanos y los poderes públicos al ordenamiento jurídico, si los destinatarios de las normas tienen una efectiva oportunidad de conocerlas en cuanto tales normas, mediante un instrumento de difusión general que dé fe de su existencia y contenido, por lo que resultarán evidentemente contrarias al principio de publicidad aquellas normas que fueran de imposible o muy difícil conocimiento.

Esa garantía de publicidad aparece reflejada en la Constitución en varios de sus preceptos: así, disponiendo la inmediata publicación de las Leyes aprobadas por las Cortes Generales, tras la sanción real (art. 91) y, respecto de los tratados internacionales, condicionando su eficacia a su publicación oficial en España (art. 96.1).”

³² GARRIDO FALLA, F., [et al.], *Comentarios a la Constitución*, Madrid, Civitas, 2001, p.178.

2º) Porque, tal como señala SAINZ DE BUJANDA³³, la Ley presta un servicio inestimable, no sólo a la seguridad, sino también a la utilidad y a la justicia³⁴.

Por tanto, se trata de un principio que no sólo afecta al sistema tributario sino a otras instituciones y elementos jurídicos con relevancia en el conflicto tributario analizado. Así, por ejemplo, el derecho de propiedad se encuentra sometido al principio de reserva de ley lo cual, según el TC, *“prohíbe toda operación de deslegalización de la materia o todo intento de regulación del contenido del derecho por reglamentos independientes o “extralegem”, pero no la remisión del Legislador a la colaboración del poder normativo de la Administración para completar la regulación legal,[...], remisión inexcusable, por lo demás, cuando, como es el caso arquetípico de la propiedad inmobiliaria, las características naturales del bien objeto de dominio y su propis localización lo hacen susceptible de diferentes utilidades sociales, que pueden y deben traducirse en restricciones y deberes diferenciados para los propietarios y que, como regla general, solo por vía reglamentaria pueden establecerse.[...]”*³⁵

En el ámbito administrativo este principio implica la sumisión a la ley de toda actividad administrativa³⁶ lo cual se traduce, siguiendo a GARRIDO FALLA, de un lado, “la sumisión de los actos administrativos concretos a las disposiciones vigentes de carácter general” y, de otro, “la sumisión de los órganos que dictan disposiciones generales al ordenamiento jerárquico de las fuentes escritas del Derecho.”³⁷.

³³ SAINZ DE BUJANDA, F., Sistema de Derecho Financiero, Vol.I, Introducción, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977.

³⁴ Los requisitos que debe reunir toda Ley no son obra de los Estados modernos, sino que fueron establecidos en el origen de la actividad legislativa siquiera como ideales enmarcados dentro de la Filosofía del Derecho, pero, lo cierto, es que apenas han sufrido variaciones hasta nuestros días. Como muestra, ya en el siglo I d.C. San Isidoro estableció como exigencias de toda Ley que fuera: honesta, justa, posible, de acuerdo con la naturaleza, en consonancia con las costumbres de la patria, apropiada al lugar y a las circunstancias personales, necesaria, útil, clara –no vaya a ser que por su oscuridad induzca a error-, no dictada para beneficio particular, sino en provecho del bien común de los ciudadanos”, enunciando como se observa la mayor parte de los principios esenciales que informan nuestro ordenamiento jurídico: igualdad, justicia, seguridad jurídica, claridad, y servidora del interés común. Vid.SAN ISIDORO, *Etimológicas*, BAC, Madrid, 1993, Tomo I, p.517.

³⁵ Sentencia del TC núm.37/1987, de 26 de marzo.

³⁶ Artículo 103.1 CE

³⁷ GARRIDO FALLA, F., [et al.], *Comentarios a la Constitución*, Madrid, Civitas, 2001, p.173.

En el ámbito tributario, la Ley siempre ha tenido una importancia decisiva como garantía en la configuración de las instituciones tributarias por su carácter coercitivo, y por ser la parte de nuestro ordenamiento más relacionada con el derecho de propiedad de los ciudadanos. Ahora bien, dentro de él, se ha configurado tradicionalmente la reserva de determinados aspectos de la obligación tributaria a la Ley³⁸, en sentido jerárquico frente a normas de rango inferior. Ahora bien, de acuerdo con el TC, este **principio de reserva de Ley en materia tributaria**³⁹ no implica una legalidad tributaria de carácter absoluto, sino, con mayor flexibilidad, a la exigencia de que la Ley ordene los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria y, concretamente, la creación ex-novo del tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo⁴⁰, criterio que comparte la doctrina de forma unánime⁴¹.

La escueta especificación constitucional de este principio ha sido criticada la doctrina⁴² al provocar problemas en la determinación de cuáles son los elementos esenciales de los tributos que quedan incluidos dentro del mismo. Existe unanimidad sobre algunos de ellos⁴³, pero en relación con otros hay opiniones contrapuestas como

³⁸ Como señala FERREIRO: “La reserva de ley es el mecanismo jurídico que hace efectivo y concreta el principio de legalidad, atribuyendo al legislativo la competencia normal para regular determinadas materias”, en FERREIRO LAPATZA, J.J., en [AAVV] *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Madrid, 2006. Vid. también al respecto CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero: I.Derecho Tributario. Parte general*, Thomson Civitas, Cizur Menor (Navarra) 2009, pp.64 y 65.

³⁹ Recogido con carácter general en los artículos 31.3 y 133.1 y 2 CE. Y con carácter particular en los artículos 133.3 (beneficios fiscales), 135.1 (autorizaciones especiales al Gobierno), 132.3 (patrimonio del Estado) y 128.2 (reservas al sector público de recursos o servicios esenciales). En el ámbito tributario, la legislación ordinaria recoge este principio en numerosos preceptos: los artículos 2.1, 4 y 8 LGT; los artículos 5, 7 y 9 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria; el artículo 6 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos; etc.

⁴⁰ Sentencias del TC núm.6/1983, de 4 de febrero; 41/1983, de 18 de mayo; 37/1981, de 16 de noviembre;179/1985, de 19 de diciembre; 19/1987, de 17 de febrero; y 221/1992, de 11 de diciembre;182/1997, de 28 de octubre; 14/1998, de 22 de enero; y 233/1999, de 16 de diciembre. Vid. también STS, de 20 de enero de 2014, recurso núm.2623/2009 (ROJ: STS 103/2014).

⁴¹ Así, CALVO ORTEGA concluye: “la reserva tributaria no significa que todos los elementos de un tributo tengan que estar establecidos y regulados por ley”, en CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero I.Derecho Tributario. Parte general*, Thomson Civitas, Cizur Menor (Navarra) 2009, pp. 69 y 70. Vid. en el mismo sentido: CHECA GONZALEZ,C., “La crisis del principio de reserva de ley en materia tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 145, 2010, pp.7 a 40; MARTÍN-QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LOPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 2015; o PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 2000; entre otros muchos autores.

⁴² MARTÍN-QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LOPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho* [op.cit], p.130.

⁴³ Ya SAINZ DE BUJANDA identificaba estos elementos esenciales con el “conjunto de elementos

ocurre con: los tipos de gravamen, e incluso sobre los elementos que componen la base imponible que, en principio es un elemento esencial y por tanto sometido al principio de reserva de Ley, pero la concreta delimitación de algunos de los elementos que la configuran es, en ocasiones realizada por remisión legal, a través de normas reglamentarias habiendo valorado el TC que no se incumplía con ello el principio constitucional⁴⁴.

Quizá por ello, la LGT ha optado por el sistema de *numerus clausus* en su artículo 8, enumerando los elementos del tributo que quedan sometidos al principio de reserva de Ley.

Definido a grandes rasgos este principio, y la problemática que envuelve su cumplimiento, existe práctica unanimidad doctrinal en incluir dentro de los elementos del tributo sujetos a él por ser esencial del tributo a las exenciones⁴⁵, que tanta importancia tienen en el conflicto analizado. La justificación es clara: la exención siempre afecta a elementos unívocamente esenciales del tributo, ya sea el hecho imponible o el sujeto pasivo, por lo que si éstos están sujetos a la reserva de ley, la excepción que les afecte debe quedar sometida al mismo criterio, garantizando la seguridad jurídica⁴⁶.

personales y materiales necesarios para la fijación del importe de la deuda a cargo de un sujeto” que configuran el tributo.

⁴⁴ Sentencia del TC núm.221/1992, de 11 de diciembre.

⁴⁵ SAINZ DE BUJANDA, F., en “Teoría jurídica de la exención tributaria. Informe para un coloquio” en, SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, Vol.III, Madrid 1963, p.327; y en *Lecciones de Derecho Financiero*, Universidad Complutense de Madrid, 1989, p. 18; ; PÉREZ ROYO, F. “Fundamento y ámbito del principio de reserva de ley en materia tributaria”, *Hacienda Pública Española*, núm.14, 1972, p.233; GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., “Los beneficios fiscales y su consideración jurídica de gastos públicos”, *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 5, 1980, p.68; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “Exención del impuesto”, en [AAVV], *Nueva Enciclopedia Jurídica Seix*, Ed.F.Seix, Barcelona, Vol.IX, 1958, p.233; MARTÍN QUERALT, J., *Jurisprudencia financiera y tributaria del Tribunal Constitucional*, Madrid, Civitas, 1984, Vol.I, p.259; MARTÍNEZ LAFUENTE, A., *Derecho Tributario. Estudios sobre la jurisprudencia tributaria*, Civitas, Madrid, 1985, p.38; PONT CLEMENTE, J.F., *La exención tributaria (Análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y al IVA)*, Edersa, Madrid, 1986, p.7; o LOZANO SERRANO, C., *Exenciones y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1989, p.54; entre otros muchos.

⁴⁶ Aunque lo cierto es que no existe unanimidad doctrinal sobre el fundamento jurídico de la reserva de ley para las exenciones. Así para algunos autores como PEREZ ROYO la reserva de ley viene impuesta por la necesidad de su consignación presupuestaria, PÉREZ ROYO, F. “Principio de legalidad, deber de contribuir y Decreto-Ley en materia tributaria”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, 1985, núm. 13, pp.41 y ss, 56 y 57.

Para otros como FALCÓN Y TELLA, la reserva de ley se justifica porque las exenciones suponen

La inclusión expresa del principio de reserva de ley para los beneficios fiscales en los artículos 133.3 y 134.2 de la CE, induce a pensar en una especial preocupación sobre el uso de este mecanismo de exoneración de gravamen que ha llevado a reforzar los mecanismos legales para su ejercicio. Una interpretación estricta de este criterio equivale a concluir la exigencia de ley para regular cualquier aspecto relacionado con los beneficios fiscales, pero no ha sido esta la opinión del TC⁴⁷, que se ha decantado por flexibilizarla al dictaminar que, si bien no existe duda alguna sobre que el establecimiento de exenciones y bonificaciones están sometidas a la reserva de ley, pero la misma no debe extenderse a toda la regulación de los mismos, sino que parte de ella, incluyendo su supresión, podrá ser realizada con normas de rango inferior a ley, siempre que se respete el principio de jerarquía normativa. Esta conclusión ha sido muy criticada por un amplio sector doctrinal⁴⁸.

Lo cierto es que la LGT ha zanjado esta cuestión al someter expresamente al principio de reserva de ley el “establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales”.⁴⁹

Ahora bien, incluso en aquellos aspectos sobre los que existe unanimidad doctrinal en que están sometidos a la reserva de Ley, se ha planteado un segundo debate sobre el tipo de leyes al que se refiere la misma, que afecta especialmente al uso de la fórmula del Decreto-Ley y de las leyes de presupuestos.

Sin negar la utilidad de dotar de cierta flexibilidad a este principio, especialmente en materia tributaria, en mi opinión, se ha abusado de la misma tanto en el ámbito Estatal como, especialmente, en el autonómico. No porque nos hayamos

una desviación de los principios constitucionales que garantizan el valor de justicia como la igualdad, FALCÓN Y TELLA, R., “El Decreto-ley en materia tributaria”, Revista Española de Derecho Constitucional, núm. 10, enero-abril 1984, p.206.

Por último, LOZANO SERRANO ha elaborado una tesis basada en que las exenciones forman parte del deber de contribuir por lo que intrínsecamente quedan sometidas al principio de reserva de ley. Concluyendo que los principios de legalidad y reserva de ley en materia tributaria implican la “concreción de unos principios de justicia o de definición de unas necesidades colectivas” cuya valoración corresponde de forma exclusiva al Legislador. Vid. LOZANO SERRANO, C., *Exenciones y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1989, pp. 50 y 51.

⁴⁷ Sentencia del TC núm.6/1983, de 4 de febrero

⁴⁸ HERRERA MOLINA, P.M, *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990, p.136, fundamenta por qué la supresión de exenciones está sometida al principio de reserva de ley en todo caso.

⁴⁹ Apartado d) del artículo 8 de la LGT.

acostumbrado a ello, debe aceptarse la práctica habitual de los Gobiernos que se van sucediendo, de aprobar, de forma sistemática y continuada, modificaciones tributarias a través de un Decreto-Ley⁵⁰, norma conceptualmente reservada en nuestro ordenamiento “para los casos de extrema y urgente necesidad”⁵¹. Este hecho habilitante del Decreto-Ley es, como destacan GARCÍA DE ENTERRÍA y TOMÁS RAMÓN FERNÁNDEZ, un “ejemplo típico” de concepto jurídico indeterminado, cuya concurrencia corresponde, en este caso, evaluar al Gobierno, siendo ésta en mi opinión, su principal debilidad.

A la vista de la actividad casi compulsiva de nuestros Legisladores se podría pensar que, por lo visto, vivimos en una situación permanente de extrema y urgente necesidad. O quizá debemos asumir y criticar que se está abusando de esta fórmula para aprovechar la tramitación abreviada de estas normas con rango legal para eludir los controles parlamentarios que recaerían sobre las mismas y sobre su aprobación si se tramitaran como Leyes ordinarias. Como señala MARTÍN QUERALT: “La urgencia, como presupuesto que habilita para la aprobación del Decreto-Ley, ha pasado a convertirse en algo vacío de contenido.”⁵²

Ante la elevación ante el TC de cuestiones de inconstitucionalidad de Decretos-Leyes⁵³, éste ha dictaminado⁵⁴, según cada caso concreto, en ambos sentidos, aunque

⁵⁰ Sobre el papel del Decreto-Ley en materia tributaria Vid. MARTÍN QUERALT, J. "La ordenación constitucional del Decreto-Ley en materia tributaria", *Revista Española de Derecho Financiero*, 1979, Civitas, núm. 24, pp. 553 a 544 y, del mismo autor, "De Decretos-Leyes y otras nimiedades", *Tribuna Fiscal*, núm. 244, 2011, pp.4 a 7.; FALCÓN Y TELLA, R., "El Decreto-ley en materia tributaria", *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 10, enero-abril 1984, p.206; y PÉREZ ROYO, F. "Principio de legalidad, deber de contribuir y Decreto-Ley en materia tributaria", *Revista Española de Derecho Constitucional*, 1985, núm. 13, pp.41 y ss; y MARTÍN-QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LOPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho* ...[op.cit], p.146.

⁵¹ La doctrina del TC sobre el uso del Decreto-Ley en materia tributaria se resume en su Sentencia núm.182/1997, de 28 de octubre, aplacada desde entonces. En su Sentencia núm. 105/2015, de 28 de mayo, el TC da por cumplido el requisito de la acreditación de las razones de extraordinaria y urgente necesidad que justifican la aprobación de un Real Decreto-Ley por el hecho de que las mismas se hayan incluido en su exposición de motivos, se hayan debatido en el proceso de su convalidación, y se hayan explicado en la memoria de impacto normativo.

⁵² MARTÍN QUERALT, J., "De Decretos-Leyes y otras...[op.cit], p.5.

⁵³ La doctrina del TC sobre la vulneración del art. 86.1 CE por la falta de concurrencia del presupuesto habilitante de la extraordinaria y urgente necesidad, ha sido establecida en las Sentencias núm. 100/2012, de 8 de mayo; 237/2012, de 13 de diciembre; y 39/2013, de 14 de febrero, entre otras, y resumida por el propio Tribunal en la Sentencia núm. 12/2015, de 5 de febrero, en los términos siguientes: "Este Tribunal tiene una doctrina consolidada sobre el

en opinión de un sector doctrinal al que me adhiero completamente, en general con una postura, bien fundamentada, pero excesivamente permisiva, al escudarse en que “la apreciación de la concurrencia de la extraordinaria y urgente necesidad constituye un juicio político que corresponde efectuar al Gobierno (titular constitucional de la potestad legislativa de urgencia) y al Congreso (titular de la potestad de convalidar, derogar o tramitar el texto como proyecto de ley)”⁵⁵.

Ahora bien, el TC, tras reconocer que el Decreto-ley no podrá establecer tributos ni modificar los elementos esenciales del mismo, ha defendido reiteradamente que sí puede por ejemplo, suprimir las exenciones, elemento que según la práctica totalidad de la doctrina, es esencial. No me parece, no obstante, acertada esta conclusión, retomando el presupuesto de la “extrema y urgente necesidad” que debe concurrir en el Decreto Ley. En este sentido, precisamente uno de los problemas que afecta a las exenciones en nuestro ordenamiento tributario es su inercia a permanecer en él, incluso aunque desaparece la causa que las motivó.

En consecuencia, la probabilidad de que, en un momento dado, resulte urgente e inaplazable suprimir una exención hasta el punto de que tenga que hacerse a través de un Decreto-Ley, creo que es prácticamente inexistente. Por lo que el uso de esta norma para tal fin vendría dado por la oportunidad, y no por la necesidad que se requiere. Por tanto, con base en este argumento, opino que habría que rechazar este uso y concluir que, en general, la supresión de exenciones debe realizarse mediante ley ordinaria.

presupuesto que, según el art. 86.1 CE, habilita al Gobierno para dictar la legislación de urgencia que se manifiesta a través de la figura del decreto-ley. Dicho presupuesto habilitante, ‘no es, en modo alguno, una cláusula o expresión vacía de significado dentro de la cual el lógico margen de apreciación política del Gobierno se mueva libremente sin restricción alguna, sino, por el contrario, la constatación de un límite jurídico a la actuación mediante decretos-leyes’, razón por la cual, este Tribunal puede, ‘en supuestos de uso abusivo o arbitrario, rechazar la definición que los órganos políticos hagan de una situación determinada como de ‘extraordinaria y urgente necesidad’ y, en consecuencia, declarar la inconstitucionalidad por inexistencia del presupuesto habilitante”.

⁵⁴ En general sobre la inconstitucionalidad y los límites de los decretos-leyes Vid. las Sentencias del TC núm. 332/2005, de 15 de diciembre; 109/2014, de 26 de junio; 183/2014, de 6 de noviembre; 105/2015, de 28 de mayo; 136/2015, de 11 de junio; y 199/2015, de 24 de septiembre, entre otras. En materia financiera y tributaria Vid. las Sentencias del TC núm. 63/1986, de 21 de mayo; 137/2003, de 3 de julio; 100/2012, de 8 de mayo; 107/2015, de 28 de mayo. Y en materia de urbanismo Vid. la Sentencia núm. 137/2011, de 14 de septiembre.

⁵⁵ Sentencias del TC núm. 332/2005, de 15 de diciembre, 1/2012, de 13 de enero; 136/2015, de 11 de junio

Lo cierto es que, con la permisividad del TC⁵⁶, en la práctica, el mecanismo esencialmente político de control sobre el presupuesto habilitante del Decreto-Ley deriva en mi opinión, en el abuso que se hace de esta norma, especialmente en materia de beneficios fiscales, como ha resaltado un importante sector doctrinal⁵⁷.

En cuanto al uso de las **leyes de presupuestos** para introducir todo tipo de modificaciones en las Leyes tributarias, el artículo 134.7 CE establece los límites de estas normas en materia tributaria que se resumen en que no pueden crear tributos ex novo, ni modificarlos salvo que esté previsto en una ley tributaria sustantiva. Sobre este particular, el TC se ha pronunciado extensamente sobre el contenido constitucional de las leyes de presupuestos, derivada de la interpretación de los artículos 66.2 y 134.2 CE⁵⁸, si bien en algún caso de forma desafortunada según una parte de la doctrina⁵⁹.

Resulta cuanto menos curioso que en la redacción definitiva del artículo 134.2 CE sea el resultado de una enmienda que se interpuso precisamente porque la

⁵⁶ Como señaló el TC en sus Sentencia núm. 182/1997, de 28 de octubre y 136/2015, de 11 de junio: “la fiscalización de este Órgano constitucional es un control externo, en el sentido de que debe verificar, pero no sustituir, el juicio político o de oportunidad que corresponde al Gobierno. Este control externo que al Tribunal corresponde realizar se concreta en los siguientes aspectos: en primer lugar, comprobar ‘que la definición por los órganos políticos de una situación de extraordinaria y urgente necesidad sea explícita y razonada’, y, además ‘que exista una conexión de sentido o relación de adecuación entre la situación definida que constituye el presupuesto y las medidas que en el Decreto-ley se adoptan (STC 29/1982, de 31 de mayo, FJ 3), de manera que estas últimas guarden una relación directa o de congruencia con la situación que se trata de afrontar.”

⁵⁷ HERRERA MOLINA, P.M, *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990, pp.136 y 137, que llega a calificar este abuso del decreto ley en materia de beneficios fiscales de “práctica inconstitucional que convierte en letra muerta el artículo 86 de la Constitución”.

⁵⁸ Sentencias del TC núm. 76/1992, de 14 de mayo; y 274/2000, de 15 de noviembre: “Por tanto, aunque la Ley de Presupuestos también puede establecer disposiciones de carácter general en materias propias de la ley ordinaria estatal (STC 65/1987, FJ 4), para que ello sea constitucionalmente admisible han de cumplirse, según la doctrina constitucional, dos condiciones: 1) que la materia tenga relación directa con los gastos e ingresos que integran el Presupuesto o con los criterios de política económica de la que ese Presupuesto es el instrumento; y 2) que su inclusión en dicha ley esté justificada en el sentido de que se trate de un complemento necesario para la mayor inteligencia y la mejor y más eficaz ejecución del Presupuesto y, en general, de la política económica del Gobierno (SSTC 63/1986, 65/1987, 65/1990, 178/1994, 195/1994).” Destaca también la Sentencia del TC núm.7/2010, de 27 de abril que concluyó la constitucionalidad de la modificación del tipo del IAJD por la Generalitat Valenciana efectuada mediante Ley de Presupuestos.

⁵⁹ Concretamente en su Sentencia núm.27/1981, de 20 de julio, el TC dictaminó que las Leyes de presupuestos podían ser utilizadas “para adecuar los tributos a la realidad”, habilitación inapropiada por ser excesivamente amplia e indeterminada, a juicio de un sector doctrinal, Vid. MARTÍN QUERALT, J., *Jurisprudencia financiera y tributaria del Tribunal Constitucional*, Madrid, Civitas, 1984, Vol.I, p. 96; y FALCÓN Y TELLA, R., “La habilitación a las leyes de presupuestos para modificar tributos”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 33, 1982, pp. 48 y ss.

redacción inicial del precepto también prohibía a estas normas la modificación de los tributos sin excepción. La justificación de esta modificación fue disponer de un instrumento legal flexible para utilizar las leyes de presupuesto para conseguir objetivos de política económica, siendo los beneficios fiscales sin duda un instrumento clave para ello. No critico esta finalidad de las leyes de presupuestos ni su utilidad, ni por supuesto la legalidad de que a través de ellas se modifiquen elementos de los tributos y en particular regulen beneficios fiscales, pero sí el abuso sistemático que se hace de estas normas cuya finalidad es otra, para realizar modificaciones de aspectos de los impuestos que, en mi opinión, deberían realizarse mediante leyes ordinarias. De esta manera, se centraría el debate político sobre cada medida, mientras que al introducirlas medio emboscadas en la maraña de la ingente norma anual presupuestaria, muchas pasan casi desapercibidas o carecen de relevancia política en comparación con aspectos de los presupuestos más polémicos.

Otra práctica demasiado habitual y en muchos casos inadecuada y de legalidad cuestionable, en mi opinión, es el abuso que se realiza de la necesaria discrecionalidad legislativa que la materia tributaria, por su propia naturaleza, ha obligado a reconocer, incumpliendo el principio de reserva de Ley. Como prueba está la extensa actividad del TC en este sentido, provocada por el elevado número de recursos de inconstitucionalidad planteados. Este abuso al que me refiero se instrumenta principalmente de dos formas:

- Por un lado, utilizando normas de rango inferior al legal, especialmente reglamentos, para regular aspectos de los tributos sometidos al principio de reserva de Ley. En estos casos, la inconstitucionalidad de las normas reglamentarias no ofrece dudas⁶⁰, pero ha de plantearse, por lo que las mismas se siguen aplicando hasta que se dictamina su inconstitucionalidad si es que ésta llega a plantearse.

⁶⁰ Tal como reiteró el TC en su Sentencia núm.6/1983, de 4 de febrero, el principio de reserva de Ley no permite que la definición del hecho imponible y de los demás elementos esenciales, o configuradores del tributo “puedan dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria”.

- Y por otro lado, regulando dichos elementos esenciales mediante Ley (dando apariencia de que se está respetando la reserva de Ley tributaria), pero haciéndolo de tal manera que se deja un excesivo margen de discrecionalidad y arbitrariedad, que es completado con normas de rango inferior a Ley, o por normas dictadas por entes territoriales incompetentes para ello⁶¹, de manera que en definitiva se sigue violando dicho principio. En este sentido el TC ha reconocido el amplio margen de discrecionalidad de que goza el Legislador tributario a la hora de configurar los elementos de los tributos, pero también ha resaltado que no se puede identificar esta circunstancia con una libertad absoluta, sino que de forma inevitable y necesaria debe sujetarse a los principios constitucionales del artículo 31.1 CE⁶².

I.1.1.2.-EL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN CONEXIÓN CON EL PRINCIPIO DE SOLIDARIDAD

El principio de igualdad se proyecta a lo largo de todo el texto constitucional, siendo por tanto el cimiento sobre el que se ha construido el ordenamiento jurídico vigente⁶³. En consonancia con esta idea, PEREZ ROYO lo define como “el elemento rector de todo el ordenamiento jurídico”⁶⁴.

Ahora bien, a lo largo de la Carta Magna encontramos numerosas referencias a la igualdad⁶⁵, pero no siempre se utilizan en el mismo sentido. Así, con carácter general y personal, se encuentra consagrado en el artículo 14 de la Carta Magna. Mientras que el artículo 139.1 CE dispone que: "Todos los españoles tienen los mismos derechos y

⁶¹ Sentencias del TC núm. 179/1985, de 19 de diciembre; 19/1987, de 17 de febrero.

⁶² Sentencias del TC núm.134/1996, de 22 de julio; y 221/1992, de 11 de diciembre. En relación con ésta última, merece la pena resaltar el voto particular del Magistrado Sr. Rodríguez Bereijo en el que discrepaba totalmente de la conclusión del TC declarando constitucional el precepto impugnado. En su opinión dicho precepto sí era inconstitucional porque dejaba a la completa discrecionalidad y arbitrio del Gobierno la regulación de un elemento integrante de la base imponible, contraria al principio de reserva de Ley tributaria

⁶³ La igualdad es quizá el valor jurídico cuya aparición histórica está más definida: el pensamiento ilustrado del siglo XVIII, volcado en la declaración francesa post-revolucionaria de derechos del hombre y el ciudadano de 1789 que ha tenido reflejo en gran número de normas constitucionales, especialmente en el mundo occidental y, obviamente, en la nuestra.

⁶⁴ PÉREZ ROYO, J., Curso de Derecho Constitucional, Marcial Pons, 2014, p.209.

⁶⁵ Artículos 1.1, 9.2, 14, 23.2, 31.1, 32, 39.2, 139.1 CE

obligaciones en cualquier parte del territorio español”, lo cual tiene repercusiones en todos los ámbitos relacionados con el conflicto analizado: el civil, el administrativo, el urbanístico y el tributario.

Y, de manera expresa en el ámbito tributario⁶⁶, se recoge en el citado artículo 31.1 al establecer la exigencia de un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad⁶⁷.

En este sentido, el TC, tras destacar el carácter preeminente de este principio en nuestro ordenamiento jurídico⁶⁸, ha manifestado de forma reiterada que este principio no veda cualquier desigualdad, sino sólo aquella que, desde la perspectiva de la finalidad de la norma, no sea razonable y carezca de fundamentación, es decir, que no esté justificada de forma objetiva y razonable, y pueda calificarse de discriminatoria⁶⁹. Así como que la igualdad debe valorarse teniendo en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de las relaciones en que se proyecte con base en los principios de razonabilidad y proporcionalidad⁷⁰.

El derecho a la igualdad incluye no sólo la igualdad ante la ley sino también la **igualdad en la aplicación de la ley** como límite para los poderes ejecutivo y judicial.

En relación al primero, tal como ha señalado PEREZ ROYO: “Para el poder ejecutivo la exigencia de igualdad constitucional es similar a la del poder legislativo. La igualdad constitucional exige *la neutralidad en la ejecución de la ley*. [...] Esta exigencia se extiende a toda la actividad ejecutiva y afecta tanto a los reglamentos como a los puros actos administrativos.”⁷¹

⁶⁶ Sentencia del TC núm.46/2000, de 17 de febrero.

⁶⁷ Ahora bien, tal como ha resaltado en numerosas ocasiones el TC esto no implica que todas las referencias a la igualdad contenidas en el texto constitucional, y concretamente la del artículo 31.1, puedan reconducirse sin más a la igualdad consagrada en el artículo 14, susceptible de amparo constitucional. Vid. Sentencias del TC núm. 19/1989, de 31 de enero; 54/1993, de 15 de febrero; y 159/1997, de 2 de octubre.

⁶⁸ Sentencias del TC núm. 103/1983 de 22 de noviembre; 104/1983, de 23 de noviembre; 8/1986 de 21 de enero.

⁶⁹ Sentencias del TC núm.49/1982, de 14 de julio; 49/1985, de 28 de marzo; 83/1984, de 24 de julio; 209/1988 de 10 de noviembre; 45/1989 de 20 de febrero; 1/1990, de 15 de enero; 214/1994, de 14 de julio; 134/1996, de 22 de julio; 72/1997, de 10 de abril; 80/1997, de 21 de abril; 36/1999, de 22 de marzo; 10/2005, de 20 de enero; 46/2000, de 14 de febrero; 295/2006, de 11 de octubre; 339/2006, de 11 de diciembre; 61/2007 de 7 de mayo; 90/2009, de 20 de abril; 19/2012, de 15 de febrero; y 60/2015, de 18 de marzo de 2015.

⁷⁰ Sentencias del TC núm. 75/1983, de 3 de agosto; y 114/1987, de 6 de julio; 209/1988, de 10 de noviembre; 76/1990, de 26 de abril; 164/1994,

⁷¹ PÉREZ ROYO, J., *Curso de Derecho Constitucional*, Marcial Pons, 2014.

Mientras que respecto el poder judicial, tal como ha reiterado el TC ⁷² implica que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales y que, cuando considere que debe apartarse de sus precedentes deberá ofrecer una fundamentación razonable para ello⁷³. En este sentido, el TC ha conectado el principio de igualdad con el de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos o control jurisdiccional de la discrecionalidad administrativa⁷⁴. En consonancia, un órgano judicial “no pueda apartarse de forma caprichosa del sentido de sus decisiones adoptadas previamente sin una argumentación razonada que lo justifique, que garantice que la decisión adoptada responde a una interpretación abstracta y general de la norma aplicable y no de una solución ad personam”⁷⁵.

En el ámbito tributario, es frecuente considerar que este principio está íntimamente relacionado con el deber de contribuir, es decir que se traduce en forma de capacidad contributiva, de manera que lo que exige el mismo es que situaciones económicas iguales sean tratadas de la misma manera atendiendo a que la capacidad económica que se pone de relieve es la misma. También se defiende la conexión del principio de igualdad con el de solidaridad en sus tres vertientes: interpersonal, interterritorial e intersectorial⁷⁶.

En virtud del principio de solidaridad, como señala LAGO MONTERO, queda prohibida cualquier medida adoptada por una CCAA que implique: cualquier privilegio

⁷² Sentencias del TC núm.181/1987, de 13 de noviembre; 144/1988, de 12 de julio; 96/1997, de 19 de mayo; 240/1998, de 15 de diciembre; 210/2002, de 11 de noviembre; 106/2003, de 2 de junio; 111/2004, de 12 de julio; 117/2004, de 14 de julio; 29/2005 de 14 de febrero; 146/2005, de 6 de junio; 27/2006, de 30 de enero; 13/2011, de 28 febrero; 38/2011, de 28 marzo; 150/2011, de 29 septiembre; 13/2012, de 30 de enero ; 11/2013, de 28 de enero ; 45/2013, de 25 de febrero; 21/2015, de 16 de febrero.

⁷³ Sentencias del TC núm.90/1993, de 15 de marzo; 266/1994, de 3 de octubre; 285/1994, de 27 de octubre; 4/1995, de 6 de febrero; 55/1999, de 12 de abril; 62/1999, de 22 de abril; 102/1999, de 31 de mayo; 132/2001, de 7 de junio; 150/2001, de 2 de julio; 238/2001, de 18 de diciembre; 210/2002, de 11 de noviembre; 106/2003, de 2 de junio; 5/2006, de 16 de enero ; 349/2006, de 11 de diciembre ; 2/2007, de 15 de enero ; 184/2007, de 10 de septiembre ; 31/2008, de 25 de febrero.

⁷⁴ GARCIA DE ENTERRÍA, E., La interdicción de la arbitrariedad en la potestad reglamentaria”, *Revista Administración Pública*, núm.30, 1959, pp.131 y ss.

⁷⁵ Sentencias del TC 106/2003, de 2 de junio; 13/2004, de 9 de febrero; 27/2006, de 30 de enero y 246/2006, de 24 de julio.

⁷⁶ Así PALO TABOADA identifica las raíces del principio de solidaridad en las ideas de igualdad y unidad en PALAO TABOADA, *La financiación de la Hacienda regional*, Ed. Universidad de Zaragoza, p.56. *Vid.* también FALCÓN Y TELLA, R., *La compensación financiera interterritorial*, Publicaciones del Congreso de los Diputados, Madrid, 1986, p.117.

económico; cualquier limitación a la libre circulación y establecimiento de personas, bienes y servicios; y, desde luego aquellas que conviertan su territorio en un “espacio fiscal privilegiado”; al mismo tiempo que impone una obligación de coordinación entre las distintas Haciendas Públicas⁷⁷.

La importancia de esta cuestión en el conflicto analizado es esencial, ya que la exigencia de solidaridad en estos tres ámbitos (ciudadanos, CCAA y sectores económicos) justifica la existencia de diferencias en el deber de contribuir, sin que esto suponga que se está violando el principio de igualdad, al considerarse justificadas.

Esta legitimación para aprobar medidas que impliquen tratamientos diferenciados con base en el valor de justicia tributaria y el principio de solidaridad, sin que suponga una vulneración del principio básico de igualdad ampara, por ejemplo, la constitucionalidad de exenciones y otros beneficios fiscales. Como señala SÁNCHEZ GALIANA no hay que perder de vista que “a veces, será una desigualdad en el trato, la que pueda hacer efectiva la solidaridad”, refiriéndose a la legitimidad de las desigualdades, cuando las mismas vienen amparadas en la consideración de las diferencias “de hecho, económicas y sociales” existentes entre las diferentes partes de nuestro territorio nacional⁷⁸. Pero no justifica en absoluto que, escudándose bajo el principio de autonomía financiera de los Entes territoriales, se produzca en nuestro país un trato fiscal discriminatorio, ante identidad de presupuestos objetivos. Situación que se está dando⁷⁹. Así, por ejemplo, RAMÍREZ GÓMEZ, se ha pronunciado sobre la incongruencia que supone, desde el punto de vista de la igualdad y la justicia tributaria, el hecho de que algunas CCAA establezcan impuestos que no existen en otras⁸⁰. Pero en mi opinión también se están produciendo discriminaciones injustificadas en el ejercicio de las competencias normativas que las CCAA tienen sobre los impuestos cedidos. Así, concretamente en el ámbito tributario y en relación

⁷⁷ LAGO MONTERO, J.M., *El poder tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Pamplona, 2000, pp.68 y 81.

⁷⁸ SÁNCHEZ GALIANA, J.A., “La cesión de tributos a las Comunidades Autónomas y los principios de justicia tributaria”, en [AAVV], dirigido por SÁNCHEZ GALIANA, J.A., *Estudios críticos sobre la delimitación territorial del poder financiero. Situación actual y perspectivas de reforma*, Titant Lo Blanch, Valencia, 2014, p.545.

⁷⁹ En este sentido, por ejemplo, se pronuncia.

⁸⁰ RAMÍREZ GÓMEZ, S., “La actividad financiera de las Comunidades Autónomas en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (191-1989)”, *Revista de Derecho Financiero*, Civitas, núm.66, 1990, p.257.

con el ITPO, al aprobar los tipos impositivos, las CCAA están provocando distinciones injustificadas, sobre una manifestación de capacidad económica idéntica sin la necesaria coherencia y razonabilidad que exige el TC⁸¹.

Cabe plantearse, cuanto menos, sobre el respeto al principio de igualdad de estas medidas autonómicas, habida cuenta de que en cada CCAA se soporta una carga fiscal diferente por el mismo hecho imponible, ya se sujete al IVA (común en todo el país pero cuyo gravamen va asociado al IAJD cuando la operación se formaliza en escritura pública) o al ITPO.

En consonancia con la doctrina del TC expuesta, estas desigualdades en el trato fiscal no serían contrarias al principio de igualdad en la medida en la que estuvieran justificadas. En mi opinión no lo están. Como se observa en el ANEXO 1 ante una compraventa de un inmueble sujeta al ITPO, la carga fiscal soportada en nuestro país por este impuesto oscila, sin tener en cuenta tipos reducidos, entre un 6,5% y un 11%. Si tenemos en cuenta los tipos reducidos y, sobre todo, el hecho de que los supuestos sobre los que se aplican, y los requisitos que se exigen, no son comunes a todas las CCAA, sino que, cada una de ellas, los establece libremente, la diferencia es notablemente mayor. Por poner solo un ejemplo de este segundo caso, de acuerdo con la normativa vigente en Aragón, la adquisición de un local comercial sujeta al ITPO -porque el transmitente no tenga la consideración de sujeto pasivo del IVA, por ejemplo- tributaría en el ITPO al 1%, mientras que, en la mayoría de CCAA, que no tienen establecido este beneficio fiscal, tributaría a un tipo de, entre un 8, y un 10%.

Lo cierto es que, aunque en general siempre se ha considerado que la diferencia entre las tarifas del ITPAJD aprobadas en las diferentes CCAA no son contrarias a este principio, en los últimos años se han presentado varios recursos de inconstitucionalidad por parte del Estado contra algunas CCAA que han aprobado tipos ostensiblemente reducidos para operaciones inmobiliarias que podrían quedar

⁸¹ Sentencia del TC núm.209/1988, de 10 de noviembre: "Tan contraria a la igualdad es, por tanto, la norma que diversifica por un mero voluntarismo selectivo como aquella otra que, atendiendo a la consecución de un fin legítimo, configura un supuesto de hecho, o las consecuencias jurídicas que se le imputan, en desproporción patente con aquel fin, o sin atención alguna a esa necesaria relación de proporcionalidad...[...]"

gravadas al IVA por renuncia a la exención, en un intento de desincentivar dicha renuncia con esta medidas acompañada en muchos casos con un incremento del tipo del IAJD cuando no se ejercita la renuncia. Este comportamiento ha sido considerado desleal e ilegal por el Gobierno de la Nación, que ha impugnado las normas que han establecido estos tipos impositivos, si bien ninguno de estos recursos ha sido resuelto hasta el momento por el TC por lo que habrá que esperar a su pronunciamiento al respecto.

Por su parte, en el ámbito urbanístico, la proyección de este principio esencial sobre el Derecho administrativo en general y dentro de él, el Derecho urbanístico en particular, ha sido reconocida tanto por el TC⁸² como por el TS⁸³. El significado de este principio es evidentemente el mismo para cualquier rama de nuestro ordenamiento, pero la distribución competencial realizada por la Constitución en esta materia ha dificultado notablemente su concreción.

Así, garantizar la igualdad es una obligación para los poderes públicos y, por tanto, para el Estado, que además tiene la competencia exclusiva sobre las condiciones para el ejercicio del derecho a la propiedad. Esto podría servir de justificación para que el Estado entrara a legislar sobre cuestiones urbanísticas en garantía del cumplimiento de este principio. Pero dado que las CCAA ostentan la competencia sobre la ordenación de su territorio y la actividad urbanística (me remito al respecto al epígrafe I.1.4.2), tal posibilidad se ha enfrentado a la oposición frontal de éstas, que se resisten a cualquier actuación del Estado en la que perciban cualquier atisbo de intromisión en sus asuntos. Oposición que, en general, ha gozado del respaldo del TC, especialmente a raíz de la Sentencia 61/1997, de 20 de marzo, a la que me voy a referir en numerosas ocasiones por su importancia capital. En esta cuestión dicha Sentencia señaló que no deben confundirse los límites que impone la salvaguarda del principio de igualdad, que vinculan todos los poderes públicos, con un título competencial a favor del Estado y, especialmente, que “las condiciones básicas que garanticen la igualdad, se predicen de los derechos y deberes constitucionales en sí mismos considerados, y no de los sectores materiales en lo que estos se insertan.”

⁸² Sentencia del TC núm.61/1997 de 20 de marzo.

⁸³ Vid. Sentencia del TS, de 27 de noviembre de 1981, resolución núm. 748/1981 (ROJ: STS 2101/1981).

I.1.1.3.-EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA

El alcance del principio de seguridad jurídica, siguiendo a CALVO ORTEGA, “es lo que se ha definido sintéticamente como “saber a qué atenerse” en las relaciones jurídicas y, principalmente, en el Derecho Público.”⁸⁴.

Nuestro TC lo define como una suma de principios constitucionales esenciales al referirse a él como la: "suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad"⁸⁵.

Por tanto, este principio se exige a todo nuestro Ordenamiento jurídico, y, dentro de él resulta esencial su respeto tanto en el Ordenamiento tributario, por sus consecuencias sobre el patrimonio de los ciudadanos, como en el urbanístico, dados los efectos -muchas veces irreversibles-, que la actividad urbanística como función pública que lleva a cabo la ordenación del suelo, público y privado, en atención al interés general, tiene sobre el derecho a la propiedad privada⁸⁶.

En el ámbito tributario, ya SMITH hizo referencia a este principio, denominándolo “de certidumbre”⁸⁷, en referencia a que los poderes públicos están

⁸⁴ CALVO ORTEGA, R., dispone que “Este principio definido de una manera diversa (aunque siempre de acuerdo en lo esencial) gira en torno a la idea de certeza en relación con los efectos jurídicos de un determinado hecho realizado por un sujeto de derecho.[...]”; en *Curso de Derecho Financiero: I. Derecho Tributario. Parte general*, Aranzadi, Cízur Menor (Navarra), 2009, p.75.

⁸⁵ STC núm.27/1981, de 20 de julio. Vid. También Sentencias núm. 37/1987, de 26 de marzo; 99/1987, de 11 de junio; y 227/1988, de 29 de noviembre.

⁸⁶ En su Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, el TC concluyó la constitucionalidad de la norma impugnada en atención a que la misma contenía “suficientes referencias normativas, de orden formal y material, para generar previsibilidad y certeza sobre lo que, en su aplicación, significa una correcta actuación administrativa y, en su caso, para contrastar y remediar las eventuales irregularidades, arbitrariedades o abusos.”

⁸⁷ El principio smithiano de certidumbre del sistema tributario se enuncia de la siguiente manera: “El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha del pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar deben ser claras y patentes para el contribuyente y para cualquier otra persona. Cuando esto no ocurre todos los que están sujetos al impuesto se encuentran más o menos a merced del recaudador, que puede recargar al contribuyente que a él le molesta o arrancarle por miedo a tal recargo algún regalo o propina. La inseguridad del impuesto estimula toda insolencia y favorece la corrupción de una categoría de personas que son

obligados a definir ex-ante, y por vía jurídica, los elementos esenciales de los tributos con el fin de que los administrados tengan certeza sobre los mismos. A estos efectos se consideran elementos esenciales: el objeto imponible, el sujeto pasivo, las exenciones, la tarifa, el devengo y el período de pago, así como el régimen de infracciones y sanciones.

En definitiva, el cumplimiento de este principio exige, de un lado, la obligatoriedad de la publicidad adecuada de las normas con respeto a la legalidad y la jerarquía normativa, y, de otro, la claridad de la definición del contenido de la norma, puesto que, de conformidad con numerosa doctrina europea⁸⁸, como normas de injerencia en la esfera patrimonial de los ciudadanos, están sujetas al principio de tipicidad que exige que el presupuesto fáctico de la norma esté rigurosamente perfilado. No obstante, las propias características de los tributos provocan que su tipicidad por parte del Legislador lleve aparejada un cierto grado de incertidumbre, en detrimento de la seguridad jurídica.

Esto ha provocado la aparición en el ámbito tributario de vías de relación voluntarias entre la Administración y los ciudadanos, con la intención de reducir la inseguridad jurídica, inéditas en otras ramas del Derecho, entre las que destacan: las consultas vinculantes, y los acuerdos previos de valoración⁸⁹; los precios de transferencia previstos en el art.16 TRLIS; o los acuerdos sobre tratamiento fiscal de determinadas transacciones, impulsadas desde la Comisión Europea.

por naturaleza impopulares, incluso cuando no son insolentes o corrompidos. La certeza de lo que cada individuo debe pagar en cuestión de impuestos es asunto de importancia tal que yo creo, y lo prueba la experiencia de todas las naciones, que la importancia de un notable grado de desigualdad no es un mal tan grande como la de un grado pequeñísimo de incertidumbre”.

SMITH, A., *Investigación de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones* (versión española de LAZARO, A.), Aguilar, Madrid, 1956, p.684.

⁸⁸ En España, Sainz de Bujanda se refirió a esta cuestión señalando que la norma jurídica debe ofrecer “una estructura racional, de tal suerte que el empleo del método lógico-jurídico permita descubrir su sentido y sus conexiones”. SAINZ DE BUJANDA, F., *Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario español*, en Hacienda y Derecho, Madrid 1963, Vol.III, p. 315.

Por su parte diversos autores europeos han incidido en la vinculación entre la seguridad jurídica y la existencia de normas rígidas, ya que la norma elástica es el presupuesto de los poderes discrecionales de la Administración. Destacan en este tema de: Crezelius, V.G., y Friedrich K., en Alemania; Zingali G., en Italia; y Xavier A., en Portugal. Este último autor, en su artículo “Tipicidad y legalidad en el Derecho Tributario” en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 120, 1975 señaló que: “ la tipicidad en la aplicación de la norma se opone a la discrecionalidad, al menos en aquellos aspectos que podemos calificar como sustanciales de la norma de injerencia”.

⁸⁹ Reconocidos ambos como instrumentos, a través de los cuales, la Administración cumple el deber de información y asistencia a los obligados tributarios que le impone el artículo 85 LGT.

La seguridad jurídica lleva aparejadas a la previsibilidad y la certeza sobre el sistema tributario⁹⁰, así como la claridad y la no confusión normativa⁹¹, todo lo cual se traduce en que los ciudadanos deben tener conocimiento previo, claro y exacto de las consecuencias jurídicas de sus actos, especialmente en esta rama del Ordenamiento donde el incumplimiento lleva aparejada la sanción⁹².

De acuerdo con la doctrina constitucional, existe una relación unívoca entre los principios de seguridad jurídica e irretroactividad⁹³, al que me refiero -concretamente en el ámbito tributario- en el epígrafe I.1.3.4, por lo que me remito a él.

I.1.2.-INFLUENCIA DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES INFORMADORES DEL ORDEN SOCIOECONÓMICO SOBRE EL CONFLICTO ANALIZADO

El Título VII de nuestra CE acoge, bajo la rúbrica de "Economía y Hacienda", los principios básicos del orden socioeconómico, con alguna aislada excepción. Lo cual justifica su denominación de "Constitución económica"⁹⁴, es decir, el conjunto de

⁹⁰ Sentencias del TC núm.15/1986, de 31 de enero; y 104/2000 de 13 de abril.

⁹¹ Sentencias del TC núm. 46/1990 de 15 de marzo; 146/1993, de 29 de abril; y 118/1996, de 27 de junio.

⁹² Este valor, ampliamente positivizado por la CE, puede considerarse, a juicio de *García Novoa*, como un principio esencial invocable por los ciudadanos y vinculante para los Poderes Públicos que, por tanto, debe prevalecer frente al legalismo, pues solo la seguridad de un Ordenamiento de consecuencias previsibles garantiza la constitucionalidad de las normas tributarias y la no arbitrariedad en su aplicación tanto por la Administración como por los Tribunales. GARCIA NOVOA, C., en *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Ed. Marcial Pons, Madrid 2000, p.39 y 113; citando al autor alemán PAULICK, H., en "*La Ordenanza Tributaria de la República Federal Alemana. Su función y significado para el Derecho Tributario*", en *La Ordenanza Tributaria Alemana*, Madrid, IEF, Ministerio de Hacienda, p.43.

En este sentido el TC ha sentado en su Sentencia núm. 46/1990, de 15 de marzo que: "la exigencia del artículo 9.3 relativa al principio de seguridad jurídica implica que el Legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse, y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas (...). Hay que promover y buscar la certeza respecto a qué es Derecho y no ... provocar juegos y relaciones entre normas como consecuencia de las cuales se introducen perplejidades difícilmente salvables respecto a la previsibilidad de cuál sea el Derecho aplicable, cuáles las consecuencias derivadas de las normas vigentes, incluso cuáles sean éstas".

⁹³ Sentencia del TC núm.126/1987, de 16 de julio: "En cuanto al principio de seguridad jurídica también aducido, ha venido ciertamente configurándose, a partir de la Sentencia núm.26 del Tribunal Constitucional Federal alemán, de 19 de diciembre de 1961, una línea argumental que, partiendo de la idea del Estado de Derecho y de los principios que lo informan, considera que las normas tributarias retroactivas pueden estimarse constitucionalmente ilegítimas cuando atentan a tal principio y a la confianza de los ciudadanos.

⁹⁴ El concepto de "Constitución económica" fue definido por el TC en sus Sentencias núm. núm. 37/1981, de 16 de noviembre; y en la 1/1982, de 28 de enero.

Vid. al respecto el voto particular del Magistrado Don Luis Díez-Picazo, a la STC 37/1981, de 16 de noviembre: "El concepto de Constitución económica designa el marco jurídico fundamental para la estructura y funcionamiento de la actividad económica o, dicho de otro modo, para el orden

normas que delimitan el marco jurídico fundamental para la estructura y funcionamiento de la actividad económica, dentro de la cual se enmarca la configuración tanto de la actividad urbanística⁹⁵, como de la Hacienda Pública; ambas inseparables de la del régimen económico-social general.

No obstante, este título no acoge en su articulado la totalidad de las normas que delimitan el marco jurídico fundamental de la actividad económica, pues fuera del mismo se encuentran algunas otras normas ciertamente esenciales, como se verá a continuación, no obstante lo cual se puede afirmar que se trata del núcleo de la constitución económica.

Lo cierto es que se trata de un Título extenso que adolece de una estructura verdaderamente sistemática y que presenta una notable heterogeneidad de contenidos. Además, tal como advirtió una parte de la doctrina patria, el consenso constitucional ha dado origen a una serie de indeterminaciones e imprecisiones en la dicción de numerosos preceptos y, de manera principal, en los que integran la Constitución Económica, que obligan al jurista intérprete a un importante esfuerzo en busca del verdadero sentido y ámbito de las normas⁹⁶.

del proceso económico. En ella se define el orden económico en sus fundamentos esenciales y se establecen normas que sirvan de parámetros para la acción de los operadores económicos.”

Vid. también, DUQUE DOMÍNGUEZ, J., “Constitución económica y derecho mercantil”, ponencia en las Jornadas sobre la reforma de la legislación mercantil, Civitas, Fundación Universidad-Empresa, Madrid, 1979, pp. 63 y ss, define la Constitución económica como el “conjunto de normas que, con rango constitucional, establecen la legitimación para ejercer la actividad económica, el contenido de las libertades y los poderes que se derivan de esta legitimación, las limitaciones que afectan a los mismos y la responsabilidad que grava su ejercicio, así como los instrumentos y medidas con los cuales el Estado puede actuar o intervenir en el proceso económico.”

⁹⁵ En la Sentencia clave en el ámbito del Derecho urbanístico, número 61/1997, de 20 de marzo (RTC\1997\61), el TC definió el urbanismo como aquella “disciplina jurídica del hecho social o colectivo de los asentamientos de población en el espacio físico, lo que, en el plano jurídico, se traduce en la ordenación urbanística, como objeto normativo de las leyes urbanísticas.”

⁹⁶ CAZORLA PRIETO, L.M., *Temas de derecho constitucional y derecho administrativo*, Marcial Pons, 1988, pp. 51 a 55.

FONT GALÁN, J.I., “Notas sobre el modelo económico de Constitución Española de 1978”, *Revista de Derecho Mercantil*, núm.152, abril-junio 1979, p.212.

GARCÍA PELAYO, M., “Consideraciones sobre las cláusulas económicas de la Constitución”, en *Estudios sobre la Constitución Española de 1978*, Libros Pórtico, Facultad de Derecho de la Universidad de Zaragoza, Zaragoza, 1979, p.39.

No obstante, nuestra Constitución económica también goza de defensores, como FONT GALÁN, quien considera que “las críticas que tildan de ambigüedad a nuestra Constitución económica están, en algunos casos, fuertemente ideologizadas y merecen, en rigor, ser tachadas de apresuradas y contradictorias”. FONT GALÁN, J.I., *Constitución económica y derecho de la competencia*, Tecnos, Madrid, 1987, p.139. O en el ámbito tributario, como señaló VICENTE-ARCHE existe un margen de discrecionalidad propio de la ley, lo cual no debe suponer un problema, siempre que se respeten una “líneas maestras de justicia tributaria”, en el prólogo de

Sentadas estas bases, los denominados principios informadores del orden socioeconómico, contenidos en lo que se conoce como Constitución económica condicionan, en última instancia, la actividad financiera del Estado y tienen especial incidencia sobre la actividad urbanística y la exacción de los tributos, partiendo de que nuestra Norma suprema definen tanto el urbanismo como la obtención de ingresos a través del sistema tributario como competencias y responsabilidades irrenunciables de los poderes públicos.

Así, la actividad financiera del Estado comprende la obtención de los ingresos públicos necesarios para sufragar los gastos públicos presupuestados. Dentro de estos ingresos una parte importante son los obtenidos a través del sistema tributario que despliega su eficacia sobre las manifestaciones de capacidad económica que se derivan directamente del orden socioeconómico existente en el país.

Mientras que la actividad urbanística se define en nuestro ordenamiento como una función pública⁹⁷, en atención al interés general al que debe servir la ordenación del suelo disponible, como recurso escaso directamente relacionado con el bienestar de la población, lo cual desaconseja dejarla en manos del sector privado guiado principalmente por el ánimo de lucro, finalidad legítima pero incompatible con las garantías que dicha actividad debe suponer, con base constitucional en los principios generales de orden socio-económico.

Ahora bien, el hecho de que el urbanismo sea una función pública en su vertiente de planeamiento del territorio no excluye que, como actividad económica, una parte importante de la misma sea de ejecución privada, y que la actividad urbanizadora y promotora sea una fuente importante de ingresos públicos (especialmente en momentos de expansión inmobiliaria) al desplegarse sobre él nuestro sistema tributario con toda su eficacia, consecuencia inevitable de la naturaleza lucrativa de estas actividades.

Antes de analizar cada uno de estos principios, he de puntualizar que aunque los englobe bajo esta denominación, lo cierto es que se trata de un compendio de

SOLER ROCH, M.T., *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Civitas, Madrid, 1983, pp.11.

⁹⁷ La calificación del urbanismo con una función pública fue una innovación de la importantísima Ley del Suelo de 1956, norma que codificó por primera vez el derecho urbanístico español incluyendo novedades importantísimas, y sobre cuyo modelo se ha construido toda la legislación urbanística posterior. Sin negar este valor, lo cierto es que su aplicación práctica fue un proceso muy complejo y costoso, por múltiples motivos.

derechos, libertades y principios propiamente dichos, que no forman una unidad formal sino que, como veremos, se reparten a lo largo del articulado de la CE, pero sí sistemática. De ahí que se les suela denominar principios del orden socioeconómico dado que, considerados en su conjunto, constituyen la base sobre la que se articula el orden socioeconómico de nuestro país.

La Economía española pre-constitucional se caracterizaba por ser una economía mixta al coexistir en ella dos sectores económicos claramente diferenciados: el público (con un peso en la economía muy elevado); y el privado; relacionados entre ellos con base en el principio de subsidiariedad del segundo respecto del primero.

Y precisamente, nuestra Constitución se configuró como el nuevo marco jurídico que debía posibilitar y legitimar la transición hacia un nuevo modelo económico en el que imperara la libre competencia y la libertad de mercado, si bien, sometidos a la tutela de los poderes públicos, como garantía de protección del interés general, para lo cual se les dota de determinadas prerrogativas en materia económica⁹⁸.

Para conseguir esta mutación del modelo económico existente en nuestro país, marcadamente intervencionista, hacia lo que ha venido en denominarse una “economía social de mercado”⁹⁹, se definieron una serie de principios con la finalidad de: incentivar la iniciativa privada; otorgar el mismo rango a los sectores público y privado; y potenciar, en definitiva, una economía de libre mercado y

⁹⁸ FONT GALÁN, J.I., *Constitución económica y derecho de la competencia*, Tecnos, Madrid, 1987, pp.136 y 137.

LAGUNA DE PAZ, J. C., *Las empresas públicas de promoción económica regional*, Montecorvo, Madrid, 1991, p.24.

⁹⁹ ENTRENA CUESTA, R., “El principio de libertad de empresa” en [AAVV] coordinado por GARRIDO FALLA, F., *El modelo económico en la Constitución española*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1981, p.131.

ROJO FERNÁNDEZ-RIO, A., “Actividad económica pública y actividad económica privada en la Constitución española”, *Revista de Derecho Mercantil*, núm. 169-170, 1983, p. 316.

DE JUAN ASENJO, O., *La Constitución económica española*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1984, p.92.

ARAGÓN REYES, M., “Constitución económica y libertad de empresa»,” en [AAVV] coordinado por IGLESIAS PRADA, J. L., *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Aurelio Menéndez*, Civitas, Madrid, 1996, vol. I, pp.63 y 64.

VEIGA COPO, A., “XXV de Constitución económica: libertad de empresa, iniciativa pública y planificación”, *ICADE*, núm. 58, 2003, p. 215.

competencia, reduciendo por tanto el intervencionismo público al mínimo y siempre justificado en razones de interés general, especialmente cuando la gestión pública resulte deficitaria¹⁰⁰.

Es cierto que existe una corriente doctrinal que defiende, por el contrario, que nuestro modelo económico es una economía de mercado pura¹⁰¹, pero estas opiniones, además de minoritarias y muy criticadas¹⁰², se basan más bien en concepciones ideológicas y teóricas de los autores, no respondiendo en absoluto al modelo económico diseñado en nuestra Constitución, en el que el papel de los poderes públicos es innegable y, además, se configura como la garantía última y necesaria de que nuestro sistema económico cumple las exigencias de la Nación como Estado social y democrático de Derecho, tal como se define en el artículo 1.1 CE.

Antes de entrar a analizar cada uno de los principios a los que me estoy refiriendo, es importante resaltar que la interpretación de cada uno de ellos no puede realizarse de forma aislada sino conjunta y sistemática con el resto de la Constitución y, en especial con los demás principios informadores del orden socioeconómico recogidos en ella.

¹⁰⁰ Como definió el Magistrado coetáneo GARCÍA PELAYO: “Podemos considerar al Estado de nuestro tiempo como un gigantesco sistema de distribución y redistribución del producto social cuya actualización afecta a la totalidad de la economía nacional, a las policias de cualquier especie y a los intereses de todas las categorías y estratos sociales.” GARCÍA PELAYO, M., *Las transformaciones del Estado contemporáneo*, Alianza Universidad, Madrid, 1977, p.35.

ARAGÓN REYES, M., “Constitución económica y libertad de empresa,” en [AAVV] coordinado por IGLESIAS PRADA, J. L., *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Aurelio Menéndez, vol. I. Introducción y títulos valor*, Civitas, Madrid, 1996, p. 164.

¹⁰¹ ARIÑO ORTIZ G., «El sector público en los 90: crisis y reforma», en [AAVV] dirigido por AVIÑO ORTIZ, G., *Empresa pública y privatizaciones. Una polémica abierta*, Fundación Cánovas del Castillo, Colección Veintiuno, Madrid, 1993, pág. 46.

COSCUELLA MONTANER, L., *Manual de derecho administrativo*, Thomson Civitas, Cizur Menor, 2006, Tomo I, pp.60 y 61.

¹⁰² MENÉNDEZ MENÉNDEZ, A., *Constitución, sistema económico y derecho mercantil*, Universidad Autónoma, Madrid, 1982, p. 33.

ARAGÓN REYES, M., “Constitución económica y libertad de empresa,” en [AAVV] coordinado por IGLESIAS PRADA, J. L., *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Aurelio Menéndez*, Civitas, Madrid, 1996, vol. I, p.168.

I.1.2.1.- EL PRINCIPIO DE SUBORDINACIÓN DE LA RIQUEZA Y LA PROPIEDAD AL INTERÉS GENERAL

Nuestra CE consagra el **derecho a la propiedad** privada en su artículo 33, si bien sometiendo el alcance de su contenido a la función social de este derecho que determinen las leyes.

Por ello, el TC, en la decisiva Sentencia número 37/1987, de 26 de marzo, destacó las dos vertientes del derecho de propiedad que recoge este precepto: la individual y la institucional. Esta distinción resulta esencial puesto que, como derecho individual, se enmarca dentro del Derecho Civil, mientras que, en su vertiente institucional, ligada al concepto de urbanismo, la doctrina, de forma unánime, lo enmarca en el Derecho Público y, dentro de éste, en el Administrativo. La conclusión es clara para el TC¹⁰³: el Estado no puede usar el Derecho civil como título competencial para legislar en materia urbanística.

Pero no siempre ha existido unanimidad sobre este límite al ejercicio del derecho a la propiedad, sino que, por el contrario, el mismo ha experimentado en nuestro país una importante evolución histórica y, por tanto legislativa.

Esta evolución derivó en un histórico conflicto entre civilistas y administrativistas. Para los primeros, el derecho de la propiedad era pleno, es decir, no debía quedar sometido a ningún límite, tal como se recoge en el CC¹⁰⁴. En cambio, los administrativistas defienden que hay un límite innegable al derecho a la propiedad que es el interés público, en defensa del cual la Administración puede limitar este derecho en la medida en que sea necesario para el bien común, limitación legal y, por tanto, compatible con lo dispuesto en nuestro CC. Por tanto, derecho de propiedad y función social son ya inseparables¹⁰⁵.

En relación con la propiedad inmobiliaria, la Ley del Suelo de 1956¹⁰⁶ inclinó

¹⁰³ Sentencia del TC núm. 61/1997, de 20 de marzo

¹⁰⁴ Artículo 348 CC

¹⁰⁵ LÓPEZ Y LÓPEZ, A., *La disciplina constitucional de la propiedad privada*, Tecnos, Madrid, 1988, pp.53 y ss.

¹⁰⁶ La Ley de 12 de mayo de 1956 sobre régimen del suelo y ordenación urbana, se inspiró en el

la balanza claramente a favor de la tesis administrativista superando al concepto civilista de la propiedad del suelo, para pasar a definirla como un derecho limitado en su contenido a lo que la Ley urbanística y los planes de ordenación a los que ésta se remite determinan en cada caso concreto, y, en consecuencia, sujeto en su ejercicio al cumplimiento de los deberes específicos que la Ley y los planes imponen a su titular.

Esta norma, de forma enormemente innovadora, se pronunció de forma expresa en favor de la propiedad pública del suelo, considerándolo el “ideal en la empresa urbanística”, justificando la propiedad privada del mismo exclusivamente en razones financieras.

Y los redactores de nuestra CE, a pesar de la oposición de algunos defensores de la tesis civilista, se inclinaron claramente hacia esta misma tesis. En este sentido, el TC ha reiterado que “es una condición básica del derecho de propiedad urbana que ésta sólo puede resultar afectada o limitada en virtud del planeamiento urbanístico realizado de acuerdo con las necesidades de ordenación urbanística de la ciudad.”¹⁰⁷ .

Los fines de interés general que justifican esta limitación del derecho de la propiedad se recogen en las LS desde la de 1956¹⁰⁸, siendo fundamentalmente tres: incidir en la formación de los precios del suelo; facilitar la ejecución del planeamiento urbanístico; y garantizar una oferta de suelo suficiente para la construcción de viviendas de protección pública con el fin de garantizar el acceso a la vivienda de los ciudadanos con menos recursos.

En cualquier caso, la materialización de esta limitación -es decir, la privación del derecho a la propiedad por causa justificada de utilidad pública o interés social-, queda sometida en todo caso, al **principio indemnizatorio**¹⁰⁹, reiterado por la jurisprudencia constitucional¹¹⁰.

derecho urbanístico inglés, concretamente en el libro blanco Land, precursor de la Land Community Act de 1975, norma decisiva para el derecho urbanístico comunitario.

¹⁰⁷ Sentencias del TC núm. 164/2001, de 11 de julio; y 148/2012, de 5 de julio.

¹⁰⁸ En el vigente TRLS-08 el apartado dos del artículo 3 recoge las funciones que está llamada a cumplir la competencia urbanística pública sobre el suelo

¹⁰⁹ Apartado 3 del artículo 33 CE

¹¹⁰ Sentencias del TC núm. 111/1983, de 2 de diciembre; 166/1986, de 19 de diciembre; 227/1988, de 29 de noviembre; 301/1993, de 21 de octubre.

Como conclusión, no cabe duda de que el derecho a la propiedad goza en nuestro ordenamiento del reconocimiento y protección necesaria, pero también que el ejercicio del mismo queda en todo caso sometido al interés general¹¹¹ que actúa como límite necesario a su ejercicio. Y esta conclusión, tal como ha resaltado el TC, se manifiesta de forma especialmente intensa en el caso de la propiedad inmobiliaria¹¹². Así, tal como ha destacado TOMAS RAMÓN FERNÁNDEZ, el contenido más importante del derecho a la propiedad privada del suelo, el derecho a edificar o *ius aedificandi*, a raíz de la Ley del suelo de 1956, pasó a ser una atribución expresa del plan urbanístico que éste hace a favor de los propietarios del suelo, en consideración a los intereses públicos inherentes a la ordenación del territorio, de manera que “la adquisición efectiva de este derecho queda subordinada al cumplimiento de dos deberes esenciales: contribuir a los gastos de urbanización y edificar en la forma y plazos que el plan precise”¹¹³. Por desgracia, la función social de este derecho se ha convertido, para algunas autoridades públicas, en una especie de patente de corso para cometer todo tipo de excesos y abusos¹¹⁴, especialmente en el ámbito local.

Ahora bien, las consecuencias de la asunción inequívoca de la tesis administrativista son ciertamente graves y no siempre justificadas en mi opinión, sobre el derecho de propiedad, habiendo configurado una especie de dictadura de los entes locales sobre los ciudadanos, que se ven obligados a adoptar una de estas dos decisiones: o permitir que su propiedad se incluya en el plan, recibiendo a cambio el mismo inmueble mermado (por las cesiones obligatorias que hay que realizar a la Administración actuante) o incluso otro inmueble que puede satisfacerle o no; o no adherirse al plan, perdiendo su propiedad a cambio de una indemnización.

¹¹¹ Sentencias del TC núm. 37/1987, de 26 de marzo; y 227/1988, de 29 de noviembre

¹¹² Sentencia del TC núm. 37/1987, de 26 de marzo: “*En lo que concierne a la restricción o modelización de las facultades dominicales e imposición de deberes positivos al titular, la transformación antes dicha ha afectado de una manera más intensa a la propiedad inmobiliaria, tanto a la que recae sobre suelos susceptibles de aprovechamiento urbanístico como a la propiedad de tierras agrícolas o forestales, lo que es fácilmente explicable, entre otras razones, por el carácter no renovable o naturalmente limitado en su extensión de este tipo de bienes y por la trascendencia económica que ofrece como soporte físico de las actividades productivas*”.

¹¹³ FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., *Manual de Derecho Urbanístico*, La Ley, Madrid, 2008, p.22.

¹¹⁴ FERNÁNDEZ TORRES, J.R. “Sobre la consideración de las compraventas de terrenos como ayudas de Estado incompatibles con el Mercado común” *Revista Urbanismo y Edificación*, núm.11, año 2005, p.105.

En el primer caso, incluso tenían que soportar la imposición de figuras como el Agente urbanizador de la legislación valenciana, que analizo en el Capítulo III, enormemente novedosas en su momento y justificadas en la socialización de la propiedad y la mayor eficiencia en la ejecución urbanística, pero que, en la práctica, supuso la sustitución -prácticamente forzosa- de los pequeños propietarios de terrenos por promotores inmobiliarios, siendo por tanto éstos los que asumían anticipadamente las plusvalías del suelo mediante el cobro de las cuotas de urbanización. El problema ha venido con la explosión de la burbuja inmobiliaria, agravado por la quiebra de muchos de estos urbanizadores, y, como resultado, la existencia de una enorme bolsa de terrenos a medio urbanizar.

La justificación de estas medidas tan coactivas ha estado tradicionalmente en las supuestas plusvalías que se derivaban en todo caso del proceso urbanístico. Es decir, se asumía que, en todo caso, era una suerte para un propietario que su inmueble se viera incluido en un plan urbanístico porque al finalizar el mismo siempre iba a obtener algo que valía mucho más que lo que poseía antes. A este proceso, cuando el mismo no finalizaba en la mera urbanización de terrenos, sino que se completaba con la edificación se le denomina legalmente “patrimonialización de la edificabilidad” que finaliza cuando tras la finalización de las obras, se han cumplido todos los deberes y se han levantado todas las cargas¹¹⁵.

En consonancia con esta configuración del derecho de propiedad en nuestra CE, el artículo 128.1 establece la subordinación de toda la riqueza del país, cualquiera que fuese su titularidad, al interés general¹¹⁶. La formulación extraeconómica de este principio y, por tanto, su ubicación dentro del Título VII, ha sido valorada negativamente por la doctrina¹¹⁷.

¹¹⁵ Artículo 7 del TRLS-08

¹¹⁶ Sentencias del TC núm. 64/1982, de 4 de noviembre; y 170/1989, de 19 de octubre,

¹¹⁷ CAZORLA PRIETO, L.M., Artículo 128, en GARRIDO FALLA, F., [et al.], *Comentarios a la Constitución*, Madrid, Civitas, 2001, p.2164: “Nos encontramos ante una norma eminentemente programática, que, de difícil aplicación técnica, integra lo que podríamos llamar el espíritu general de la Constitución.” Vid. también VERDÚ, L., “El título I del Anteproyecto Constitucional (la fórmula política de la Constitución)”, en *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1978, pp.11 y ss.

No cabe duda, en mi opinión, ante su indeterminación, su amplitud subjetiva y objetiva, y alcance genérico, de que nos encontramos ante un principio genérico que se proyecta sobre todo el ordenamiento, sirviendo de base a la aplicación de los principios tributarios que luego enunciaré, especialmente a los de generalidad, igualdad¹¹⁸, y capacidad económica; así como que vincula a todas las Administraciones que deben actuar, cualquiera que sea su ámbito territorial, con la del Estado, para garantizar la subordinación de su riqueza al interés general nacional¹¹⁹.

I.1.2.2.-LA INTERVENCIÓN PÚBLICA EN LA ACTIVIDAD ECONÓMICA

El artículo 128.2 CE reconoce iniciativa pública en la actividad económica. La inclusión de este principio en nuestra norma suprema¹²⁰ no puede entenderse fuera del contexto económico en el que se produjo la misma, y su finalidad de cambiarlo.

Doctrinalmente, el papel de la iniciativa pública en la actividad económica ha estado envuelta en una polémica histórica, entre los defensores de la vieja “*teoría de la subsidiariedad*” del sector privado respecto del público, frente a los defensores de la “*teoría de la compatibilidad*” entre ambos sectores como sustituta (que no excluyente) de la primera.

La “*teoría de la subsidiariedad*”, en su formulación preconstitucional ¹²¹, implicaba, como no podía ser de otra manera a la vista del escenario económico existente, una total subordinación de la actividad económica privada a la actividad pública, en atención a que ésta última estaba legitimada por el interés general.

Tras la promulgación de la CE-78 y el cambio de sistema económico, parecía que esta teoría quedaba obsoleta y sustituida por la teoría de la compatibilidad entre

¹¹⁸ Sentencia del TC núm.61/1997, de 20 de marzo

¹¹⁹ Sentencia del TC núm. 95/1986, de 10 de julio

¹²⁰ Artículo 128.2 CE

¹²¹ El *principio de subsidiariedad de la empresa pública* fue formulado legalmente por vez primera en España en el Fuero del Trabajo de 1938, aprobado por Decreto del Jefe del Estado, de 9 de marzo de 1938 (BOE núm. 505, 10 de marzo de 1938, págs. 6178-6181). De acuerdo con dicha norma: la empresa pública únicamente tiene cabida “cuando falte la iniciativa privada o lo exijan los intereses superiores de la nación”.

La significación política de esta norma, tal como destacó FERNÁNDEZ MIRANDA, “ha de entenderse en función del fin del Estado, en la esfera de la realización de la justicia social y en el establecimiento de los principios rectores en dicha materia [...]”. FERNÁNDEZ MIRANDA, T., *El hombre y la sociedad*, Editorial Doncel, Madrid, 1966, pp.180 y 181.

la actividad empresarial pública y privada. Pero no ha sido así, dado que, una parte de la doctrina, minoritaria es cierto, la ha reconducido hacia los postulados del artículo 128 CE, y sigue defendiendo su vigencia y su compatibilidad con la CE vigente¹²². En consecuencia, para estos autores la iniciativa pública en la economía únicamente tiene cabida ante la ausencia o insuficiencia de iniciativa privada, y lo exija el interés general. Por tanto, se configura como una actividad esencial pero supletoria y enormemente restringida.

Frente a ellos, encontramos la corriente doctrinal mayoritaria, que se enmarca en la “teoría de la compatibilidad” entre los sectores empresariales, público y privado¹²³, surgida en los años posteriores a la promulgación de nuestra Constitución. Esta corriente goza de respaldo jurisprudencial¹²⁴ y la secundo totalmente porque considero que es más conforme al espíritu que inspiró la CE, y, sobre todo, a la evolución histórica de nuestra Economía.

De acuerdo con esta corriente, la iniciativa pública que enuncia nuestra Constitución comprende, tanto la asunción de tareas económicas por los poderes públicos, de cualquier ámbito territorial, como la creación de entidades de Derecho

¹²² ARIÑO ORTIZ, G., “El sector público en los 90: crisis y reforma”, en [AAVV], dirigido por AVIÑO ORTIZ, G., *Empresa pública y privatizaciones. Una polémica abierta*, Fundación Cánovas del Castillo, Colección Veintiuno, Madrid, 1993, pp.45 a 47.

LAGUNA DE PAZ, J. C., *Las empresas públicas de promoción económica regional*, Montecorvo, Madrid, 1991, p.146.

BASSOLS COMA, M., *Constitución y sistema económico*, Tecnos, Madrid, 1985, p.171.

MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, J.L., “Poderes de ordenación económica del Principado de Asturias”, en *Estudios sobre el Proyecto de Estatuto de Autonomía para Asturias*, Caja de Ahorros de Asturias, Oviedo, 1982, p.95.

Y, de forma más confusa, COSCUELLA MONTANER, L., *Manual de derecho administrativo*, Thomson Civitas, Cizur Menor, 2006, Tomo I, pp.60 y 61.

¹²³ GARRIDO FALLA, F., en [AAVV], coordinado por GARRIDO FALLA, F., *El modelo económico en la Constitución española*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1981, p.66; DE JUAN ASENJO, O., *La Constitución económica española*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1984, p.98; y PARADA VÁZQUEZ, R., *Derecho administrativo I. Parte general*, Marcial Pons, Madrid, 2010, p. 411.

Por su parte, con otras denominaciones a este mismo principio Vid. ARAGÓN REYES, M., “Constitución económica y libertad de empresa»,” en [AAVV] coordinado por IGLESIAS PRADA, J. L., *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Aurelio Menéndez*, Civitas, Madrid, 1996, vol. I, p.169, que habla de “conciliación” entre los sectores público y privado. Y por su parte, ROJO FERNÁNDEZ-RIO, A., “Actividad económica pública y actividad económica privada en la Constitución española”, *Revista de Derecho Mercantil*, núm. 169-170, 1983, pp. 318, se refiere al mismo principio rebautizándolo como “principio de coactividad económica”.

¹²⁴ Sentencias del STS, Sala 3ª, Sección 1ª, de 10 de octubre de 1989, (ROJ: STS 5279/1989; RJ 1989\7352; y de 14 de febrero de 1990, recurso núm. 35/1989 (ROJ: STS 16019/1990; RJ 1990\1315).

Público e incluso privado para intervenir en la producción de bienes y servicios destinada al mercado.

Además, defiende que no existe jerarquía alguna entre la iniciativa económica pública y privada, sino que ambas son complementarias y se encuentran en posición de igualdad¹²⁵ (con la salvedad de los recursos y servicios esenciales a los que se refiere el inciso dos del artículo 128 CE cuya titularidad solo puede ser pública, como se verá a continuación).

En definitiva, se entiende que la iniciativa pública es autónoma, no dependiendo de la ausencia o insuficiencia de prestación privada para que se entienda legitimada.

En consecuencia, la virtud de nuestro texto constitucional, a pesar de las críticas que recibe su imprecisión, es que, precisamente, su amplia formulación permite que tengan cabida dentro de él cualquier posible modelo económico, o, dicho de otra forma, cualquier posible combinación de peso entre el sector público y privado en la economía¹²⁶.

Lo cierto es que la lectura del artículo 128.2 CE desde ambas perspectivas da lugar, como se verá a continuación, a conclusiones muy distintas sobre el alcance de la actividad pública en la economía.

Al margen de la discusión doctrinal, de la lectura del precepto constitucional, se extraen dos importantes conclusiones:

¹²⁵ Vid. ROJO FERNÁNDEZ-RIO, A., "Actividad económica pública y actividad económica privada en la Constitución española", *Revista de Derecho Mercantil*, núm. 169-170, 1983, p.319; y DE JUAN ASENJO, O., *La Constitución económica española*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1984, p.99

¹²⁶ Vid. al respecto el voto particular del Magistrado Don Luis Díez-Picazo, a la STC 37/1981, de 16 de noviembre, en el que con una enorme clarividencia y acierto, en mi opinión, destaca que nuestra Constitución económica "no garantiza necesariamente un sistema económico, ni lo sanciona. Permite el funcionamiento de todos los sistemas que se ajustan a los parámetros y solo excluye aquellos que sean contradictorios con las mismas." Y que la misma en consecuencia permite "un sistema económico de economía plenamente liberal, una economía intervenida y una economía planificada por lo menos a través de una planificación indicativa."

1ª) Que la intervención posible del Estado en la Economía reviste tres posibles fórmulas: la iniciativa pública empresarial, la reserva de recursos o servicios esenciales; y la intervención de empresas.

2ª) Y, que esta habilitación intervencionista al sector público sobre la economía, se enfrenta a límites infranqueables.

El hecho de que las AAPP –habitualmente exentas de todos los impuestos por exención subjetiva-, intervengan en la Economía, sobre todo mediante fórmulas empresariales, plantea la cuestión de la reacción del sistema tributario frente a esta situación. En el caso de las operaciones objeto de esta tesis, que queden sujetas al ITPO, me remito al epígrafe III.6.2.1.1 en el que concluyo sobre cuándo van a estar exentas de este impuesto y cuando no, si bien, en resumen, va a depender de si el Ente público actuante se considera o no Administración Institucional, clasificación no exenta de polémica. En el primer caso goza de exención plena en el ITPAJD, mientras que en el segundo, es decir, si no se considera un Ente institucional, no goza de ningún beneficio fiscal en este impuesto. Mientras que en el IVA la cuestión resulta aún más compleja si bien, en general, la conclusión, como se verá en el epígrafe III.2.5, es que cualquier ente englobado dentro de la AAPP, si actúa como empresario a efectos del IVA, tributará en este impuesto como cualquier otro sujeto, si bien con las inevitables excepciones que provoca su actuación en su condición de autoridad pública que persigue el interés general, que determinarán la no sujeción o exención del IVA.

Con este punto de partida, el alcance y límites de cada una de estas posibles intervenciones públicas es el siguiente:

1ª) La iniciativa pública empresarial

La amplitud de esta definición se explica por los antecedentes históricos existentes cuando se elaboró el artículo 128.2 CE, uno de los preceptos que más discusiones políticas originó previas a su formulación definitiva, entre las ideologías políticas más moderadas y las más radicales.

Volviendo a la discusión doctrinal existente, para los defensores de la teoría de la subsidiariedad, este primer inciso del artículo 128.2 CE se refiere

exclusivamente a dos posibles supuestos: recursos o servicios esenciales; o supuestos de monopolio; siendo éstos los únicos supuestos que habilitan para la creación de empresas públicas, que, además deberán ser creadas ex profeso para ello.

Por contra, los defensores de la teoría de la compatibilidad consideran que este precepto debe interpretarse concluyendo que la actividad empresarial pública no está supeditada a la inexistencia de iniciativa privada¹²⁷, sino que puede realizarse siempre que lo exija el interés general¹²⁸. No se trata, por tanto, de una actuación supletoria de la privada, sino independiente de ella por estar justificada en sus propios fines.

En consecuencia, interpretan que, al contrario de lo que afirma la otra corriente doctrinal, el artículo 128.2 CE está facultando a los poderes públicos para constituir empresas públicas con la finalidad de intervenir en la producción de bienes y servicios destinados al mercado, y no sólo exclusivamente cuando se trata de servicios o recursos esenciales.

Ahora bien, esto no implica una habilitación para constituir empresas públicas sin limitación alguna, sino que, por contra, se enfrenta a dos límites:

- En primer lugar, aunque el interés general recogido en el precepto constitucional parece referirse tan solo a sus incisos segundo y tercero, la opinión generalizada que debe extenderse también al primero¹²⁹, si bien existen opiniones en contra de esta extensión¹³⁰, que no comparto. En consecuencia, detrás de la creación de una empresa pública siempre tiene que haber una finalidad de obtener beneficios, no necesariamente monetarios, pero que, en todo caso, deben revertir en la comunidad, en otras palabras, una justificación social.

¹²⁷ CAZORLA PRIETO, L.M., "Artículo 128.2", en GARRIDO FALLA, F., [et al.], Comentarios a la Constitución, Madrid, Civitas, 2001, p.2174.

GARRIDO FALLA, F., *El modelo económico en la Constitución española*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1981, vol I, pp.66 y 67.

¹²⁸ DE LA CUADRA SALCEDO, T., Comentarios a la Constitución Española de 1978, Tomo X: artículos 128 a 142, Edersa, Madrid, 1998, pp.54 y 55.

¹²⁹ Auto del TC núm. 63/1991, de 21 de febrero; STS, Sala 3ª, Sección 1ª, de 10 de octubre de 1989, (ROJ: STS 13904/1989; RJ\1979\1989), entre otras.

¹³⁰ ROJO FERNÁNDEZ-RIO, A., "Actividad económica pública y actividad económica privada en la Constitución española", Revista de Derecho Mercantil, núm. 169-170, 1983, pp.319 a 321, defiende que la empresa pública no tiene que defender necesariamente el interés general sino que puede defender un interés particular. Esta opinión es totalmente minoritaria.

- Y, en segundo lugar, la intervención en el mercado a través de empresas públicas, en cumplimiento de la normativa comunitaria, debe realizarse en régimen de libre competencia con los agentes privados que intervengan en él; en otras palabras, en igualdad de condiciones, tal como ha resaltado el TS¹³¹. En la práctica esto implicaría que no pueden obtener ninguna ventaja especial por el hecho de ser públicas (subvenciones y ayudas, financiación privilegiada, etc.) y que deben soportar los mismos costes que las empresas privadas (fiscales, sociales, financieros, etc.). Sin embargo, los resultados empíricos obtenidos del ejercicio de esta actividad demuestran que agentes públicos y privados no suelen competir en igualdad de condiciones, dadas sus características diferenciales, esencialmente en términos de: titularidad de la propiedad, finalidad de la actividad, destinatarios de la misma y control al que se ven sometidas unas y otras.

En consecuencia, en la práctica, raramente vamos a encontrar una competencia real directa entre una empresa pública y una privada, para la prestación del mismo bien o servicio en la economía porque realmente no están en condiciones de intervenir en el mercado en igualdad de condiciones, por lo que se han especializado en actividades distintas. Esta evidencia justifica las dudas existentes sobre el mantenimiento crónico de las empresas públicas ineficientes y el otorgamiento sistemático de ayudas excepcionales, que están vedadas a las empresas privadas; es decir, a enfrentarse a la evidencia de que empresas públicas y privadas no compiten en igualdad de condiciones en el mercado, vulnerando el principio de neutralidad comunitario¹³².

2ª) La reserva de recursos o servicios esenciales mediante ley

Esta reserva se traduce en que los recursos o servicios pasan a ser de titularidad pública (nacionalización), respondiendo a partir de ese momento el poder

¹³¹ STS, Sala 3ª, Sección 1ª, de 10 de octubre de 1989, (ROJ: STS 5279/1989; RJ 1989\7352)

¹³² Artículo 222 del TUE. Según este principio, las ayudas del sector público a sus empresas solo están justificadas si las decisiones que han llevado a la situación que motiva la necesidad de dichas ayudas serían idénticas a las que se hubieran adoptados por empresarios en caso de que la empresa hubiera sido privada, y viceversa, si bien la propia normativa constitucional comunitaria reconoce excepciones en atención a la naturaleza del servicio público prestado en el Protocolo 9 del Tratado de Ámsterdam.

público de su prestación adecuada a los ciudadanos, ya sea por sí mismo, a través de empresas públicas, e incluso, a través de empresas o agentes privados.

Es decir, aunque no hay unanimidad doctrinal al respecto, legalmente nada impide que la explotación o prestación de estos recursos o servicios esenciales sea privada, siempre que la misma se ejerza en régimen de concesión, bajo la tutela del poder público titular de los mismos, tal como ha reiterado la jurisprudencia del TC¹³³. En definitiva, la iniciativa privada queda excluida de la posible titularidad de actividades relacionadas con estos recursos o servicios esenciales¹³⁴ pero no necesariamente de su explotación o prestación.

Esta medida, de carácter marcadamente extraordinario, supone por tanto una excepción a la compatibilidad entre la iniciativa económica pública y privada, que se justifica únicamente porque el interés general aconseja o exige su uso. De ahí el sometimiento al principio de reserva de ley que afecta a las nacionalizaciones que se considere necesario realizar¹³⁵.

¹³³ Sentencias del TC núm. 35/1983, de 11 de mayo; 106/1986, de 24 de julio; 31/1994, de 31 de enero.

¹³⁴ SANCHEZ MORÓN, M., *Derecho Administrativo, Parte General*, Tecnos, Madrid, 2011, p.782.
DE JUAN ASENJO, O., *La Constitución económica española*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1984, p.195.

¹³⁵ Surge, no obstante, la duda sobre, si al referirse a la "ley", el texto constitucional se refiere a ley ordinaria o se requiere ley orgánica y si es susceptible de Decreto-Ley y, al igual que el resto del artículo 128 CE, este inciso ofrece numerosas dudas de interpretación. En este sentido, DE JUAN ASENJO defiende que no se requiere ley orgánica, pero sí que sea una ley ordinaria votada en Asambleas Legislativas no pudiendo acudir al Decreto-Ley dado que la reserva afecta a la libertad de empresa, que, por su ubicación en la CE, queda fuera del ámbito de éste. DE JUAN ASENJO, O., *La Constitución económica española*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1984, p.201. Vid. también MARTINEZ ESTERUELAS, C., "El principio de libre iniciativa económica privada en el Anteproyecto de Constitución", en [AAVV], *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1978, p.307.

Esta Ley puede ser tanto tanto del Estado como de las CCAA. Vid. DE ESTEBAN, J., y LÓPEZ GUERRA, L., *El régimen constitucional español*, Labor, Barcelona, 1980, Tomo I, p.339.

Tampoco existe unanimidad sobre si es posible que, dentro del mismo sector, sea admisible que la actividad o actividades principales sean de titularidad pública pero la de las actividades secundarias pueda ser asignada a empresas privadas. A favor se pronuncian ARIÑO ORTIZ, G., "Constitución, modelo económico y nacionalizaciones", *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*, núm.9, febrero-marzo 1983, p.30; CAZORLA PRIETO, L.M., "Artículo 128.2", en GARRIDO FALLA, F., [et al.], *Comentarios a la Constitución*, Madrid, Civitas, 2001, p.2177; DE JUAN ASENJO, O., *La Constitución económica española*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1984, p.197; y GARRIDO FALLA, F., PALOMAR OLMEDA, A., y LOSADA GONZÁLEZ, H., *Tratado de Derecho Administrativo*, Tecnos, Madrid, 1992, Vol.II, pp.334 y ss.

Aunque también hay voces en contra de esta opción. Vid. [AAVV] *La empresa privada en la Constitución española*, Círculo de Empresarios, Madrid, 1979, p.127.

En mi opinión, jurídicamente dicha opción es legítima, si bien la evidencia empírica demuestra que es imprescindible que la misma se rodee de mecanismos de control y supervisión eficaces que garanticen que el acceso del sector privado, a estas actividades reservadas por motivos de interés general al sector público, se realiza en condiciones de libre concurrencia, transparencia y

Otro aspecto de la formulación constitucional de este principio que plantea dudas interpretativas surge a la hora de definir qué debe entenderse por servicio o recurso “esencial”, al tratarse de un concepto indeterminado ¹³⁶, y cambiante en función de los valores imperantes en el momento histórico en el que se tenga que evaluar y concretar¹³⁷, pero decisivo, dado que, en caso de incumplirse, es decir, de reservarse el sector público un recurso o servicio no esencial, tal reserva sería inconstitucional.

Sentadas estas bases generales sobre esta posibilidad de intervención del sector público en la economía, si hay un recurso sobre cuya esencialidad no existe duda alguna es el suelo, lo que nos lleva a la polémica existente sobre la denominada “nacionalización del suelo”. Ahora bien, a pesar del extendido uso doctrinal de este término¹³⁸, una reserva del suelo, en el sentido del artículo 128.2 CE, es decir, que atribuyera la titularidad pública a todo el suelo español, debe rechazarse categóricamente por ser claramente inconstitucional.

Me remito al principio de planificación pública de la actividad económica, estudiado en el siguiente epígrafe para concluir sobre esta cuestión.

viabilidad económica y técnica de los agentes privados, con el fin de evitar el gran número de adjudicaciones irregulares e incluso punibles que, lamentablemente, se han dado en nuestro país con demasiada frecuencia.

¹³⁶ SÁNCHEZ MORÓN, por ejemplo, identifica el carácter esencial de servicio o actividad con el hecho de que sea “básico o vital para la sociedad, si bien ambos conceptos son igualmente indeterminados, en SANCHEZ MORÓN, M., *Derecho Administrativo, Parte General*, Tecnos, Madrid, 2011, p.783.

Vid.también GÓMEZ FERRER, R., “La reserva al sector público de servicios o recursos esenciales”, en [AAVV], *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al Profesor Eduardo García De Enterría*, Civitas, Madrid, 1991, p.3827.

DE JUAN ASENJO, O., *La Constitución económica española*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1984, p.199.

ARIÑO ORTIZ, G., “La iniciativa pública en la Constitución. Delimitación del sector público y control de su expansión”, en [AAVV], *La empresa pública española*, IEF, Madrid, 1980, p.207

¹³⁷ Así por ejemplo, tal como señaló DE JUAN ASENJO, en determinados momentos históricos pueden considerarse esencial la producción energética, la bélica, la farmacéutica, el transporte, el acero, el cemento, etc.; e incluso los servicios asistenciales (educación, sanidad, seguridad, etc.). DE JUAN ASENJO, O., *La Constitución económica española*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1984, pp.196 y 197.

Vid. también ROJO FERNÁNDEZ-RIO, A., “Actividad económica pública y actividad económica privada en la Constitución española”, *Revista de Derecho Mercantil*, núm. 169-170, 1983, p.337.

¹³⁸ FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., *Manual de [op.cit]*, p.28.

3ª) La intervención de empresas

Por último, el artículo 128.2 CE incluye la posibilidad de que el sector público intervenga empresas, siempre que lo justifique el interés general. Dicha intervención se diseñó con el objetivo de asumir “el control directo sobre la gestión empresarial”¹³⁹ que no la titularidad de las empresas, con la intención de evitar quiebras indeseables para el interés de la comunidad, en momentos de crisis económicas.

GAMERO CASADO la define como “una potestad administrativa, extraordinaria, en cuya virtud, por razones de interés general previamente declaradas en una norma con rango de ley, la Administración asume, mediante un acto singular, directa o indirectamente, y con carácter temporal, la gestión ordinaria o la liquidación de una empresa privada o participada por las Administraciones públicas, con respeto de los derechos patrimoniales de los sujetos afectados.”¹⁴⁰ .

El mismo autor distingue entre intervención directa (por parte de la propia Administración) o indirecta (a través del nombramiento de interventores). En función de su alcance la intervención puede ser total, porque afecta a todos los ámbitos de decisión de la empresa, o parcial, si sólo afecta a alguno de ellos. Por último, distingue entre intervención positiva (cuando la gestión administrativa es dinámica y productiva) o negativa (cuando, en cambio, es represiva)¹⁴¹.

En cualquier caso, se trata de una medida excepcional y extraordinaria¹⁴², de ahí que su ejercicio se condicione a dos límites infranqueables: el interés general como presupuesto habilitante, sin el cual, la medida sería inconstitucional; y la reserva de ley¹⁴³. Además, se le imputa un límite temporal inherente a la naturaleza de la actuación, ya que si la misma tiene un objetivo concreto y está motivado por una situación crítica puntual de la empresa, no puede aceptarse que tenga duración indefinida o ilimitada¹⁴⁴. Esto no implica que sea una actuación que deba nacer con

¹³⁹ DE JUAN ASENJO, O., *La Constitución económica española*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1984, p.163.

¹⁴⁰ GAMERO CASADO, E., *La intervención de empresas. Régimen jurídico-administrativo*, Marcial Pons, Madrid, 1996, p.143.

¹⁴¹ GAMERO CASADO, E., *La intervención de empresas. Régimen jurídico-administrativo*, Marcial Pons, Madrid, 1996, p.144 y 145.

¹⁴² MUÑOZ LÓPEZ, A., “Empresas públicas y Constitución”, en [AAVV] *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1978, p.335

¹⁴³ Vid. al respecto la STC núm.111/1983, de 2 de diciembre.

¹⁴⁴ GAMERO CASADO, E., *La intervención de empresas. Régimen jurídico-administrativo*, Marcial

fecha de finalización prevista, sino que la misma debe finalizar cuando desaparezca el motivo excepcional que la justificó.

I.1.2.3.-EL PRINCIPIO DE PLANIFICACIÓN PÚBLICA DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA Y SU APLICACIÓN EN EL ÁMBITO URBANÍSTICO

El artículo 131.1 CE recoge este principio que persigue una serie de fines ciertamente ambiciosos: atender las necesidades colectivas; equilibrar y armonizar el desarrollo regional y sectorial; y estimular el crecimiento de la renta y de la riqueza y su más justa distribución.

Lo cierto es que fue uno de los preceptos más debatidos y que más esfuerzo costó concretar, si bien por causas esencialmente políticas, ante la inevitable conexión que existe entre clase de planificación e ideología política.

En cualquier caso, como ocurre en general con todos los principios socioeconómicos constitucionales, la interpretación del mismo no puede hacerse de forma aislada sino de forma sistemática con el resto de la Norma Suprema¹⁴⁵ y especialmente, con los demás principios informadores del orden socioeconómico recogidos en ella¹⁴⁶.

En consonancia con esta interpretación sistemática, se trata de una actividad que complementa la reconocida en el artículo 128.2 CE, ya analizada, tratándose en definitiva de dos fórmulas de intervención del Estado en la economía: de un lado, la intervención pública en la actividad económica mediante cualquiera de las vías contempladas en dicho precepto (recuerdo, intervención mediante empresa pública, reserva de sectores o nacionalización e intervención de empresas); y, de otro, la “modelación general del campo de acción económico, donde se ha de desenvolver la sociedad, gracias a la planificación”¹⁴⁷.

Pons, Madrid, 1996, p.156 a 158.

¹⁴⁵ Así, este precepto no es sino un reflejo en la planificación económica de los deberes encomendados a los poderes públicos en el artículo 40.1 CE: promover el progreso social y económico, la distribución equitativa de la renta regional y personal y la estabilidad económica.

¹⁴⁶ BASSOLS COMA, M., “La planificación económica”, en [AAVV] dirigido por GARRIDO FALLA, F., *El modelo económico en la Constitución española*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1981, p.403.

¹⁴⁷ [AAVV], “El marco económico en el Anteproyecto de Constitución: Intervencionismo y planificación”, en *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1978, p.249.

No puede, por tanto, considerarse una actividad planificadora restrictiva ni un principio de rango superior al resto que pueda por tanto coartar la libertad de empresa o la libertad de competencia y el libre mercado, sino de un marco general.

La inclusión en el texto del término “general” referido a la planificación, hace surgir dudas sobre la posibilidad de que la misma incluya actuaciones parciales o sectoriales, encontrando opiniones a favor¹⁴⁸ y en contra¹⁴⁹.

Sobre lo que sí hay unanimidad, incluso entre los que defienden la posibilidad de planificaciones sectoriales, es que la misma no alcanza a actuaciones concretas y limitadas¹⁵⁰, opinión respaldada por el TC¹⁵¹.

Esta discusión nos lleva al problema de determinar el alcance de la legalidad impuesta por el precepto, que abarca dos cuestiones:

- En primer lugar, si la ley debe meramente aprobar o autorizar al Estado o, en cambio, debe incluir también las medidas y directrices concretas que deben guiar dicha actividad. En opinión de GARRIDO FALLA: “El sistema montado en torno a la legalidad por la Constitución y la expresión de que la planificación deberá realizarse, si es que se realiza, mediante ley abonan la última solución”¹⁵².
- Y, en segundo lugar, si la reserva de ley afecta a cualquier planificación económica o, por el contrario, únicamente a la de alcance general, por lo que las planificaciones sectoriales no se ven afectadas por esta reserva, habiéndose pronunciado el TC en favor de la segunda interpretación¹⁵³.

¹⁴⁸ GARRIDO FALLA, F., “Artículo 131.1”, en GARRIDO FALLA, F., [et al.], *Comentarios a la Constitución*, Madrid, Civitas, 2001, p.2213.

¹⁴⁹ BASSOLS COMA, M., “La planificación económica”, en [AAVV] dirigido por GARRIDO FALLA, F., *El modelo económico en la Constitución española*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1981, p.407.

¹⁵⁰ MENÉNDEZ MENÉNDEZ, A., *Constitución, sistema económico y derecho mercantil*, Universidad Autónoma, Madrid, 1982, p.39.

¹⁵¹ En este sentido el TC ha destacado en numerosas Sentencias que el artículo 131 CE se refiere a una planificación conjunta, de carácter general y global, de la actividad económica, que no resulta aplicable a una planificación de ámbito más reducido por importante que ésta sea. Vid. SSTC núm.29/1986, de 20 de febrero; 186/1988, de 17 de octubre; 227/1988, de 29 de noviembre; 103/1989, de 8 de junio; 145/1989, de 21 de septiembre; y 40/1998, de 19 de febrero.

¹⁵² GARRIDO FALLA, F., “Artículo 131.1”, en GARRIDO FALLA, F., [et al.], *Comentarios a la Constitución*, Madrid, Civitas, 2001, p.2215.

¹⁵³ Sentencias del TC núm.29/1986, de 20 de febrero; 45/1991, de 28 de febrero; y 146/1992, de 16 de octubre.

En este sentido, no obstante, hay que puntualizar que, desde la promulgación de nuestra Constitución, nunca se ha llevado a cabo en nuestro país una planificación económica general; es decir, que recayera sobre todos los sectores de la Economía y sobre toda la Nación. Secundando las conclusiones de BASSOLS COMA, esto se debe a la concurrencia de los siguientes motivos¹⁵⁴:

- La existencia de medios alternativos para conseguir los mismos objetivos
- La consolidación del Estado de las Autonomías como obstáculo para alcanzar el consenso político que una actuación de tal magnitud y con repercusiones en todo el territorio nacional conllevaría
- Y, por último, el hecho de que a pesar de la relevancia social de los fines que persigue, esta actividad pública planificadora se ha configurado como una opción, y no como un deber. Y el ejercicio de esta opción resultaría enormemente costoso, desde el punto de vista técnico, económico e incluso, temporal, lo cual explica que los distintos Gobiernos que se han ido sucediendo en nuestra democracia hayan “optado” por no hacer uso de él, al menos no con todo el alcance que la CE le permite.

Lo que no ofrece dudas, a la luz de la jurisprudencia constitucional, es que esta potestad planificadora recae de forma exclusiva en el Estado, por considerarla una vertiente del principio de unidad económica en garantía de los principios de igualdad¹⁵⁵. Sin perjuicio de que las CCAA puedan adoptar normas de desarrollo de los planes aprobados por el Estado, con respeto a los principios de coordinación¹⁵⁶ y solidaridad¹⁵⁷.

¹⁵⁴ BASSOLS COMA, M., “Artículo 131”, en [AAVV], dirigido por ALZAGA VILLAMIL, O., *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Edersa, 1998, Tomo X, pp.142 a 145.

¹⁵⁵ Sentencia del TC núm.1/1982, de 28 de enero.

¹⁵⁶ En la Sentencia número 29/1986, de 20 de febrero el TC, tras reconocer la competencia exclusiva del Estado en la ordenación de la actuación económica general señala que esta se ejercerá “sin perjuicio de que la Comunidad [...] pueda adoptar las medidas que estime necesarias para completar (o desarrollar) , los planes establecidos por el Estado, naturalmente sin perjuicio de la coordinación estatal y respetando los principios generales de la organización territorial del Estado (artículos 138 y 139 CE)[...]”.

¹⁵⁷ En la Sentencia núm. 135/1992, de 5 de octubre el TC afirma que el principio de solidaridad es “un

En relación con este último, hay que clarificar que nuestra Constitución reconoce dentro del principio de solidaridad tres aspectos: interpersonal, intersectorial e interterritorial, refiriéndome aquí a las dos últimas.

Partiendo, por tanto, de la aceptación por nuestra Constitución, de la planificación pública sectorial, de la lectura conjunta de sus artículos 45 a 47 CE se extrae el reconocimiento expreso de dicha actividad en el ámbito urbanístico. Precisamente estos tres preceptos, junto al artículo 33.1 y 2 CE constituyen el marco constitucional de la actividad urbanística.

-En primer lugar, el artículo 45 se refiere a la utilización racional de todos los recursos naturales, recogiendo el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado, junto al deber para los ciudadanos de conservarlo. Derecho que implica una obligación impuesta a los poderes públicos de proteger y restaurar el medio ambiente.

El medio ambiente es un concepto genérico, de fácil comprensión pero de difícil concreción¹⁵⁸. Así, en términos generales, puede definirse como el sistema formado por elementos naturales y artificiales que están interrelacionados entre sí y que son susceptibles de ser alterados o modificados por la acción del hombre. Es decir, se refiere al entorno que condiciona la forma de vida de las personas y de la sociedad e incluye elementos y valores naturales, sociales y culturales que existen en un lugar y momento determinado y que afectan y, a su vez, se ven afectados por la acción del hombre.

Si bien, jurídicamente, la enumeración de cuáles son estos elementos resulta algo más compleja. Se considera que incluye en todo caso los recursos naturales porque el propio precepto los cita en su apartado pero no existe unanimidad sobre todos los elementos que se incluyen dentro de éstos¹⁵⁹.

factor de equilibrio entre la autonomía de las nacionalidades y regiones y la indisoluble unidad de la Nación española”.

¹⁵⁸ En este sentido el TC destacó en su Sentencia 102/1995, de 26 de junio, que se trata de una noción “dotada de una sugestiva, aparente y falsa sencillez.”

¹⁵⁹ En diversas Sentencias el TC ha ido concretando qué debe entenderse por recurso natural a efectos de gozar de la protección del artículo 45 y también a efectos de la distribución territorial competencial sobre la misma. Vid al respecto las Sentencias del TC núm. 144/1985, de 25 de octubre; 227/1988, de 29 de noviembre; 25/1989, de 3 de febrero; 147/1991, de 4 de julio. Pero también, en su Sentencia núm.102/1995, de 26 de junio, destacó que el principio contenido en

La universalidad del derecho al disfrute del medio ambiente ha sido destacada por el TC¹⁶⁰, que también ha hecho especial hincapié en los límites a la protección del medio ambiente al concluir que la protección del mismo no justifica la sustracción de recursos económicos que el Estado considere de interés general¹⁶¹.

Esta evolución hacia una concepción supranacional de la protección del medio ambiente, ha unido inextricablemente este concepto al de **desarrollo sostenible**¹⁶², lo cual ha tenido repercusiones en la legislación urbanística internacional y, también en la española enormemente influenciada por ésta. En este sentido, es evidente que el desarrollo de las actividades económicas en general supone un riesgo para el medio ambiente que debe ser objeto de restricción y control a través de la normativa medioambiental

La doctrina, no obstante, ya desde los inicios de la consideración de esta preocupación medioambiental, ha destacado el riesgo a la politización de una materia tan sensible desde el punto de vista de la concienciación social como es la protección del medio ambiente¹⁶³. Por ello se ha insistido en la necesidad de que la protección del medio ambiente se constitucionalice revistiéndola de una especial protección en atención a su importancia y sus efectos sobre el bienestar de toda la población; pero también que, por su propio contenido, debe formularse de forma genérica.

este precepto debe entenderse referido al medio ambiente como sistema dinámico, y no en relación a los elementos que lo forman por separado. En este sentido hay que destacar que, debido a que es un aspecto que afecta a espacios físicos supranacionales, la tendencia reguladora desde hace más de un lustro es hacia un Derecho internacional del medio ambiente, destacando el papel de: por un lado, los Organismos internacionales en identificar los problemas y tratar de favorecer la adopción de acuerdos internacionales, en beneficio de todos; y, por otro, la firma de Tratados internacionales suscritos por los países, que reglamentan aspectos del medio ambiente que afectan a todo el planeta. Vid. DÍEZ DE VELASCO, M., "La aplicación en España de las normas internacionales sobre el medio ambiente", *Revista de la Universidad Complutense*, Madrid, núm.105, 1976, p.304

¹⁶⁰ Sentencia del TC núm. 32/1983, de 28 de abril.

¹⁶¹ Sentencia del TC núm.64/1982, de 4 de noviembre

¹⁶² Término definido en 1987 por las Naciones Unidas como "un desarrollo que satisfaga las necesidades del presente sin poner en peligro la capacidad de las generaciones futuras para atender sus propias necesidades". Esta definición fue empleada por primera vez en 1987 en la Comisión Mundial del Medio Ambiente de la ONU, y respaldada por nuestro TC en Sentencia número 102/1995, de 26 de junio.

¹⁶³ MARTÍN MATEO, R., *Derecho ambiental*, Madrid, 1977, p.63.

SCHMITT, C., *Teoría de la Constitución*, (traducción de AYALA, F.), Alianza, Madrid, 1934, p. 21.

Con estas bases, la actividad urbanística ha tenido siempre una influencia decisiva y, por desgracia generalmente negativa, sobre el medio ambiente. Desde el siglo XIX, cualquier economía moderna ha seguido invariablemente la misma evolución, sin que los errores de unos hayan servido para evitar que los que llegaban después los volvieran a cometer. Nadie quiere renunciar a su porción de riqueza, si los que llegaron antes no lo hicieron¹⁶⁴. Así, cuando un determinado país comienza a desarrollarse económicamente, inicia un proceso de industrialización y, a medida que éste progreso se va consolidando, una urbanización, que llega a ser salvaje y poco respetuosa con el medio ambiente. Cuando las autoridades empiezan a tomar conciencia del enorme problema medioambiental que tienen, y comienzan a tomar medidas, y la población toma conciencia de que ese desarrollo no es un modelo sostenible, muchos daños son ya irreparables¹⁶⁵.

En nuestro país, los poderes públicos tienen que conjugar dos obligaciones que les impone nuestra Constitución y que pugnan entre ellas¹⁶⁶: de un lado, proteger el medio ambiente; y, de otro, atender el desarrollo de todos los sectores económicos, garantizando el respeto al derecho a la propiedad y a la libertad de empresa, así como el sometimiento de toda la riqueza del país al interés general. Y esta tarea, especialmente cuando el sector económico es el inmobiliario, y el mismo se convierte en el motor de toda la Economía, se convierte en enormemente compleja.

En consecuencia, en nuestro ordenamiento jurídico encontramos, por un lado, legislación medioambiental pura, y, de otro, el tratamiento de aspectos medioambientales ligados a la actividad urbanística. En el primer caso, se trata de normas que protegen el medioambiente de forma genérica.

En el segundo, se trata de normas que incorporan a la actividad urbanística los aspectos medioambientales con el fin de garantizar su protección frente a las

¹⁶⁴ RIVERO YSERN, E., "El ordenamiento jurídico nuclear y la ordenación y gestión del medio ambiente", *Revista de Administración Pública*, núm.83, 1977, pp.68 y ss.

ALVAREZ RENDUELLES, J.R., *La Hacienda pública y el medio ambiente*, Instituto Nacional de la Administración Pública, Madrid, 1975, p.17

¹⁶⁵ Países como China, India o Brasil están entre los últimos en llegar al modelo de desarrollismo salvaje, y dadas sus dimensiones físicas y económicas, están siendo casos extremadamente graves por los nefastos efectos medioambientales que su modelo de desarrollo económico "a toda costa" está provocando.

¹⁶⁶ Vid. al respecto las Sentencias del TC núm.227/1988, de 29 de noviembre; y 170/1989, de 19 de octubre.

actuaciones generalmente invasivas y destructivas inherentes a la ejecución de esta actividad. Esta distinción tiene una importancia radical a efectos de concluir sobre la competencia territorial sobre la materia, que analizo en el epígrafe I.1.4, si bien anticipo que dada la ubicación del precepto en la norma suprema, goza de la protección del artículo 53.3 CE En consecuencia, la protección del medio ambiente es un principio que informa la legislación positiva tanto del Estado como de las CCAA, tal como ha declarado el TC¹⁶⁷.

Para terminar, merece la pena hacer una distinción entre los instrumentos disponibles para que los poderes públicos puedan llevar a cabo la protección y restauración del medio ambiente. Básicamente hay que distinguir dos tipos: medidas preventivas y medidas correctivas, partiendo de la obligación constitucional establecida para quien cause daño al medio ambiente de repararlo y, por tanto, la exigencia dirigida a los poderes públicos de exigir dicha reparación del daño causado¹⁶⁸. Entre las primeras destacan: las autorizaciones previas; las homologaciones de productos y procesos; la exigencia de estrictos trámites y procedimientos para poder llevar a cabo determinadas actividades o actuaciones; y los controles a posteriori. Mientras que, entre las segundas, con base en el apartado 3 del artículo 45 CE, nuestra normativa incluye desde la mera sanción pecuniaria a consecuencias extremas como, por ejemplo, la demolición de lo construido.

-En otro orden, el artículo 46 CE impone a los poderes públicos el deber de conservar el patrimonio valioso y los bienes que lo integren cualquiera que sea su régimen jurídico y titularidad.

La formulación de este precepto resulta extremadamente amplia y dinámica. Esta amplitud se justifica por la necesidad de proteger y preservar el patrimonio valioso como un bien común, incluso el de titularidad privada, incluyendo el de la Iglesia católica.

Para ello, el ordenamiento dota a los poderes públicos de varios instrumentos, de diversa intensidad: desde la inclusión en catálogos, Registros e inventarios generales¹⁶⁹, con imposición de importantes limitaciones a las facultades inherentes

¹⁶⁷ Sentencia del TC núm.64/1982, de 4 de noviembre

¹⁶⁸ Sentencia del TC núm.64/1982, de 4 de noviembre

¹⁶⁹ Sentencia del TC 17/1991, de 31 de enero

al derecho de propiedad (disponer, demoler, reformar, etc.) justificadas en el interés público tutelado; hasta la expropiación si se considera amenazado el bien; o la imposición de obligaciones o servidumbres a los propietarios.

No obstante, la aplicación práctica de esta obligación de conservación ha sido históricamente deficiente en nuestro país. En este sentido, ENTRENA CUESTA ha destacado “la necesidad de que, junto a las medidas coactivas, se prevea la implantación de la organización administrativa adecuada y la aplicación de medidas de fomento –exenciones fiscales, subvenciones, préstamos, etc.- que compensen las limitaciones que se impongan a la propiedad y posibiliten el cumplimiento de las obligaciones que encierre su inclusión en el patrimonio histórico, cultural y artístico [...]”¹⁷⁰.

La jurisprudencia constitucional ha respaldado una interpretación de nuestro Código Penal que otorga especial protección a estos bienes, constituyendo un agravante que el daño realizado se haya proyectado sobre uno de ellos¹⁷¹.

-Por último, el artículo 47 establece la obligación de los poderes de públicos de regular “la utilización del suelo de acuerdo con el interés general para impedir la especulación”, en garantía del derecho de todos los españoles a una vivienda digna, que el mismo precepto reconoce.

En relación con el derecho a la vivienda que reconoce, lo que este precepto contiene no es, como algunos interpretan, un derecho del ciudadano a que los poderes públicos le proporcionen una vivienda, sino, como ha destacado BASSOLS, una obligación para que adopten las medidas necesarias para garantizar que todos los ciudadanos tienen la posibilidad de acceder a una vivienda, en función de sus rentas y de su derecho a la libertad de residencia¹⁷². Obligación que, como ha declarado el TC, no es exclusiva del Estado, sino compartida por todos los poderes públicos, de cualquier ámbito territorial con base en los principios de colaboración y solidaridad¹⁷³.

¹⁷⁰ ENTRENA CUESTA, R., “Artículo 46”, en GARRIDO FALLA, F., [et al.], *Comentarios a la Constitución*, Madrid, Civitas, 2001, p. 922.

¹⁷¹ Sentencia del TC número 181/1998, de 17 de septiembre

¹⁷² BASSOLS COMA, M., “Consideraciones sobre el derecho a la vivienda en la Constitución Española de 1978”, *Revista de Derecho Urbanístico*, núm.85, 1983.

¹⁷³ Sentencia del TC núm.152/1988, de 20 de julio.

Dentro de estas medidas, en mi opinión, sin duda, la más importante y efectiva, es la reserva a favor de los poderes públicos de la planificación urbanística, previa a cualquier actuación, puesto que solo a través de esta actividad se puede garantizar que el suelo queda al servicio de los usos que exigen los intereses generales, dentro de los cuales, sin duda, el residencial es esencial.

Esto nos lleva a recuperar la discusión sobre la denominada doctrinalmente “nacionalización del suelo”¹⁷⁴. Como indiqué en el epígrafe anterior, debe rechazarse categóricamente que se refiera a la reserva de la titularidad de todo el territorio nacional en favor de los poderes públicos. Tampoco es necesaria esta nacionalización de la titularidad del suelo para que éste cumpla su función social, dado que nuestra Norma Suprema dota a los poderes públicos de otros mecanismos igualmente eficaces para garantizar que el suelo, sea de titularidad pública o privada, queda al servicio del interés general. Entre estos mecanismos destacan: la definición de un estatuto jurídico para la propiedad del suelo, que supedita el ejercicio de las facultades inherentes al derecho a la propiedad privada sobre el mismo (especialmente el *ius aedificandi*) al interés general; y especialmente la definición inequívoca de la planificación urbanística como una función exclusivamente pública, lo cual se traduce en la imposición a los poderes públicos de un deber de ejecutar esta planificación.

En definitiva, cuando la doctrina se refiere al término “nacionalización del suelo” no hay que entender esta expresión en el sentido del segundo inciso del artículo 128.2, puesto que no cabe hablar de reserva a favor de los poderes públicos del recurso suelo en su integridad física, pero sí de reserva de la planificación sobre este recurso, enmarcada por tanto en los artículos 131.1, 128.1 y en el primer inciso del artículo 128.2; justificada en la protección de derechos fundamentales como el

¹⁷⁴ Este debate no es exclusivo de nuestro país sino que ha surgido en otros muchos países de nuestro entorno. Empezando por Inglaterra a raíz de la Community Land Act de 12 de noviembre de 1975, Vid. al respecto ORTEGA ÁLVAREZ, L., “La nacionalización del suelo en Gran Bretaña”, *Revista española de derecho administrativo*, núm.14, 1977, pp.459 a 478. Y siguiendo por Portugal, cuya Constitución prevé de forma expresa la nacionalización selectiva del suelo urbano en su artículo 65. O en Francia, donde tras un intenso debate se optó finalmente por introducir medidas de control público sobre el mercado inmobiliario, sin recurrir a la nacionalización del suelo, Vid. al respecto MODERNE F., “Nuevas orientaciones del Derecho urbanístico en Francia: los intentos de control del mercado del Suelo”, *Revista Administración Pública*, núm.84, 1977, pp.467 a 485.

derecho a la propiedad privada recogido en el artículo 33 CE o el derecho a una vivienda digna recogido en el artículo 47 CE.

La base jurídica de esta reserva de la planificación, que no de la titularidad del suelo, se encuentra, por un lado, en la toma de conciencia de que se trata de un recurso escaso cuyo uso y explotación está directamente relacionado con el bienestar de la población, entendido en el sentido más amplio del término. Y, por otro lado, en la consideración de que el propietario del suelo tiene, por el simple hecho de poseerlo, un beneficio en términos de aumento de valor del mismo por lo que es un deber de los poderes públicos asegurar que dichos beneficios retornen a la comunidad.

Ahora bien, no hay que olvidar en ningún momento que esta actividad planificadora pública tiene efectos sobre la titularidad del suelo, derivadas de la propia naturaleza de la actividad urbanística ya que, por un lado, produce mutaciones tanto físicas como jurídicas (dado que las fincas resultado no siempre coinciden con las fincas origen aportadas a los procesos urbanísticos); y, por otro lado, obliga a los propietarios de los suelos incluidos en un programa de actuación a realizar cesiones obligatorias de suelo a los poderes públicos para destinarlos a satisfacer el interés general de la sociedad, ya sean infraestructuras (viales), zonas verdes o edificaciones para usos sociales (educativos, asistenciales, etc.).

Como conclusión, tal como ha recogido el TC¹⁷⁵, las diversas competencias concurrentes en la actuación urbanística deben contribuir de manera leal a la política de utilización racional de los recursos naturales y culturales, en particular el territorio, el suelo y el patrimonio urbano y arquitectónico, regulando la utilización del suelo de acuerdo con el interés general para impedir la especulación, garantizando no obstante el derecho de propiedad y el derecho a una vivienda digna, así como el respeto hacia los principios del orden socioeconómico referenciados. A este respecto, no hay que olvidar el necesario respeto al ejercicio del derecho de propiedad privada del suelo que debe guiar la actuación urbanística pública. Tal derecho comprende las facultades de uso, disfrute y explotación del mismo conforme

¹⁷⁵ Sentencias del TC núm. 164/2001, de 11 de julio; 141/2014, de 11 de septiembre; 57/2015, de 18 de marzo; y 92/2015, de 14 de mayo.

al estado, clasificación, características objetivos y destino que tenga en cada momento, de acuerdo con la legislación aplicable por razón de las características y la situación del bien.

I.1.2.4.-LA LIBERTAD DE EMPRESA EN EL MARCO DE LA ECONOMÍA DE MERCADO

La libertad de empresa se consagra en el artículo 38 de nuestra CE si bien la misma se encuentra irremediabilmente conectada con otros preceptos constitucionales, especialmente con los artículos 128 y 131 como ha apuntado el TC¹⁷⁶.

La formulación de este precepto fue uno de los más polémicos y que obligaron a un mayor esfuerzo negociador conducente al consenso en su redacción final. Esto provocó, lamentablemente, como en otros tantos preceptos de la CE, que el mismo acabara incluyendo términos excesivamente indeterminados y susceptibles de interpretaciones diversas¹⁷⁷, como única forma de conseguir su aprobación.

El propio precepto recoge tres **límites “materiales”** a esta libertad, si bien de difícil concreción práctica: la defensa de la productividad¹⁷⁸, las exigencias de la economía general, y las exigencias de la planificación de los poderes públicos¹⁷⁹. Ahora bien, tal como destacó ENTRENA CUESTA, más que límites estaríamos hablando de que estos aspectos enmarcan la libertad de empresa de manera que

¹⁷⁶ Sentencia del TC núm.37/1981, de 16 de noviembre.

¹⁷⁷ DE ESTEBAN, J., y LÓPEZ GUERRA, L., *El régimen constitucional español*, Labor, Barcelona, 1980, Tomo I, pp.337 y 338.

[AAVV], “El marco económico en el Anteproyecto de Constitución: Intervencionismo y planificación”, en *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1978, p.257.

En este sentido PÉREZ ROYO destaca que “La libertad de empresa ha sido constitucionalizada, por tanto, como un derecho fundamental, aunque se trate de un derecho fundamental sui generis, cuyo contenido es difícilmente delimitable.” PÉREZ ROYO, J., *Curso de Derecho Constitucional*, Marcial Pons, 2014, p.436.

¹⁷⁸ Doctrinalmente, esta expresión se considera en general muy desafortunada, justificándose su existencia exclusivamente en la necesidad de consenso requerido para la inclusión de esta libertad en la CE. CAZORLA PRIETO, L.M., “Artículo 38”, en GARRIDO FALLA, F., [et al.], *Comentarios a la Constitución*, Madrid, Civitas, 2001, p.843 y 844.

MARTÍNEZ VAL, J., “Comentario al artículo 38”, en *Comentarios a las Leyes Políticas*, Vol.I, Edersa, Madrid, 1983, pp.657 y 658.

¹⁷⁹ Sentencias del TC núm. 37/1987, de 26 de marzo; y 89/1994, de 17 de marzo.

los mismos han de respetarla, no pudiendo en ningún caso quedar este principio “anulado o destruido por la concreción de estas exigencias”¹⁸⁰.

Se podría añadir un cuarto límite, que actúa al mismo tiempo como garantía o defensa de su ejercicio: la libre competencia¹⁸¹. La competencia sobre la defensa de la competencia es exclusivamente del Estado, como fórmula articulada para garantizar un mercado único, sin diferencias injustificables entre las diferentes CCAA.

Estos límites tienen especial relevancia en relación con las actividades objeto de esta tesis, dado que la actividad urbanística, en cuanto función pública, dictamina la planificación del suelo escaso existente en función del uso más adecuado para el interés común, ya sea este residencial, agrícola, forestal, terciario, etc. Por lo que el ejercicio de esta actividad va a afectar en todo caso a los empresarios que realizan su actividad sobre el suelo rústico o urbano, de manera que, por encima de su derecho a la propiedad y su libertad de empresa, va a estar siempre el interés general, social o económico, en virtud del cual sus derechos y libertades sobre el suelo pueden verse limitados de forma totalmente legítima, por los poderes públicos.

Además, dado el lugar de la CE en el que se ubicó la libertad de empresa, su ejercicio queda sometido a dos importantes límites formales derivados del artículo 53.1 CE: la reserva de ley ¹⁸², y la existencia de un contenido esencial indisponible para el Legislador¹⁸³.

¹⁸⁰ ENTRENA CUESTA, R., “El principio de libertad de empresa”, en [AAVV] coordinado por GARRIDO FALLA, F., *El modelo económico en la Constitución española*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1981, p.132.

¹⁸¹ Sentencia del TC núm.208/1999, de 11 de noviembre: “[...] apareciendo así la defensa de la competencia como una necesaria defensa, y no como una restricción, de la libertad de empresa y de la economía de mercado, que se verían amenazadas por el juego incontrolado de las tendencias naturales de éste”.

¹⁸² Vid. las Sentencias del TC núm. 37/1981, de 16 de noviembre; núm.83/1984, de 24 de julio; y núm. 225/1993 de 8 de julio, en las que el tribunal interpreta esta reserva de ley de forma excesivamente laxa a juicio de la doctrina mayoritaria que entiende, por el contrario, que la reserva de Ley establecida en el artículo 53.1 CE debe aplicarse con todo rigor a la libertad de empresa, de manera que cualquier límite que la afecte debe ser aprobada mediante norma con rango legal. Vid. PECES-BARBA MARTÍNEZ, G., *La Constitución española de 1978*, Fernando Torres, Valencia, 1981, pp.106 y 108; y CAZORLA PRIETO, L.M., “Artículo 38”, en GARRIDO FALLA, F., [et al.], *Comentarios a la Constitución*, Madrid, Civitas, 2001, p.841.

¹⁸³ Sentencias del TC núm. 5/1981, de de 13 de febrero; 264/1993, de 22 de julio; 95/1996, de 29 de

En el ámbito urbanístico, la participación empresarial de las Administraciones públicas ha estado a la orden del día, amparadas en el interés general y la utilidad pública que la legitimaba. Sin embargo, dicha intervención no ha cumplido siempre la exigencia de concurrir en igualdad de condiciones en el mercado tal como exige nuestra Constitución y el derecho originario europeo (artículo 81-86 TCEE), dado que la misma conlleva un riesgo potencial de alteración de la libre competencia y la unidad de mercado.

Esta consecuencia indeseable se ha instrumentalizado esencialmente en el ámbito de la Administración autonómica y local a través de la constitución de Patrimonios Públicos de Suelo y reservas de terrenos, y la constitución para la gestión de los suelos reservados de sociedades públicas que, ni mucho menos, se enfrentan a las mismas restricciones financieras que las empresas privadas debido a: su acceso al crédito financiero es mucho más fácil y no se les exigen las mismas garantías que a los empresarios privados; las ventajas fiscales; y la garantía subsidiaria que representan las Administraciones Públicas que hay detrás de estas empresas. Los problemas que plantean estos patrimonios son generalmente tres:

1º) Estos Patrimonios se forman generalmente mediante cesiones y expropiaciones a agentes privados, y en teoría deberían destinarse a obras de interés general. En cambio, en algunas legislaciones autonómicas se recoge expresamente la posibilidad de utilizar estos inmuebles para actividades lucrativas y, en definitiva, para destinarlos a cualquier uso contemplado en el planeamiento¹⁸⁴. Es decir, se han sustraído de manos privadas en base a su afectación al interés general, para luego destinarlos al mercado, muchas veces mediante la concesión a empresas privadas, constituyendo cuanto menos un atentado contra la libre competencia y, en el peor de los casos, en una fuente de despilfarro de caudales públicos y un riesgo real de actuaciones ineficientes cuando no irregulares y hasta delictivas.

mayo; y 61/1997, de 20 de marzo.

¹⁸⁴ Artículos 75 y 76 de la Ley de Ordenación Urbanística de Andalucía

2º) Las sociedades públicas que se constituyen deberían tener como objeto social exclusivamente la gestión de bolsas públicas de suelo. Pero, en cambio, muchas de ellas se dedican también a la urbanización y edificación.

3º) Algunos municipios han estado financiando sus gastos generales con cargo a estos Patrimonios de suelo, que, de esta forma, se convierten en una fuente de financiación irregular, alejándose de la finalidad que justifica su existencia.

Por tanto se puede concluir que las empresas públicas urbanísticas acceden al mercado del suelo en una posición inicial de privilegio frente a las privadas.

I.1.2.5.-EQUIPARACIÓN DEL NIVEL DE VIDA DE TODOS LOS ESPAÑOLES MEDIANTE LA MODERNIZACIÓN Y DESARROLLO DE TODOS LOS SECTORES ECONÓMICOS POR LOS PODERES PÚBLICOS.

La inclusión del artículo 130 de la CE fue y sigue siendo muy discutida. Así, para una parte de la doctrina¹⁸⁵, es un precepto innecesario, dado que tanto la actividad pública que impone, como el objetivo de la misma, se encuentran ya formulados, aunque en otros términos, en otras partes del articulado.

Frente a esta opinión tan crítica, están los que defienden la utilidad de este precepto valorando positivamente la acotación que realiza al concretar los sectores sobre las que debe recaer especialmente la actuación pública, cumpliendo una función adaptadora a los problemas reales a los que se enfrentan los ciudadanos¹⁸⁶.

La jurisprudencia del TS¹⁸⁷ ha destacado que el cumplimiento de este deber no puede ser limitativo de principios básicos como la libertad de empresa o la libertad de mercado. Se trata, por tanto, de una actividad potenciadora, pero en ningún caso intervencionista ni, mucho menos, restrictiva de las libertades y derechos básicos tutelados por la Constitución.

Como en el resto de principios del orden socioeconómico en el que se habla

¹⁸⁵ CAZORLA PRIETO, L.M., "Artículo 130", en GARRIDO FALLA, F., [et al.], *Comentarios a la Constitución*, Madrid, Civitas, 2001, p.2203.

¹⁸⁶ GOIG MARTÍNEZ, J.M., "Artículo 130", en [AAVV], dirigido por ALZAGA VILLAMIL, O., *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Edersa, 1998, Tomo X, pp.127,

¹⁸⁷ Sentencia del TS, de la Sala 3ª, Sección 1ª, de 3 de noviembre de 1980 (ROJ: STS 2869/1980)

de “poderes públicos”, también en este cabe la duda de se refiere solo al Estado o, por el contrario, también se refiere a las CCAA. En este sentido, el TC ha concluido que, en este caso concreto, debe interpretarse que se trata principalmente del Estado, dada la exigencia de unidad del orden económico a la que se refiere¹⁸⁸. Como manifestaciones de esta exigencia, que justifican esta atribución competencial, el TC destaca: el principio de unidad de mercado, el de libre circulación de bienes en el territorio, y la adopción de medidas para conseguir dicho objetivo, aplicables en todo el territorio nacional. Y estas manifestaciones difícilmente pueden conseguirse mediante medidas adoptadas por las CCAA. Esto no significa que no pueden adoptar medidas que refuercen las del Estado pero siempre que no se invadan competencias del Estado y se respete los principios de solidaridad, igualdad y coordinación¹⁸⁹, lo cual, en definitiva, deja un margen de actuación muy limitado para los poderes públicos territoriales en este sentido.

I.1.2.6.- PRINCIPIO DE ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA

Para terminar con este primer bloque de principios, los informadores de orden socioeconómico, es imprescindible referirse al relativamente novedoso principio de estabilidad presupuestaria, puesto que su introducción se ha debido en gran parte a los excesos cometidos por muchos entes locales y autonómicos en el desarrollo de la actividad urbanística como función pública. Y su cumplimiento está directamente ligado con los efectos tributarios derivados de la evolución de dicha actividad ya que, por un lado, el estancamiento del sector inmobiliario está provocando una reducción ostensible de los ingresos tributarios percibidos por los Entes, sobre todo los locales, derivados de su ejercicio en general; y, por otro, es una medida que inevitablemente evita que estos Entes se embarquen como en el pasado en macroproyectos urbanísticos, muchos de los cuales no podían asumir, ni técnica ni financieramente.

¹⁸⁸ Sentencias del TC núm. 1/1982, de 28 de enero; y 96/1984, de 19 de octubre.

¹⁸⁹ La Sentencia del TC núm.76/1983, de 5 de agosto destaca que “Es evidente, como ya ha señalado en otras ocasiones este Tribunal, que la colaboración entre la Administración del Estado y las de las Comunidades Autónomas resulta imprescindible para el buen funcionamiento de un Estado de las Autonomías. Del mismo modo, el principio de coordinación, que en el campo económico está expresamente afirmado en la Constitución, respalda la creación de órganos coordinadores que fijen pautas de actuación al Estado y a las Comunidades Autónomas en materias en que uno y otras resulten afectados.”

Ya el Tratado de la UE de 1992 obligaba a los Estados miembros a evitar déficits públicos excesivos. Y esta exigencia se incorporó a nuestro ordenamiento a través de la Ley 18/2001, de 12 de noviembre, de estabilidad presupuestaria, y la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria de la anterior; normas que se dictaron en aplicación del Pacto de Estabilidad y Crecimiento, acordado en el Consejo de Ámsterdam en junio de 1997¹⁹⁰. No obstante, y a pesar de las modificaciones que experimentaron ambas normas en los años posteriores a su entrada en vigor, su efectividad práctica de fue prácticamente inexistente, como prueban los elevadísimos déficits de las Administraciones Públicas, especialmente autonómicas y municipales registrados en los años posteriores.

Esta inoperatividad justificó una medida tan drástica y extrema como fue reformar la Norma Suprema de nuestro ordenamiento jurídico, realizada en 2011¹⁹¹, para introducir expresamente este principio en su articulado, con el fin de conseguir adecuar nuestro ordenamiento a la imperiosa necesidad, puesta de manifiesto tras la reciente crisis económica, de controlar los déficits públicos de las Administraciones Públicas¹⁹².

No debe perderse de vista que, tras la promulgación de nuestra Constitución, esta es la segunda reforma de la misma que se lleva a cabo, lo cual es suficientemente indicativo de la gravedad de la situación que la justificaba, dado el

¹⁹⁰ Al que le siguieron la aprobación del conocido como el “Six Pack”: el Reglamento (UE) núm. 1173/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de noviembre de 2011, sobre la ejecución efectiva de la supervisión presupuestaria en la zona del euro; el Reglamento (UE) núm. 1174/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de noviembre de 2011, relativo a las medidas de ejecución destinadas a corregir los desequilibrios macroeconómicos excesivos en la zona del euro; el Reglamento (UE) núm. 1175/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de noviembre de 2011, por el que se modificaba el Reglamento (CE) núm. 1466/1997 del Consejo, relativo al refuerzo de la supervisión de las situaciones presupuestarias y a la supervisión y coordinación de las políticas económicas; el Reglamento (UE) núm. 1176/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de noviembre de 2011, relativo a la prevención y corrección de los desequilibrios macroeconómicos; el Reglamento (UE) núm. 1177/2011 del Consejo, de 8 de noviembre de 2011, por el que se modificaba el Reglamento (CE) núm. 1467/1997, relativo a la aceleración y clarificación del procedimiento de déficit excesivo; y la Directiva 2011/85/UE del Consejo, de 8 de noviembre de 2011, sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros.

¹⁹¹ Reforma del artículo 135 de la Constitución Española, de 27 de septiembre de 2011 (BOE núm.233, Secc.I, pp.101931 a 101933)

¹⁹² Tal como señala la propia Exposición de motivos de la reforma, el motivo de la misma fue “cumplir con los compromisos asumidos por España al integrarse en la Unión Económica y Monetaria Europea, un marco en el cual la estabilidad presupuestaria adquiere un valor estructural y condicionante de la capacidad de actuación financiera y presupuestaria de las Administraciones Públicas.”

elevado consenso político que requiere una propuesta de esta magnitud. No obstante, tampoco puede negarse que esta reforma constitucional no se trató de una iniciativa patria, sino que el origen de es una exigencia europea, impuesta a los Estados miembros y, dentro de ellos, especialmente a aquellos que habían demostrado una total falta de control sobre el déficit de las Administraciones Públicas regionales, como era el caso de España. Y en los años posteriores, Bruselas ha reforzado aún más este nivel de exigencia con la finalidad de evitar que esta situación tan desequilibrante no vuelva a repetirse¹⁹³.

El artículo 135 ha sido desarrollado por la LO 2/2012, de 27 de abril, de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera; y la LO 6/2013, de 14 de noviembre, de creación de la Autoridad independiente de responsabilidad fiscal¹⁹⁴.

La primera de estas normas acota el siguiente contenido del principio estabilidad presupuestaria, dentro del cual destaca la “lealtad institucional”, concepto elaborado por JIMÉNEZ DE PARGA¹⁹⁵, que resume las normas que deben guiar las relaciones entre las Administraciones públicas (estatal, autonómica y local) establecidas en el artículo 2 de la LRJAPyPAC. Sobre el alcance de este concepto

¹⁹³ Concretamente con la aprobación del llamado “Two Pack”: el Reglamento UE núm. 472/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de mayo de 2013, sobre el reforzamiento de la supervisión económica y presupuestaria de los Estados miembros de la zona del euro para garantizar la estabilidad financiera, y el Reglamento (UE) núm. 473/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de mayo de 2013, sobre disposiciones comunes para el seguimiento y la evaluación de los proyectos de planes presupuestarios y para la corrección del déficit excesivo de los Estados miembros de la zona del euro.

¹⁹⁴ El TC ha reconocido la constitucionalidad tanto de la competencia estatal para establecer medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria, controlando las actuaciones del resto de Administraciones Públicas (Vid. Sentencias del TC núm. 79/1992, de 28 de mayo; 237/1992, de 15 de diciembre; 148/1998, de 2 de julio; 62/2001, de 1 de marzo; 96/2002, de 25 de abril; 188/2011, de 23 de noviembre; 196/2011, de 13 de diciembre; 198/2011, de 13 de diciembre; 36/2013, de 14 de febrero y 130/2013, de 4 de junio), e, incluso, el establecimiento de “sistemas de compensación interadministrativa de la responsabilidad financiera que pudiera generarse para el propio Estado en el caso de que dichas irregularidades o carencias se produjeran efectivamente y así se constatará por las instituciones comunitarias” (Vid. Sentencias del TC núm. 188/2011, de 23 de noviembre; 196/2011, de 13 de diciembre; 198/2011, de 13 de diciembre; 36/2013, de 14 de febrero; y 130/2013, de 4 de junio). Y también para dictar las normas de desarrollo que estime necesarias, tanto orgánicas como ordinarias, en materia de estabilidad presupuestaria (Vid. Sentencias del TC núm. 134/2011, de 20 de junio; 157/2011, de 18 de octubre; 223/2012, de 29 de noviembre; y 159/2013, de 26 de septiembre), dado que la misma se enmarca en la competencia exclusiva estatal de garantizar el equilibrio de la política económica general (Vid. Sentencia del TC núm. 215/2014, de 18 de diciembre).

¹⁹⁵ JIMÉNEZ DE PARGA Y CABRERA, M., *Investidura como doctor honoris causa del Excmo. Sr. D. Manuel Jiménez de Parga y Cabrera*, Universidad Rey Don Juan Carlos, 2004.

se ha pronunciado extensamente el TC¹⁹⁶.

I.1.3.- OTROS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE AFECTAN DIRECTAMENTE AL SISTEMA TRIBUTARIO

La definición de una serie de principios tributarios con el fin de regular la relación jurídico-tributaria, es decir, el establecimiento de los derechos y obligaciones que los tributos implican tanto para la Administración como para los administrados, procede de la disciplina económica. Tradicionalmente su origen se atribuye a ADAM SMITH¹⁹⁷, quien ya en el siglo XVIII definió cuatro principios tributarios:

- Justicia o Proporcionalidad (de los que se derivan los de igualdad y generalidad), todos ellos incluidos en nuestro ordenamiento jurídico como se verá a continuación.
- Certidumbre o Certeza, trasladado a nuestro ordenamiento jurídico como Principio de seguridad jurídica;
- Conveniencia, que es el único que, por razones históricas, no conserva su vigencia como principio, dado que en los Estados modernos es imposible diseñar el calendario de períodos voluntarios de pago de cada impuesto adecuándolos a la conveniencia de la población. En su lugar se ha sustituido como una consideración a tener en cuenta por el Legislador tributario que se ha traducido en pagos fraccionados o a cuenta, aplazamientos, liquidaciones periódicas y otros mecanismos que en definitiva tratan de facilitar el pago de sus impuestos a los contribuyentes; y,

¹⁹⁶ Sentencias del TC núm. 76/1983, de 5 de agosto; 104/1988, de 8 de junio; 236/1991, de 12 de diciembre; 233/1999, de 16 de diciembre; 164/2001, de 11 de julio; 239/2002, de 11 de diciembre; 13/2007, de 18 de enero; 247/2007, de 12 de diciembre; 109/2011, de 22 de junio; 123/2012, de 5 de junio; 42/2014, de 25 de marzo; y 76/2014, de 8 de mayo Y como concreción, a su vez, de un deber general de fidelidad a la Constitución en sus Sentencias núm. 11/1986, de 28 de enero; 247/2007, de 12 de diciembre; y 42/2014, de 25 de marzo.

¹⁹⁷ SMITH, A., *Investigación de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, Aguilar, Madrid, 1956, Tomo V, pp.684 y 685.

- Economía, que no se incluye como tal principio en nuestra Constitución pero sí se considera una exigencia ineludible del sistema tributario que se traduce en que los impuestos deben ser eficientes, es decir, que su exacción debe ser rentable en términos de la relación existente entre su recaudación y los costes que genera su gestión.

No obstante, como tantas veces ocurre, hubo varios autores que en otros países, le precedieron en la enunciación de principios tributarios que sirvieran al mismo tiempo de límites necesarios al poder tributario de la Administración, dado su carácter coercitivo; y garantía del cumplimiento de los fines del sistema tributario¹⁹⁸. En este sentido destaca en nuestro país, por novedosa y notoriamente anterior a la de SMITH y economistas coetáneos, la aportación de ÁLVAREZ DE TOLEDO¹⁹⁹, que definió como principios generales de exacción de los impuestos los siguientes:

- El fundamento de la obligación tributaria es doble, debiendo conjugarse ambas: la soberanía política del Estado y el beneficio de los ciudadanos.
- Los ingresos obtenidos de los ciudadanos deben ser suficientes y proporcionados a sus recursos.
- Los ingresos deben ser fijos.
- Los impuestos deben exigirse con generalidad, por tanto, debe rechazarse el exceso de exenciones y perseguirse el fraude.
- La suavidad definida por el autor como la “ausencia de costes” y “ausencia de molestias” para los ciudadanos como consecuencia de la exacción de los impuestos.

¹⁹⁸ Suele citarse a dos de los economistas italianos más importantes del siglo XVIII, PIETRO VERRI y ANTONIO GENOVESI.

¹⁹⁹ FERNANDO ÁLVAREZ DE TOLEDO, III Duque de Alba y consejero de dos de los Reyes más insignes de nuestro país, Carlos I y Felipe II, en su informe dirigido al segundo de ellos, *Medios propuestos a S.M. tocante al socorro y desempeño del Reino*, Madrid, 1602, folios 1 y 7 vuelto.

Vid. al respecto: SUREDA, J.L., “Nota para un estudio de los orígenes de la Ciencia de la Hacienda en España”, *Anales de Economía*, volumen VII, abril-junio 1947, núm. 26, p.239; y CALLE SAIZ, R., “La Hacienda Pública en España. El pensamiento financiero español durante la época mercantilista: Álvarez de Toledo y Sancho de Moncada”, *Revista de Economía Política*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, núm.71, mayo-agosto 1975, p.9.

Como denominador común en las teorías de todos los autores que se han dedicado a la identificación y estudio de estos principios, se encuentra la necesidad de que los mismos se incorporen al Derecho Constitucional de cada país como garantía de efectividad real y de la debida protección que merece el contribuyente frente a posibles abusos o discriminaciones injustificadas por parte de la Administración.

Lo cierto es que los principios enunciados siguen en gran medida vigentes y fueron incorporados a nuestra Constitución. No obstante, no se puede hablar de completa unanimidad a la hora de listar los principios y los valores constitucionales comunes a todo el ordenamiento financiero, pero también que se trata de una discusión que excede el ámbito de esta tesis. Por tanto, con independencia de las distintas clasificaciones existentes sobre estos principios y valores constitucionales²⁰⁰, me voy a referir a ellos por el orden que considero más lógico y, en todo caso, en la medida en que afectan al tema estudiado.

Son diversos los preceptos que la CE dedica de forma expresa a la actividad de la Hacienda Pública y que vienen a concretar los principios fundamentales que han de inspirar toda la regulación de esta disciplina jurídica y que se suelen sistematizar en torno a los tres grupos siguientes: principios inspiradores de los ingresos públicos; principios inspiradores relativos a gastos públicos, dentro de los cuales se enmarcan los principios presupuestarios; y otros principios generales.

En este sentido, hay una relación inequívoca entre tributo y gasto público hasta el punto de que sólo la existencia del segundo justifica la del primero. En palabras de

²⁰⁰ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LOPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 2015, pp.37: “la conexión entre el ingreso y el gasto público es la esencia de la actividad financiera y, por consiguiente, su análisis científico debe realizarse en el marco de una disciplina, de forma unitaria, con una metodología común y bajo las directrices de unos principios comunes: los principios de justicia financiera [...]”

Vid. también en este sentido: RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Introducción al estudio del derecho financiero: un ensayo sobre los fundamentos teóricos del derecho financiero*, IEF, Madrid, 1976, p.140.; GARCIA DE ENTERRÍA, E., *Reflexiones sobre la ley y los principios generales del derecho*, Civitas, Madrid, 1984, pp.30 a 32, 59 a 64; CAZORLA PRIETO, L.M., “Artículo 31”, en GARRIDO FALLA, F., [et al.], *Comentarios a la Constitución*, Madrid, Civitas, 2001, pp.717 a 738.; y TORRES DEL MORAL, A., *Principios de Derecho constitucional español*, Tomo I, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2010, pp.58 a 63.

VICENTE-ARCHE “el tributo es un mecanismo de asignación o de reparto del gasto público”²⁰¹, es decir, que el fundamento mismo del tributo es “la existencia del gasto público cuyo sostenimiento debe distribuirse entre los ciudadanos”²⁰² de acuerdo con criterios de justicia, capacidad económica y solidaridad.

De todos los posibles ingresos de la Hacienda Pública, nuestra Constitución tan sólo se ocupa de los tributos en su artículo 33, y de la deuda pública en su artículo 135, si bien es cierto que contempla, en otros preceptos, el patrimonio del Estado y los bienes de dominio público, susceptibles de producir ingresos de derecho privado.

A la hora de abordar el análisis de los principios hacendísticos que recoge nuestra Constitución, es necesario destacar la importancia que en esta cuestión tienen los artículos 9.3²⁰³ y 31²⁰⁴, ya que sistematizan la mayoría de estos principios.

El primero de estos preceptos recoge una serie de principios generales²⁰⁵, entendidos como una unidad sistemática²⁰⁶, que se consideran informadores de todo nuestro ordenamiento jurídico²⁰⁷, y se configuran como conceptos jurídicos indeterminados²⁰⁸.

Mientras que el segundo realiza una conexión entre los ingresos y los gastos públicos, sistematizando los principios constitucionales tributarios, al mismo tiempo que establece las bases del ordenamiento financiero²⁰⁹. En este sentido, destaca

²⁰¹ VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., “Notas sobre gasto público y contribución a su sostenimiento en la Hacienda Pública”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm.3, 1974, p.543.

²⁰² VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., “Apuntes sobre el instituto del tributo con especial referencia al derecho español”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm.7, 1975, p.457.

²⁰³ Artículo 9.3 CE: “La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.”

²⁰⁴ Artículo 31 CE: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad y que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.”

²⁰⁵ Sentencia del TC núm.10/1989, de 24 de enero.

²⁰⁶ Sentencia del TC núm. 27/1981, de 20 de julio.

²⁰⁷ Sentencia del TC núm. 4/1981, de 2 de febrero.

²⁰⁸ Sentencia del TC núm. 62/1682, de 15 de octubre.

²⁰⁹ MARTÍN QUERALT, J., “La Constitución Española y el Derecho Financiero”, *Hacienda Pública Española*, núm.63/1980, p.99; y RODRIGUEZ BEREIJO, A., *Derecho Financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios de la Constitución*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1978, p.348.

ALBIÑANA la circunstancia de que el citado art.31.1 CE remita la aplicación de varios principios tributarios constitucionales al "sistema tributario" y no a los tributos que lo formen, lo cual considera loable ya que hoy en día no se puede concebir los tributos si no es formando un sistema en el que estén racionalmente articulados o vertebrados según las respectivas capacidades económicas por ellos gravadas, evitando la doble imposición interna y sobre imposiciones que pudieran provocar excesos de gravamen impugnables según el postulado de no confiscación. Esta visión sistemática de los principios tributarios ha sido defendida por la doctrina²¹⁰ y el TC en numerosos pronunciamientos²¹¹.

Ahora bien, no existe unanimidad doctrinal sobre la extensión de la fórmula del apartado 1 del artículo 31. Así un sector doctrinal, aunque minoritario, encabezado por ALBIÑANA limita su alcance a los impuestos, excluyendo a los tributos no financieros²¹² es decir, aquellos que persiguen una finalidad extrafiscal.

En contra, la mayor parte de la doctrina interpreta que este precepto afecta a cualquier tributo, no sólo a los impuestos²¹³, opinión que comparto dado que

²¹⁰ En SAINZ DE BUJANDA, F., *La Contribución territorial urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales*, Consejo de Cámaras de la Propiedad Urbana de la Comunidad Valenciana, Valencia, 1987, p.15: "la racionalidad externa de un tributo consiste en su idoneidad para integrarse dentro del sistema, sin romper la racionalidad de este último, lo que acontece si cualquiera de las figuras impositivas que lo componen, al asociarse con las restantes, destruye los objetivos básicos del sistema, conculca los principios generales de justicia tributaria o priva de efectividad [...] a derechos fundamentales de la persona, amparados por el ordenamiento".

²¹¹ STC núm.150/1990, de 4 de octubre.

²¹² ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, C., en [AAVV] coordinado por GARCÍA DELGADO, J.L., y SERRANO SANZ, J.M., *Economía española, cultura y sociedad: homenaje a Juan Velarde Fuertes*, Universidad Complutense, 1992, Vol.2, pp. 87, 91 y 114.

Y en sentido análogo: CHICO DE LA CÁMARA, P., "Las contribuciones especiales a la luz de los principios constitucionales", *Quincena Fiscal*, núm.2, 2004, pp.39 a 47; HERRERA MOLINA, P.M., "La irrelevancia jurídica del "Concepto constitucional de tributo", *Quincena Fiscal*, núm. 21-22, 2003, pp.38 a 45; HERRERA MOLINA, P.M. y CARBAJO VASCO, D., "Marco general jurídico de la tributación medioambiental: concepto, marco constitucional y marco comunitario", en [AAVV] coordinado por BUÑUEL GONZÁLEZ, M., *Tributación Medioambiental: Teoría, práctica y propuestas*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, p. 74; PÉREZ ARRAIZ, J., "La extrafiscalidad y el medio ambiente", *Revista de Hacienda Local*, Vol.26, núm.78, 1996, p.688.

²¹³ MARTÍN DELGADO, J.M., "Los principios de capacidad económica...[op.cit], p. 64; CORTÉS DOMINGUEZ, M., *Ordenamiento Tributario Español*, Civitas, Madrid, 1985, Tomo I, p. 287; CASADO OLLERO, G., "Los fines no fiscales de los tributos», en [AAVV], *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma : libro-homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, Vol.I, p.116; AGUALLO AVILÉS, A., *Tasas y precios públicos*, Lex Nova, Valladolid, 2002, p.354; y SIMÓN ACOSTA, E., *Curso de Hacienda Local*, Thomson-Aranzadi, Madrid, 2006, p. 61.

Incluso encontramos autores que defienden la aplicación de los principios y valores del artículo 31.1 CE a cualquier ingreso público como: MARTÍN DELGADO, J.M., en "Los principios...op.cit., p. 64; FALCÓN Y TELLA, R., "La finalidad financiera en la gestión del patrimonio", *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 35, 1982, pp. 381 a 383; MARTÍNEZ LAGO, M.A., "Una

precisamente muchos de los principios que enuncia son aplicables al sistema en su conjunto y no a sus elementos individualmente considerados.

En cualquier caso no cabe duda de que los impuestos involucrados en el conflicto analizado, el IVA y el ITPO, se encuentran dentro de los elementos del sistema tributario sometidos plenamente a los principios del artículo 31.1 CE.

En definitiva, con base en estos y otros preceptos de la CE, se extraen, una serie de principios constitucionales que afectan directamente al ámbito tributario en general, y al conflicto analizado en particular, que, además de los analizados en el epígrafe I.1.1. -legalidad, igualdad y seguridad jurídica-, son los siguientes: generalidad; capacidad económica; progresividad –y, como límite a éste, el principio de no confiscatoriedad-; e irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales.

I.1.3.1.-EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD

Si hay un principio que está presente en cualquier clasificación de principios tributarios, desde el mismo origen de las mismas, es sin duda alguna el de generalidad, enmarcado dentro de los principios de justicia tributaria.

En su interpretación más estricta este principio se traduce en que todas las personas físicas o jurídicas cuya situación coincide con la hipótesis que la ley señala como hecho imponible, debe pagar impuestos, con la única excepción de los carezcan de capacidad económica; es decir, aquellas cuyas rentas estén por debajo del mínimo de subsistencia²¹⁴.

No obstante, esta definición tan amplia debe matizarse a la vista de la configuración de este principio en nuestro ordenamiento tributario, plagado de

interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 55, 1987, p. 422; o COLLADO YURRITA, M.A., en “Tasas y precios en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales”, *Impuestos*, 1989, Vol.I, p. 46. Si bien en contra de esta extensión a cualquier ingreso público se ha pronunciado expresamente AGUALLO AVILÉS basándose en la ausencia de norma legal que así lo disponga en AGUALLO AVILÉS, A., *Tasas y [op.cit]*, p. 368.

²¹⁴ NEUMARK, F., *Principios de la imposición*, IEF, Madrid, 1974, p.250; MARTÍN DELGADO, J.M., “Los principios de capacidad...[op.cit]”, p.70; PÉREZ DE AYALA, J.L., “Las cargas Las cargas públicas. Principios para su distribución”, *Hacienda Pública Española*, nº 59, 1979, p.104; LOZANO SERRANO, C., *Exenciones y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1989, p.15.

excepciones al mismo, por lo que, con base en la relación entre este principio y el deber genérico de contribuir, éste debe definirse de forma más adecuada, tal como ha señalado LOZANO SERRANO, como “un deber genérico de sujeción al sistema tributario en los términos que este indique”²¹⁵.

Hecha esta matización, nuestra Constitución consagra en principio de generalidad, si bien de forma indirecta, en el artículo 31 CE al utilizar la fórmula “*Todos contribuirán*”, trasladado al ámbito tributario en el artículo 3.1 de la LGT según el cual la ordenación de los tributos ha de basarse, entre otros, en el principio de generalidad en la distribución de la carga tributaria. Con el término “todos”, se refiere no sólo a ciudadanos españoles, sino a cualquier persona física o jurídica, nacional o extranjera; lo cual no es más que una consecuencia del principio de territorialidad en la eficacia de las normas.

El principio constitucional de generalidad constituye, a juicio de un amplio sector doctrinal, “un requerimiento directamente dirigido al Legislador para que cumpla con una exigencia: tipificar como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo de capacidad económica.”²¹⁶.

Ahora bien, como ha señalado MARTÍN DELGADO “una cosa es que sólo puedan gravarse manifestaciones de capacidad económica y otra muy distinta es que toda manifestación de riqueza tenga que ser sometida a tributación”²¹⁷.

Así, este principio pugna contra la concesión de exenciones fiscales que carezcan de razón de ser, lo cual no quiere decir que toda desigualdad en el tratamiento fiscal sea contraria a este principio, sino sólo aquella que carece de fundamento²¹⁸. Esta interpretación permite, según HERRERA MOLINA, configurar las exenciones dentro del deber de contribuir, siempre que respeten el contenido esencial

²¹⁵ LOZANO SERRANO, C., *Exenciones y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1989, p.48.

²¹⁶ ESEVERRI MARTINEZ, E., y LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Temas prácticos de Derecho Financiero*, Aranzadi, Pamplona, 1999, p.163.

GARRIDO FALLA, F., [et al.], *Comentarios a la Constitución*, Madrid, Civitas, 2001, p.719.

²¹⁷ MARTÍN DELGADO, J.M., “Los principios de capacidad...[op.cit]”, p.68.

²¹⁸ Sentencias del TC núm.37/1987, de 26 de marzo; y 186/1993, de 7 de junio. Vid también las Sentencias del TS de 2 de junio de 1986, (ROJ: STS 2970/1986 y STS 10073/1986). En este sentido RODRÍGUEZ BEREIJO ha señalado que “el privilegio o desigualdad habría de ofrecer una justificación razonable y ser proporcionada al fin perseguido. RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm.100, 1998, p.613.

del mismo²¹⁹. De acuerdo con esta interpretación, el beneficiario de una exención no por quedar exonerado de gravamen queda fuera del deber de contribuir sino, todo lo contrario, sigue cumpliendo este deber siempre que la exención esté amparada por valor esencial de justicia tutelado en nuestra constitución. Es decir, el sujeto no paga un tributo porque no se considera justo que lo haga, por lo que no se considera que, por ello, esté incumpliendo el deber de contribuir.

En este sentido, GONZÁLEZ GARCÍA CONCLUYE: “El empleo de beneficios fiscales se fundamenta en la causa final del Estado, es decir, en el bien común, entendiendo éste como conjunto de condiciones que favorecen el desarrollo de las personas de la sociedad. Por tanto los beneficios fiscales no constituyen una violación o excepción al principio de generalidad, siempre que estén fundados en otros principios o derechos de igual rango jurídico”. Añade asimismo el citado autor que “el equilibrio se logra estableciendo límites a los beneficios y mediante su adecuada coordinación con los demás institutos tributarios”²²⁰.

Ahora bien, esto nos sitúa ante el problema de la legitimidad del empleo del sistema tributario con fines de política económica, que analizo en el epígrafe I.1.3.5, pero que, en resumen, ha sido resuelta por el Legislador al reconocer en la LGT²²¹ que los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, *“podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.”*

En conclusión, se puede entender que la concesión de beneficios fiscales o exenciones puede estar materialmente justificada y ser constitucionalmente legítima, siempre que la misma se fundamente en la consecución de objetivos y cumpla los principios que gozan de respaldo constitucional. Ahora bien, la CE establece unos límites a la concesión de dichos beneficios: en primer lugar, deberán establecerse en virtud de Ley, y, en segundo lugar, su importe debe consignarse en los PGE.

En cualquier caso, la aprobación de beneficios fiscales, especialmente relevantes en el conflicto analizado en esta tesis, dista mucho de ser una cuestión

²¹⁹ HERRERA MOLINA, P.M, La exención tributaria, Colex, Madrid, 1990, p. 95.

²²⁰ GONZÁLEZ GARCÍA E., “Los beneficios fiscales como instrumentos de desarrollo”, en [AAVV], *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 2005, p.315.

²²¹ Artículo 2 LGT

pacífica. Ya en 1963, SAINZ DE BUJANDA criticaba su uso con fines de política económica tachándolos de “ocasionales, fragmentarios y, en ocasiones, arbitrarios” y proponiendo como alternativa el diseño de un “sistema tributario estimulante”, es decir, por una “organización de los impuestos que, para coadyuvar a los fines de la política social y económica, no necesite abrir continuas brechas en el justo reparto de la carga”²²². Opinión que suscribo totalmente ya que, a pesar de las innumerables reformas fiscales llevadas a cabo en nuestro país, la existencia de excepciones a la regla general en el ámbito fiscal es, cuanto menos, un estímulo a la elusión y al fraude fiscal, entre otros problemas. La solución a los mismos solo podría mitigarse con una Administración tributaria dotada de los medios humanos y técnicos necesarios para comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos en cada caso e impuesto, que la actual no posee. Y esta deficiencia administrativa no ha hecho sino agravarse ante la fragmentación territorial de las Haciendas, no por la descentralización operada en sí misma, sino por la insuficiencia de mecanismos adecuados de colaboración e intercambio de información entre los distintos niveles de Haciendas territoriales, y la deficiencia de los existentes.

En este sentido, no hay duda de que el principio de generalidad adquirió una nueva dimensión como consecuencia de la estructura territorial resultante de nuestra CE y, desde este punto de vista será contraria a dicho principio cualquier configuración normativa que dispense de forma arbitraria e injustificada, un tratamiento de favor a cualquiera de las CCAA²²³. A este respecto, traigo a colación el artículo 138.2 CE según el cual "las diferencias entre los Estatutos de las distintas CCAA no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales".

I.1.3.2.-EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 31.1 CE y 3.1 de la LGT, la contribución al sostenimiento de los gastos públicos ha de articularse sobre la capacidad económica del contribuyente. De acuerdo con la jurisprudencia constitucional, “significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga

²²² SAINZ DE BUJANDA, F., “Teoría jurídica de la exención tributaria. Informe para un coloquio”, en *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, Vol.III, p.400.

²²³ MARTÍN-QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LOPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho...[op.cit]*, pp.116 y 117.

a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra”²²⁴.

El TC ha defendido tradicionalmente la consideración genérica o global de este principio, es decir como exigencia que recae sobre el sistema tributario en su conjunto²²⁵, relacionado como veremos a continuación con el deber genérico de contribuir, y no sobre sus elementos de forma individual. Pero desde hace unos años, sin abandonar esta exigencia genérica, el TC ha realizado una distinción entre otros principios constitucionales en los que la defiende de forma unívoca y tajante (como, por ejemplo, en el caso de los principios de igualdad o progresividad) para insistir en la necesidad de que este principio se proyecte sobre cada uno de los elementos del sistema²²⁶.

Esta distinción que hace el TC entre los principios tributarios es totalmente lógica en mi opinión, dado que cada tributo recae sobre una manifestación concreta y distinta de capacidad económica (renta, consumo, patrimonio, adquisición onerosa o gratuito de bienes, etc.) por lo que no tiene sentido hablar de una capacidad económica del sistema tributario, sino de que si todos los elementos del sistema tributario recaen sobre una manifestación real de capacidad económica, el sistema en su conjunto

²²⁴ Sentencias del TC núm. 27/1981, de 20 de julio; 150/1990, de 4 de octubre; 221/1992, de 11 de diciembre; 193/2004 de 4 de noviembre; 96/2002, de 25 de abril. La consecuencia del incumplimiento de este principio, tal como se concluyó en la Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre, es que *"lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar"*. En consecuencia dispone que *"si bien el respeto al expresado principio plasmado en el art. 31.1 CE no exige que el Legislador deba tomar en consideración cada una de las posibles conductas que los de su autonomía patrimonial, no es menos cierto que del mismo puede deducirse que la Ley debe necesariamente arbitrar los medios oportunos o las técnicas adecuadas que permitan reflejar la totalidad de los rendimientos obtenidos por cada sujeto pasivo en la base imponible del ejercicio"*. Vid. en sentido similar la STC núm. 214/1994, de 14 de julio.

²²⁵ Sentencias del TC núm. 150/1990, de 4 de octubre; 150/1990, de 4 de octubre; 134/1996, de 22 de julio; y 182/1997, de 28 de octubre.

²²⁶ En su Sentencia núm.19/2012 de 15 de febrero, el TC dictamina: *"se trata de la progresividad global del sistema tributario a diferencia del principio de capacidad económica que opera, en principio, de cada uno"*. En este mismo sentido, matizando la opinión doctrinal mayoritaria, se había pronunciado ya, por ejemplo, el TSJ de la Comunidad Valenciana, en sus Sentencias de 31 de diciembre de 1991, y, de 22 de mayo de 1993: *"Las exigencias derivadas del principio de capacidad económica no pueden dejar de observarse en cada acto concreto de imposición, y si bien hay algún sector doctrinal amplio que considera que este principio recogido en el art. 31 de nuestra Constitución se entiende realizado y observado por su referencia al sistema tributario en general, no es menos cierto, como también señalan otros autores, que si las exigencias del principio de capacidad se predicen exclusivamente del conjunto del sistema fiscal y no de sus singulares categorías tributarias, se desvanecerían casi por completo las garantías de los valores fundamentales que están en la base de los límites constitucionales a la imposición, como también se desvanecería si no se apreciara con relación a los concretos actos de imposición, toda vez que dicho principio está recogido en el art. 31 de la Constitución precisamente como criterio de contribución"*.

cumple este principio, pero no por sí mismo sino como resultado de la suma del cumplimiento del mismo por todas sus partes.

La generalidad de la doctrina²²⁷ señala que para determinar la capacidad económica hay que atender al **principio de normalidad**, formulado por GIARDINA²²⁸, según el cual el Legislador, cuando configura una determinada situación como hecho imponible, está atendiendo a un supuesto que “normalmente” es indicativo de capacidad económica, lo cual no quiere decir que en todos los casos dicho supuesto sea realmente indicativo de la misma. Pero la solución a estos supuestos debe venir por vía de las exenciones o bonificaciones y no por vía de la exclusión *a priori* de la norma general.

No obstante, la delimitación doctrinal del concepto de capacidad económica ha estado tradicionalmente envuelta de polémica, siendo en todo caso un concepto que ha ido evolucionando²²⁹.

Algunos autores la identifican en todo caso con la existencia de un valor económico²³⁰ o capacidad de pago²³¹.

Según SAINZ DE BUJANDA²³², la capacidad económica supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales ineludibles del sujeto.

Y los criterios impositivos seguidos para determinar la capacidad económica son: la naturaleza real o personal de los presupuestos objetivos del tributo, la

²²⁷ CAZORLA PRIETO, L.M. Artículo 31, en GARRIDO FALLA, F., [et al.], Comentarios a la Constitución, Madrid, Civitas, 2001, pp.727.

MARTÍN-QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LOPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G., Curso de Derecho...[op.cit], p.121.

²²⁸ GIARDINA, E., *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, A. Giuffrè, Facoltà di giurisprudenza della Università di Catania, Milano, 1961.

²²⁹ Vid. al respecto PALAO TABOADA, C. “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, en [AAVV], Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro, Madrid, Vol.II, 1976.

²³⁰ SÁNCHEZ GRAELLS, A., “La constitucionalidad o inconstitucionalidad del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales (IGEC)”, en [AAVV], coordinado por MARCOS FERNÁNDEZ, F., y SÁNCHEZ SUAREZ, F., *Los impuestos sobre los grandes establecimientos comerciales (IGEC): un análisis jurídico y económico*, Aranzadi, Cízur Menor, 2005, p.35; o PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., *Fundamentos de Derecho impositivo estatal*, Edersa, Madrid, 1995, p.75.

²³¹ PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., *Fundamentos...[op.cit]*, p. 39

²³² SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, Vol.IV, pp.550 y 551.

estructura proporcional o progresiva de los tipos de gravamen y el carácter objetivo o subjetivo del tributo.

Un importante sector doctrinal opina que, tal como ha defendido el TC²³³, el principio de capacidad económica se encuentra íntimamente interconectado con el **deber de contribuir**, entendido, siguiendo a ESCRIBANO LÓPEZ, “como una manifestación del principio de solidaridad que subyace en los valores fundamentales del ordenamiento constitucional, deber cuya realización resulta especialmente apremiante y que justifica la derivación de exigencias, incluso a otros titulares no directamente relacionados: “un genérico deber de colaboración con la Administración”²³⁴, para el sostenimiento del gasto público.

En este sentido, el TC ha señalado que el deber de contribuir en función de la capacidad económica de cada contribuyente es un mandato que vincula tanto a los poderes públicos (de cualquier ámbito territorial) como a los ciudadanos, cuyo cumplimiento depende de forma necesaria e imprescindible de una “actividad inspectora y comprobatoria de la Administración tributaria, ya que de otro modo se produciría una distribución injusta de la carga fiscal”²³⁵.

Pero además, el principio de capacidad económica opera como un límite para este mandato que afecta al poder legislativo tributario, de manera que éste solo puede gravar manifestaciones de riqueza reales o, con la debida cautela, potenciales, pero en ningún caso sobre podrá tratar de gravar capacidades económicas inexistentes, virtuales o ficticias²³⁶, ni tampoco sobre rentas potenciales o presumibles como ha criticado la doctrina²³⁷.

²³³ Sentencias del TC núm. 27/1981, de 20 de julio; 37/1987, de 26 de marzo; 150/1990, de 4 de octubre; 221/1992, de 11 de diciembre; y 134/1996, de 22 de julio.

²³⁴ ESCRIBANO LÓPEZ, F., “La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales”, Civitas, Madrid, 1988, pág. 327. Vid. también RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm.125/1995, pp. 6 y 7; MOSCHETTI, F., “Orientaciones generales de la capacidad contributiva”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm.269, 2003, p.536; y MARTÍN DELGADO, J.M., “Los principios de capacidad económica... [op.cit]”, p. 70.

²³⁵ Sentencia del TC núm.110/1984, de 26 de noviembre. Vid. también Sentencias núm.76/1990, de 26 de abril; y 182/1997, de 28 de octubre.

²³⁶ Sentencias del TC núm.221/1992, de 11 de diciembre; 194/2000, de 19 de julio; y 193/2004, de 4 de noviembre. Vid. también la STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 30 de enero de 2012, recurso núm.6318/2008 (ROJ: STS 591/2012).

²³⁷ Vid. SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, Vol.III, p.205; CHECA GONZALEZ, C., “El Impuesto sobre Tierras infrautilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza”, *Impuestos*, núm. 6, 1987, pp.119 a 121; y en “Impuesto sobre Actividades

Con esta base, cabe, como mínimo, cuestionarse, si el IAJD o el IOS, cumplen este principio. Aunque no es un impuesto que entre en el conflicto concreto estudiado, la gran cantidad de hechos imponible relacionados con las operaciones inmobiliarias que son gravadas con ambos –en el caso del IAJD cualquiera sujeta al IVA que se formalice en escritura pública, además de divisiones horizontales, declaraciones de obra nueva, constitución de derechos reales; etc.), merecen, cuanto menos, una reflexión sobre si realmente gravan alguna manifestación de capacidad económica. En este sentido, un amplio sector doctrinal se inclina por afirmar -especialmente respecto al IAJD²³⁸, pero también respecto del IOS²³⁹-, que su presencia en nuestro ordenamiento se debe a razones puramente históricas, residuales y recaudatorias pero que, en realidad no recaen sobre ninguna manifestación de capacidad económica. Comparto totalmente esta opinión, tal y como explico en el Capítulo V, en el que expongo mis propuestas de reforma del sistema actual de deslinde ITPO-IVA que, indirectamente afecta también al IAJD y, en menor medida al IOS.

El concepto del “deber de contribuir” ha llevado a la definición de la “capacidad contributiva” que algunos autores identifican por completo con la capacidad económica²⁴⁰, mientras que, por el contrario, otros los diferencian claramente. A juicio de ESEVERRI, la primera se refiere a la obligación de todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento del gasto público, mientras que segunda tiene por función modular dicha obligación, de acuerdo con el nivel de riqueza de cada individuo, constituyendo por tanto un mandato para el Legislador a la hora de configurar el sistema tributario²⁴¹. Algunos autores, como APARICIO PÉREZ y PÉREZ DE

Económicas y capacidad contributiva”, en [AAVV] *Jurisprudencia Tributaria*, 1994, Aranzadi, Cizur Menor, Vol.III, p. 1117; y PUEBLA AGRAMUNT, N., “Los tributos con fines no fiscales”, *Revista de contabilidad y tributación*, núm.183, 1998, p. 104

²³⁸ HERRERA MOLINA, P.M, “El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas frente al Derecho Comunitario y el principio de capacidad económica. Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997, Impuestos, Vol.I, 1998, pp.285 a 382; PALAO TABOADA, C., “El Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados a examen”, *Revista Jurídica del Notariado*, 1992, núm.4, pp.171 y ss.; o CHECA GONZALÉZ, C., *Propuestas para un nuevo modelo de financiación de las comunidades autónomas de régimen común en materia de impuestos propios y cedidos*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2008, p.103.

²³⁹ RAMOS PRIETO, J., La supresión del impuesto sobre operaciones societarias, consideraciones críticas sobre una medida que no tiene vuelta atrás, *Quincena Fiscal*, 2012, núm.1, pp.43 a 78

²⁴⁰ SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, Vol.III, p.189; y PONT MESTRE, M., “La justicia tributaria y su formulación constitucional”, *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, núm.31, 1981, p.381.

²⁴¹ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.M, *Derecho Tributario: Parte General*, Tirant Lo Blanch, Valencia,

AYALA²⁴², llegan aún más lejos, distinguiendo tres capacidades: la económica, la contributiva y la de pago: la primera la identifican con la riqueza individual total del individuo; la segunda es la riqueza imponible (deducido el mínimo vital); y la última es la riqueza disponible.

Al margen de considerar que son o no conceptos similares e incluso idénticos, como defiende el TC²⁴³, otra cuestión a la que se enfrenta el Legislador a la hora de determinar la capacidad contributiva o económica que debe someterse a gravamen, es la procedencia de establecer la denominada **exención del mínimo vital**, a favor de la cual se ha pronunciado la doctrina con generalidad²⁴⁴ entendida como aquella cantidad que no debe ser objeto de gravamen ya que es la que necesita el sujeto para satisfacer sus necesidades vitales mínimas. En este sentido, el TC ha resaltado²⁴⁵ la relación existente entre el principio de capacidad económica y los principios de justicia en el gasto público, por lo que a la hora de determinar la capacidad económica de cada contribuyente hay que tener en cuenta las prestaciones públicas realizadas por las AAPP a los ciudadanos a través del gasto público.

No obstante, esta cuestión suele resolverse en general desde el punto de vista de la imposición personal, no de la real -en la que se enmarcan los dos impuestos sobre los que recae esta tesis-, por razones obvias y coherentes con las distintas finalidades de ambas clases de imposición. Es decir, ni en el IVA ni en el ITPO se contempla ninguna exención del mínimo vital como tal, únicamente se adecua la carga impositiva. En el IVA, sobre productos de primera necesidad (a través de tipos reducidos) o inmuebles en atención a su uso residencial (tipo reducido para viviendas, y superreducido si, además, son VPOs). Y en el caso del ITPO, en casi todas las

2006, p. 29.

²⁴² APARICIO PÉREZ, A., "La falacia de la capacidad económica como criterio informador de los tributos", *Información Fiscal*, nº 79, 2007, p. 22; y PÉREZ DE AYALA, C., *Temas de Derecho Financiero*, UCM, Madrid, 1988, pp.238.

²⁴³ Sentencia del TC núm.37/1987, de 26 de marzo.

²⁴⁴ PÉREZ DE AYALA, J.L., *Las ficciones en el Derecho Tributario*, Edersa, Madrid, 1970, p.106; LEJEUNE VALCÁRCEL, E., "Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria", en [AAVV] *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Edersa, Madrid, 1980, p.166; FERNÁNDEZ SEGADO, F., "El diseño constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos", *Revista Vasca de Administración Pública*, núm.47, 1997, p.99; LOZANO SERRANO, C., "Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público", *Revista Española de Derecho Tributario*, núm.97, 1998, p.49; MOSCHETTI, F., "Orientaciones generales...[op.cit], p.536; o MARTÍN-QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LOPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho...*[op.cit], p.123.

²⁴⁵ STC núm. 76 /1990, de 26 de abril.

CCAA se han establecidos tipos reducidos sobre las adquisiciones realizadas por colectivos considerados sensibles o desprotegidos desde el punto de vista económico (familias numerosas, minusválidos, etc.)

En definitiva, la capacidad económica es un elemento consustancial que, de forma obligatoria, tiene que ser considerada por el Legislador, de cualquier ámbito territorial, a la hora de definir el hecho imponible de cada uno de los tributos que, por tanto, debe ser siempre indicativo de la misma; pero, esto no es óbice, tal como ha resaltado el TC, para que cada impuesto la integre de forma distinta y con distinta intensidad²⁴⁶.

Ahora bien, este principio presenta una dificultad básica para el Legislador, que consiste en determinar qué hechos deben ser considerados como indicativos de dicha capacidad económica, para poder configurarlos como hechos imponibles de las diferentes figuras tributarias²⁴⁷, no existiendo en absoluto unanimidad al respecto²⁴⁸. Esta relación inequívoca entre la capacidad económica y el hecho imponible configurado por el Legislador para gravarla ha sido puesta de manifiesto por un importante sector doctrinal²⁴⁹, hasta el punto de fundamentar la inconstitucionalidad de

²⁴⁶ Sentencias del TC núm.164/1995, de 13 de noviembre; 44/1996, de 14 de marzo; y 141/1996, de 16 de septiembre.

²⁴⁷ VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., "Apuntes sobre el instituto del tributo con especial referencia al derecho español", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm.7, 1975, p. 462; SÁNCHEZ GALIAN, C.M., *La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Municipal*, Editorial Comares, Granada, 2002, p.380; PÉREZ DE AYALA, J.L. y PÉREZ DE AYALA, BECERRIL, M., *Fundamentos de derecho tributario*, Edersa, 2002, p.74; o ALARCÓN GARCÍA, G., "Sistema fiscal y principios tributarios", en [AAVV], *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, 2005, Vol.I, p.71.

²⁴⁸ La anterior LGT, Ley 230/1963, de 28 de diciembre los hechos indicativos de capacidad contributiva eran: la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes y la adquisición o gasto de la renta. GARCÍA AÑOVEROS habla de: acumulación (capital o patrimonio), flujo de entrada (renta o ingresos) y flujo de salida (gasto, consumo o inversión), en GARCÍA AÑOVEROS, J., *Manual del sistema tributario español*, Civitas, Madrid, 2000, p.51.

²⁴⁹ SAINZ DE BUJANDA, F., "Análisis jurídico del hecho imponible", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 61, 1965, pp. 153 a 155, 160 y 362; así como en *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, Vol.IV, p.551; MOSCHETTI, F., "Orientaciones generales de la capacidad contributiva", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm.269, 2003, p.540; FERNÁNDEZ SEGADO, F., "El diseño constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos", *Revista Vasca de Administración Pública*, núm.47, 1997, p.98; PONT MESTRE, M., "La justicia tributaria y su formulación constitucional", *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, núm.31, 1981, p.385; y CALVO ORTEGA, R., "El proyecto de Ley General Tributaria: aportaciones y aspectos críticos", *Nueva Fiscalidad*, núm.8, 2003, p.16. ALBIÑANA va incluso más lejos afirmando que "la capacidad económica constituye el objeto imponible del tributo", en [AAVV], *Los tributos con fines no financieros, Economía española*,

los supuestos establecidos por el Legislador en los que no se produzca la misma²⁵⁰. En relación con el objeto de esta tesis, tal como se verá en el Capítulo II, el consumo sobre el recaer el IVA, no se considera en general un buen indicador de capacidad económica siendo más adecuado el gasto personal, si bien, por múltiples razones, eminentemente prácticas y técnicas, la presencia del IVA en los sistemas impositivos modernos es absolutamente incuestionable.

En cualquier caso, es evidente que el principio de capacidad económica debe combinarse con otros principios, tanto tributarios como el de justicia en el gasto público. En este sentido, el TC ha resaltado la conexión indisoluble y necesaria entre los principios de capacidad económica, justicia, progresividad e igualdad²⁵¹.

I.1.3.3.-EL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD DEL SISTEMA TRIBUTARIO Y SU LÍMITE EN LA NO CONFISCATORIEDAD.

El principio de la progresividad se predica con generalidad, como una manera de ser del sistema, y no de sus componentes individualmente considerados²⁵².

Sobre esta base, este principio se articula técnicamente de forma que pueda responder a la consecución de unos fines que no son estrictamente recaudatorios, sino que trascienden dicho plano para permitir la consecución de unos fines distintos, como puede ser la distribución de la renta o cualquiera de los fines previstos por el artículo 40 de la CE.

Aunque de la redacción de nuestro texto constitucional puede deducirse que la igualdad y la progresividad exigidas a nuestro sistema tributario son principios distintos, lo cierto es que tal como señala LEJEUNE, “la progresividad del sistema tributario no

cultura y sociedad, Homenaje a Juan Velarde, Eudema, Madrid, 1992, Vol.II, p.87.

²⁵⁰ PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 2000, p.36.

²⁵¹ Sentencias del TC núm. 27/1981, de 20 de julio; 54/1993, de 15 de febrero; y 10/2005, de 20 de enero.

²⁵² El TC, en sus Sentencias núm. 27/1981, de 20 de julio; 19/1987, de 17 de febrero; 76/1990, de 26 de abril; 182/1997, de 28 de octubre; y 7/2010, de 27 de abril; entre otras, defiende que la progresividad del sistema tributario se refiere al sistema en su conjunto y no a sus distintos elementos. Y ahondando aún más en la cuestión en la última Sentencia referenciada, la núm. 7/2010, de 27 de abril reconoció expresamente la posibilidad de que dentro del sistema hubiera tributos no progresivos e incluso con efectos regresivos, siempre que con ello no se comprometiera la progresividad de todo el sistema en su conjunto.

En el mismo sentido se pronuncia el TS en sus Sentencias de 2 de marzo de 2000, recurso núm.67/1999 (ROJ: TS 1662/2000); y de 18 de marzo de 2000, recurso núm.150/1999 (ROJ: STS 2184/2000), al reconocer que la progresividad se refiere al sistema tributario, y que ésta no se quiebra por el hecho de que dentro de él, haya impuestos no progresivos.

es más que una exigencia ineludible del principio de igualdad”²⁵³. Por tanto, su aplicación práctica se va a traducir en que quien tiene más riqueza realiza una contribución superior al sostenimiento del gasto público a través del sistema tributario, a quien tiene menos riqueza; así como que, ante un aumento en la riqueza de un individuo, esta contribución aumenta de forma más que proporcional al aumento en su riqueza²⁵⁴.

La compatibilidad entre la consecución del principio de igualdad con la progresividad del sistema tributario no ha estado exenta de polémica, zanjada por el TC en sentido inequívoco²⁵⁵, si bien, sobre la base de que ambos principios se relacionan en términos de la igualdad tributaria recogida en el artículo 31 CE (no susceptible de recurso de amparo), y no de la igualdad genérica del artículo 14 CE (que sí es susceptible del mismo)²⁵⁶.

Con esta premisa, la progresividad es un concepto relacionado con el tipo tributario o las escalas de gravamen; se opone a la proporcionalidad, y entraña que a bases imposables más elevadas deben aplicarse alícuotas también más altas de gravamen, como procedimiento técnico más idóneo con vistas a conseguir la "igualdad de sacrificio" ²⁵⁷ del contribuyente. Así, el principio de progresividad aparece como uno de los mecanismos más relevantes en orden a la consecución de la igualdad material que la Constitución reclama en su artículo 9.2.

Ahora bien, la progresividad, por imperativo constitucional, tiene un límite infranqueable en la **no confiscatoriedad** del sistema tributario, principio recogido de forma expresa en el mismo artículo 31.1 CE, sobre el que se ha pronunciado extensamente el TC²⁵⁸ y que ha sido valorado de forma muy positiva, en general, por

²⁵³LEJEUNE VALCÁRCCEL, E., "Aproximación al [op.cit]", p.159

²⁵⁴ En este sentido MARTIN DELGADO ha destacado que la progresividad puede alcanzarse "tanto con la discriminación cuantitativa de la riqueza imponible como a través de una discriminación cualitativa de la misma". En MARTÍN DELGADO, J.M., "Los principios de capacidad económica...[op.cit]", pp.64 y ss.

²⁵⁵ Sentencia del TC núm. 45/1989, de 20 de febrero.

²⁵⁶ Sentencia del TC núm.37/1987, de 26 de marzo.

²⁵⁷ Este término fue acuñado por Mill en 1848 en su obra "Principios de economía política". Según este principio, cada ciudadano debe contribuir al sostenimiento del gasto público pero con el menor sacrificio posible.

²⁵⁸ En su Sentencia 27/1981 (RTC\1981\27) el TC señaló que "...la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir,... Y dado que este límite constitucional se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se

la doctrina fiscal ²⁵⁹, a pesar de que, su plasmación en el texto constitucional se suele tachar de innecesaria por considerarla reiterativa, si bien con base en diferentes argumentos. Así, FUENTES QUINTANA, considera²⁶⁰ que, el valor de justicia, que impregna todo el sistema tributario, descarta cualquier posible efecto confiscatorio. Por tanto, como destaca AGULLÓ AGÜERO, “un sistema tributario justo con alcance confiscatorio constituye para esta doctrina una verdadera *contradictio in terminis*.”²⁶¹. Por su parte PALO TABOADA, es de la idea que lo que está reiterando la declaración constitucional de no confiscatoriedad es el derecho a la propiedad privada, que ya está suficientemente defendido en el artículo 33 CE.²⁶²

Sin embargo, con independencia de estas, o cualesquiera otras reiteraciones que se atribuyan a este principio, las características intrínsecas de la exacción de los tributos, y, sus efectos sobre la esfera patrimonial de los ciudadanos, justifican plenamente la inclusión de este principio en el texto constitucional, como garantía para éstos de que dicha exacción no va a superar un determinado nivel de empobrecimiento. En este sentido, MARTÍN QUERALT señala que “en el Derecho financiero, la difícil codificación normativa y la necesidad de controlar y encauzar las potestades normativas de la Administración, conducen a una considerable potenciación de los principios generales del Derecho, y del papel de la

prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga “alcance confiscatorio”, es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si, mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el artículo 33.1 de la CE [...]”

²⁵⁹ En relación con este principio, MENÉNDEZ MORENO ha señalado que “Parece posible afirmar que late bajo el principio constitucional de alcance confiscatorio una “prohibición de excesividad” que conecta con la idea de “moderación” y “medida justa” en la tributación”. MENENDEZ MORENO, A., *Derecho Financiero y Tributario (Lecciones de cátedra)*, Lex Nova, Valladolid, 2007, p.88. Vid. también PÉREZ DE AYALA, J.L., “Las cargas públicas. Principios para su distribución”, *Hacienda Pública Española*, nº 59, 1979, p.110; PALAO TABOADA, C., “La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario”, *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, p.319; AGULLÓ AGÜERO, A., “Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm.36, octubre-diciembre 1982, p.560; y LEJEUNE VALCÁRCEL, E., “Aproximación al principio...[op.cit]”, pp.168 y 169.

²⁶⁰ FUENTES QUINTANA, E.: Diario de Sesiones del Senado, «Comisión de Constitución», núm. 45, sesión núm. 7, 29 de agosto de 1978, p. 1988.

²⁶¹ AGULLÓ AGÜERO, A., “Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm.36, octubre-diciembre 1982, pp.555.

²⁶² PALAO TABOADA, C., “La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario”, en [AAVV] *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, p. 319.

Constitución.”²⁶³

El TC ha definido con claridad que el alcance teórico de este principio consiste en “no agotar la riqueza disponible”, y que se entenderá traspasado cuando la imposición llegue a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades²⁶⁴. Pero su aplicación práctica se enfrenta al problema de su cuantificación, tal como ha reconocido el propio TC²⁶⁵; es decir, de la delimitación técnica y numérica del momento en que se alcanza ese efecto confiscatorio, teniendo en cuenta que, como se ha visto, la progresividad no se refiere a cada una de las figuras impositivas por separado sino al sistema en su conjunto, pero lo cierto es que la misma se instrumenta inevitablemente a través de la aplicación de los diferentes tributos que soporta un mismo sujeto pasivo²⁶⁶.

En el mismo sentido, la interpretación del principio de no confiscatoriedad referida al sistema tributario en su conjunto ha sido defendida por una parte de la doctrina²⁶⁷, frente a la postura tradicional que lo refería a los distintos tributos²⁶⁸. En mi opinión ambas posturas son compatibles, puesto que la aplicación práctica de la primera, enormemente compleja, requiere considerar la totalidad de la carga

²⁶³ MARTÍN QUERALT, J., “La Constitución Española y el Derecho Financiero”, Hacienda Pública Española, núm.63, 1980, p.117.

²⁶⁴ Sentencias del TC núm. 14/1998, de 22 de marzo; y 233/1999, de 16 de diciembre.

²⁶⁵ Sentencia del TC núm. 14/1998, de 22 de marzo

²⁶⁶ En este sentido, de forma enormemente innovadora, en la década de los 90, algunos países han cuantificado la confiscatoriedad para los impuestos directos, como Alemania donde el TC la fijó (para impuesto sobre el patrimonio y renta) en el 50% de los ingresos del sujeto pasivo o Argentina que lo fijó en el 33%. Vid. Respecto al caso alemán los trabajos de HERRERA MOLINA entre los que destacan: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998; o “Una decisión audaz del Tribunal Constitucional alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50 por 100 de sus ingresos”, *Impuestos*, núm.14, 1996.

²⁶⁷ PALAO TABOADA, C., “La protección constitucional... [op.cit], p.319; AGULLÓ AGÜERO, A., “Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm.36, octubre-diciembre 1982, p.560; GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., “El principio de no confiscación y las haciendas locales», en [AAVV] *El sistema económico en la Constitución Española*, Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid, 1994, Vol.2, p.1538; JIMÉNEZ AMBEL, F., “El alcance confiscatorio como límite del sistema tributario español”, *Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 7, 1989.p.210; NÚÑEZ PÉREZ, G., en «La prohibición constitucional de tributos confiscatorios: dos supuestos”, *Impuestos*, núm. 22, 1991, p.240; o CASADO OLLERO, G., “Los fines no fiscales de los tributos”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº213, 1991, p.543.

²⁶⁸ PALAO TABOADA, C., “La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario”, *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, p.319.

tributaria que soporta un contribuyente por todos los tributos de cualquier ámbito territorial. Mientras que, desde el segundo punto de vista, si se concluye que un tributo es confiscatorio, es evidente que el sistema tributario, que es el todo que incluye dicho tributo, también lo será.

Lo cierto es que el cumplimiento de este límite se suele enfocar, lógicamente, desde el punto de vista de la imposición directa, bajo la premisa de que la indirecta recae sobre el consumo o inversión en determinados bienes -en nuestro caso inmuebles-. En relación con estos bienes en concreto, existe una considerable y variada oferta, por lo que el propio sujeto pasivo, conocedor de antemano de la carga tributaria que conlleva la adquisición que va a realizar, y lo elevado y, en general, excepcional, de la misma, puede ajustarla a su capacidad económica real. Por tanto no puede a posteriori alegar que el impuesto o impuestos que recaen sobre la compra y posesión del inmueble (IVA y AJD, o ITPO, IBI, etc.) son confiscatorios, y no puede asumirlos sin sufrir una merma considerable en su renta y patrimonio personal.

Sin embargo, en este tema sí que creo interesante plantear si se puede considerar que, determinadas actuaciones administrativas que recaen sobre las operaciones inmobiliarias, pueden suponer una vulneración del principio de no confiscatoriedad. En concreto, existen dos actuaciones implementadas por las Administraciones tributarias que en mi opinión, merecen, cuanto menos, una reflexión al respecto:

1ª) Las comprobaciones de valor que, de forma masiva (y, a la vista de la también masiva anulación de las mismas por parte de los Tribunales, arbitraria e injustificada), llevan sufriendo los contribuyentes de este país en los últimos años que afectan al ITPO. Lo más grave de estas actuaciones es que afectan en gran medida a los contribuyentes de rentas medias y bajas, que adquieren su único inmueble, que es su vivienda habitual, y que reciben, hasta tres o cuatro años después de haberla adquirido, una liquidación administrativa en la que se determina un valor ostensiblemente superior, en muchos casos, al precio que pagó por la vivienda. En consecuencia con este aumento de valor, se determina una cuota cuyo pago íntegro en período voluntario es, en muchos

casos, inasumible para los contribuyentes, salvo en el mejor de los casos, mediante fraccionamientos con el consiguiente devengo de intereses de demora. Especialmente grave creo que es el caso de las adquisiciones del enorme stock de viviendas que han quedado en propiedad de las Entidades financieras (Bancos y Cajas de Ahorro) , muchas de ellas como consecuencia de ejecuciones hipotecarias, y que ofertan al mercado hipotecario a precios inferiores incluso a los de mercado (los que ofertan propietarios personas físicas por ejemplo), muy por debajo de los valores mínimos aprobados por las CCAA –que, tal como se empieza a reconocer, tampoco se corresponden con los de mercado puesto que se basan en el valor catastral que no se ha ajustado a la realidad provocada por la crisis inmobiliaria y sus efectos sobre los valores de los inmuebles-. Planteo un caso real a título de ejemplo: una contribuyente trabajadora por cuenta ajena con un salario apenas superior al SMI, adquiere una vivienda a una entidad de crédito (por tanto, operación totalmente transparente), que se lo adjudicó en ejecución de una garantía por incumplimiento del deudor, en un pueblo de la Comunidad Valenciana por 30.000,00 euros, pagando una cuota por el ITPO de 3.000,00 euros (al tipo del 10%) que incluye en el préstamo hipotecario, que solicita para financiar la adquisición junto con el resto de gastos de la operación. A los 2 años recibe una comprobación de valor en la que se le informa que, de acuerdo con unos coeficientes aprobados nueve meses después de que adquiriera su vivienda, la Administración considera que el valor real de la vivienda son 60.000,00 euros debiendo pagar una cuota adicional de 3.000,00 euros más los intereses de demora correspondientes; es decir, una cantidad más de tres veces superior al sueldo de la contribuyente.

2ª) La exacción por parte de muchos Ayuntamientos de IBI de urbana sobre fincas rústicas sobre las que no se ha realizado ninguna actuación urbanística, por el mero hecho de estar incluidos en el planeamiento con destino a ser urbanas, es decir, por considerarse urbanizables. Esta actuación ha sido objeto de numerosos recursos, muchos de los cuales siguen pendientes de

Resolución, pero el TS²⁶⁹ ya está dando la razón a los propietarios, y, sería lógico suponer que los Ayuntamientos van a ir abandonando esta práctica. Pero lo cierto es que existe una infinidad de propietarios que llevan años pagando estos IBIs de urbana indebidamente; impuestos que dada la extensión de algunas fincas implican en muchos casos cuotas muy elevadas que los propietarios no han podido asumir, habiéndose llegado al embargo o a la venta de algunas fincas como consecuencia de esta situación.

En ambos casos, estamos ante supuestos elevados tanto en número de contribuyentes afectados como en importe de las cuotas a pagar, cuya exacción puede calificarse en mi opinión de confiscatoria, dado que, especialmente en el segundo caso, se han producido numerosos casos en los que se han embargado e, incluso, ejecutado los embargos para proceder al cobro del impuesto.

Ahora bien, a la vista de la configuración de este principio en nuestra CE no cabe sino concluir que, al margen de que dichas actuaciones puedan considerarse injustas y, de que estén siendo objeto de anulación por los Tribunales, con generalidad, entre las causas que motivan dichas anulaciones no se encuentra en ningún caso que se consideren confiscatorias.

En definitiva en la práctica, el cumplimiento de este principio, se solventa a través de la exención del mínimo vital, traducido a través de la inembargabilidad del un mínimo exento vital. Es decir, incluso en los supuestos planteados, si mediante cualquier vía de cobro (voluntario o ejecutiva) se consigue cobrar la deuda tributaria, sin privar al contribuyente de lo necesario para su subsistencia, no se puede hablar de confiscatoriedad.

Evidentemente estoy planteando casos que afectan solo a algunas figuras impositivas muy concretas, por lo que sin duda hay que concluir que el sistema tributario español, entendido en su conjunto, respeta el límite de la no confiscatoriedad, más aún teniendo en cuenta que aunque nuestra presión fiscal es elevada, es inferior a la de muchos países de nuestro entorno, cuestión a la que me refiero extensamente en el Capítulo II. Pero, el hecho de interpretar este límite en

²⁶⁹ STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 30 de mayo de 2014, recurso núm. 2362/2013 (ROJ: STS 2159/2014).

conjunto respecto al sistema no debe ser una excusa para que la Administración, especialmente la autonómica y la local, abuse de este enfoque, incumpléndolo en determinadas figuras impositivas, debiendo rechazarse taxativamente estas actuaciones puramente recaudatorias.

I.1.3.4.-EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LAS DISPOSICIONES SANCIONADORAS NO FAVORABLES O RESTRICTIVAS DE DERECHOS INDIVIDUALES

Según DE CASTRO²⁷⁰, la irretroactividad significa, que ley se aplicará al futuro y no al pasado, principio recogido en nuestro CC²⁷¹.

El TC ha sentado en relación al principio de irretroactividad que: “aun cuando no pueda erigirse en valor absoluto, pues ello daría lugar a la congelación o petrificación del ordenamiento jurídico existente ²⁷², ni deba entenderse tampoco como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal ²⁷³, sí protege, en cambio, la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad²⁷⁴ .

En consonancia, en el ámbito tributario, para determinar si una norma tributaria retroactiva vulnera el principio de seguridad jurídica de los ciudadanos exige considerar el grado de retroactividad de la norma y las circunstancias específicas que concurren en cada supuesto²⁷⁵.

Antes de seguir es necesario distinguir los diferentes grados de retroactividad que pueden disponer las normas para concluir cuál o cuáles de ellos plantea problemas en relación con su posible inconstitucionalidad:

²⁷⁰ DE CASTRO Y BRAVO, F., *Derecho Civil de España*, Tomo I, Civitas , Pamplona, 1949.

²⁷¹ Artículo 2.3 CC: “Las leyes no tendrán efecto retroactivo, si no dispusieren lo contrario.”

²⁷² Sentencia del TC núm. 126/1987, de 16 de julio.

²⁷³ Sentencias del TC núm.27/1981, de 20 de julio; y 6/1983, de 4 de febrero.

²⁷⁴ Sentencia del TC núm.150/1990, de 4 de octubre.

²⁷⁵ Sentencias del TC núm.126/1987, de 16 de julio; 150/1990, de 4 de octubre; y 173/1996, de 27 de mayo; núm.273/2000, de 15 de noviembre.

- La denominada **retroactividad auténtica o de grado máximo** se produce cuando la nueva norma se aplica a supuestos de hechos concluidos o a situaciones perfeccionadas.
- La denominada **retroactividad impropia o de grado medio** se produce cuando la nueva norma afecta a situaciones de hecho producidas antes de su entrada en vigor pero que aún no han desplegado todos sus efectos.
- Por último, la **retroactividad de grado mínimo**, se produce cuando la nueva norma se aplica a situaciones nacidas bajo la vigencia de la norma anterior pero únicamente para los efectos que tengan lugar con posterioridad a su entrada en vigor.

En general, cuando se plantea la inconstitucionalidad de la retroactividad que plantea una nueva norma, se refiere a la de grado máximo, o a la de grado medio, con base en la no concurrencia de razones excepcionales y de interés general que justifiquen la irretroactividad, o en la vulneración del principio de seguridad jurídica²⁷⁶.

Por último la retroactividad de grado mínimo no suele plantear dudas sobre su constitucionalidad.

Con esta premisa, es importante resaltar que la irretroactividad tiene efectos exclusivamente respecto a los dos supuestos contemplados, es decir, nada impide tal como ha destacado el TC que, fuera de ellos, se dote a las leyes de la retroactividad que el Legislador considere oportuno²⁷⁷, *ya que* "La irretroactividad absoluta de las leyes fiscales podría hacer totalmente inviable una verdadera reforma fiscal"²⁷⁸, siempre, eso sí que no se vulnere el principio de seguridad jurídica, cuya apreciación por parte de los Tribunales de justicia no es precisamente una cuestión fácil de dilucidar.

²⁷⁶ Sentencia del TC núm.73/1996 de 31 de octubre.

²⁷⁷ Sentencias del TC núm. 27/1981, de 20 de julio; 8/1982, de 4 de marzo; 42/1986 de 10 de abril; y 32/1997, de 27 de febrero.

²⁷⁸ Sentencias del TC núm.126/1987, de 16 de julio; 197/1992, de 19 de noviembre; y 173/1996, de 27 de mayo.

En concreto, sobre la retroactividad en el ámbito tributario, el TC ha señalado que: “no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva que pueda hacerse derivar del principio de irretroactividad tal como está consagrado” en el art. 9.3 CE , pues el “límite expreso de la retroactividad in peius de las leyes que el art. 9.3 de la Norma suprema garantiza no es general, sino que está referido exclusivamente a las leyes ex post facto sancionadoras o restrictivas de derechos individuales [...]”.²⁷⁹

Siguiendo la doctrina constitucional italiana, nuestro TC ha dictaminado que una norma retroactiva resulta constitucionalmente ilegítima si vulnera el principio de capacidad contributiva²⁸⁰

Esta interpretación es compartida con generalidad por la doctrina, como recuerda JIMÉNEZ COMPAIRED que la sintetiza de la siguiente manera: “la retroactividad de las normas fiscales no se prohíbe expresamente en nuestro ordenamiento, aunque ha de atemperarse por las exigencias de otros ciertos principios constitucionales. De entre ellos destaca el de seguridad jurídica.”²⁸¹

A título de ejemplo, en mi opinión esclarecedor, relacionado con el tema objeto de estudio, me voy a referir a una actuación administrativa autonómica muy concreta, que se está poniendo en práctica en los últimos años, enormemente polémica, y que, dado el enorme número de contribuyentes a los que está afectando, está provocando una entrada ingente de recursos, por el momento, en vía administrativa. Me refiero a la aprobación por parte de las CCAA de coeficientes a aplicar con carácter retroactivo, para la realización de comprobaciones de valor²⁸²,

²⁷⁹ Sentencia del TC núm. 182/1997, de 28 de octubre.

²⁸⁰ Sentencia del TC núm.126/1987, de 16 de julio.

²⁸¹ JIMÉNEZ COMPAIRED, I., “Corporaciones Locales e Impuesto sobre el Valor Añadido: algunas cuestiones novedosas”, Revista de Hacienda local, Vol. 29, núm. 87, 1999, p.629.

²⁸² Por ejemplo, en la Comunidad Valenciana esta polémica práctica se inició con la aprobación de la ORDEN 23/2013, de 20 de diciembre, de la Conselleria de Hacienda y Administración Pública, por la que se establecen los coeficientes aplicables en 2013 al valor catastral a los efectos de la comprobación de valores de determinados bienes inmuebles de naturaleza urbana en el ámbito de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones, así como la metodología empleada para su elaboración y determinadas reglas para su aplicación. Esta norma aprobó en diciembre de 2013 coeficientes (superiores a los aprobados para el cálculo del valor fiscal mínimo) para corregir los valores declarados con efectos retroactivos para los hechos imponibles devengados desde el 1 de enero al 31 de diciembre de 2013.

tema que analizo detenidamente en el epígrafe IV.5.2. Pues bien, estas comprobaciones de valor han sido objeto, de forma generalizada, de recursos administrativos por partes de los contribuyentes en los que la principal alegación era la irretroactividad de la norma desfavorable y la inseguridad jurídica que la misma provocada. En relación con la primera alegación, con base en la doctrina del TC²⁸³, el fallo de dichos recursos y alegaciones debe concluirse que debería ser desestimatorio, como, de hecho, lo está siendo.

No obstante, en relación a la inseguridad jurídica que esta práctica administrativa está generando, la conclusión no está ni mucho menos clara como se verá.

I.1.3.5.-LA UTILIZACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO PARA LA CONSECUCCIÓN DE OBJETIVOS EXTRAFISCALES

En aplicación de todos estos principios, además de los propios del orden socioeconómico que analizo en el epígrafe I.1.2, y de los derivados del fraccionamiento territorial del sistema tributario que analizo en el epígrafe I.1.4.1, el enorme despliegue tributario que provoca en nuestro ordenamiento la actividad urbanística no está justificado únicamente en el ejercicio de la actividad financiera por parte del Estado -es decir, como instrumento de obtención de ingresos con que financiar el gasto público-. Por el contrario, la utilización por parte, tanto del Estado como de las CCAA, del sistema tributario para el cumplimiento de funciones o la consecución de objetivos extrafiscales goza de total respaldo por parte de nuestro ordenamiento jurídico, tal como reiterado el TC²⁸⁴.

²⁸³ Vid. también la Sentencia del TC núm. 173/1996, que se refiere en su fundamentación jurídica a las Sentencias núm. 27/1981, de 20 de julio; 6/1983, de 4 de febrero; 126/1987 de 16 de julio; y 150/1990, de 4 de octubre.

²⁸⁴ En Sentencia 37/1987 de 26 de marzo (RTC\1987\37) el TC señaló que *“es cierto que la función extra-fiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen los principios rectores de política social y económica (señaladamente artículos 40.1 y 130.1).[...] Por otra parte, dicha función está expresamente enunciada en el art.2.1, párrafo segundo de la vigente Ley General Tributaria”*.

Sigue el TC diciendo que: *“A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la Constitución pues el respeto a dicho principio no impide que el Legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extra-fiscales.”*

Y concluye que *“las Comunidades Autónomas pueden establecer impuestos de carácter primordialmente extra-fiscal, pero ello ha de llevarse a cabo dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (art.*

En este sentido, tal como recoge el párrafo 2º del artículo 2 de la LGT, el objetivo último de nuestro sistema tributario es la consecución de los objetivos de la política económica general²⁸⁵ y, a través de ella, al cumplimiento de otros objetivos esenciales para el bienestar de los ciudadanos (estabilidad y progreso sociales, redistribución equitativa de la renta, acceso a vivienda digna y servicios públicos sanitarios y educativos, seguridad, etc.). Todo ello implica la aplicación de los ingresos obtenidos a los gastos públicos proyectados, instrumentalizada a través del presupuesto²⁸⁶. Y dicha aplicación debe, en todo caso, cumplir la **exigencia de justicia**²⁸⁷ que nuestra CE impone, entendida en su doble vertiente, de un lado el principio de capacidad económica o justicia tributaria; y por otro, el principio de asignación equitativa de los recursos o justicia en el gasto público²⁸⁸.

La justicia es un valor que se ha proyectado tradicionalmente sobre todo el ordenamiento jurídico. En el ámbito tributario, como referí al introducir los principios tributarios, es el primero de los enunciados por el economista ADAM SMITH²⁸⁹,

31), de la Ley Orgánica que regula el ejercicio de sus competencias financieras (art. 157.3 de la Constitución) y de los respectivos Estatutos de Autonomía. “ Esta sentencia ha sido reiterada en las SSTC núm. 197/1992, de 19 de noviembre; 186/1993, de 7 de junio; 134/1994, de 22 de julio; 179/2006, de 13 de junio y 10/2005, de 20 de enero; 19/2012 de 15 de febrero y 196/2012, de 31 de octubre.

²⁸⁵ MARTÍN-QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LOPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G., Curso de Derecho...[op.cit], p. 74: “h) El tributo tiene como finalidad esencial posibilitar la financiación del gasto público, aunque puede dirigirse también a satisfacer otros objetivos públicos: propiciar una política de creación de empleo, estimular el desarrollo económico de una determinada zona geográfica, fomentar determinadas actividades, etcétera.”

²⁸⁶ RODRIGUEZ BEREIJO, A., *Introducción al Derecho Financiero*, IEF, Madrid 1976, p.70: “Entre la vertiente de los ingresos públicos y la de los gastos públicos existe una relación de funcionalidad, de instrumentalidad, que hace difícil que una pueda ser entendida cabalmente sin una referencia a la otra”

²⁸⁷ La construcción de la justicia tributaria como una directa derivación de la idea de Estado social de Derecho es una creación del Ordenamiento jurídico alemán, incorporada en su norma fundamental, la *Ley Fundamental de la República Federal Alemana, de 23 de mayo de 1949*, y posteriormente adoptada por nuestro Ordenamiento a través de la CE.

En este sentido Vid. YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., “Idea de lo justo en la Fiscalidad (Nota Histórico-Doctrinal)”, en Problemas de la ciencia jurídica, Estudios en Homenaje al Profesor Francisco Puy Muñoz, Vol. II, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Santiago de Compostela, 1991, pág. 480, 481 y 494.

²⁸⁸ SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero*, Vol.I, Introducción, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977, p.18.

²⁸⁹ El Principio de justicia smithiano se enuncia de la siguiente manera: “*Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o menosprecio de esa máxima depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos*”.

SMITH,A., *Investigación de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones* (versión

estando en la base de todo sistema tributario moderno. Se traduce en una exigencia de justicia material que recae sobre el sistema tributario en su conjunto, pero también sobre cada uno de los elementos que lo componen.

En relación con la justicia tributaria, SAINZ DE BUJANDA insistió en la relación inevitable que debe existir entre el sistema fiscal y la justicia, y en la obligatoria consideración conjunta de la interacción existente entre ingresos tributarios y gastos generados en la consecución de los fines públicos, para conseguir el cumplimiento de este principio²⁹⁰. Y sobre este principio, el TC se ha pronunciado extensamente²⁹¹.

española de LAZARO,A.), Aguilar, Madrid, 1956, pp.684.

²⁹⁰ SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero, Vol.I, Introducción, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, Madrid,1977, pp.302 y 491: “El tributo, como instituto eminentemente jurídico, como creación del Derecho, debería de cumplir uno de los fines de éste como es la justicia”. “El sistema fiscal se establece por la Ley cumpliendo postulados de justicia en la distribución del coste de la actividad del Estado”

Y ahondando en el principio esencial de la justicia, el autor señala que: “Contemplado el fenómeno financiero desde el ángulo tributario, su engarce con el sector del gasto es indisoluble y complejo: la justicia tributaria solo puede captarse dentro del marco más amplio de una Hacienda justa - véanse, si no, los denodados esfuerzos de los políticos por hacer comprender a la masa contribuyente el equitativo empleo del producto fiscal-;la propia institución del tributo no es concebible ni, por tanto, explicable, sin la continua referencia a los fines estatales y, consiguientemente, a los gastos que generan”.

En sentido similar se pronuncia RODRÍGUEZ BEREJO, A., en *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976, donde ofrece una amplia relación de esos intereses a los que debería servir la imposición, al estar contenidos en la propia CE, entre los que destacan el estar al servicio del Estado social y democrático de Derecho (artículo 1.1) , la promoción de la libertad e igualdad (Artículo 9.2) y el principio de justicia financiera (artículo 31.1 y 2). Y en relación a este último, el autor señala que **no se ha de tomar en consideración sólo el modo en que se reparte la carga tributaria (es decir, si el sistema fiscal es justo o no), sino también el destino de los ingresos obtenidos**, puesto que la función de redistribución se cumple mejor con los gastos que con el sistema fiscal, que sólo alcanza una distribución proporcional, que no progresiva, de la carga.

Por su parte, ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C., en *La construcción del derecho tributario español : las aportaciones de las doctrinas científica y jurisprudencial*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1993, señala que no hay un verdadero sistema impositivo si éste no guarda la debida simetría con una ordenación racional de las capacidades económicas que constituyan su soporte, fundamento o causa.

²⁹¹ En su Sentencia 27/1981, de 20 de julio (RTC\1981\27) el TC señala que: “*Capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra. Pero el servicio de esta lógica no asegura, por sí solo, “un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad”.* Aunque una definición válida de lo que debe entenderse por justo, a efectos tributarios, sería una tarea que rebasa el planteamiento que aquí hemos de hacernos, lo que no puede soslayarse es que el Legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad y de igualdad.” Reiterando este criterio en Sentencias posteriores como la 37/1987, de 26 de marzo (RTC\1987\37), o la 233/199, de 16 de diciembre (RTC\1999\233).

Destaca también la Sentencia 194/2000, de 19 de julio (RTC\2000\194) en la que recalca la estrecha ligazón existente entre el principio de capacidad económica y la justicia tributaria.

Y el valor o noción de justicia se encuentra estrechamente conectado con el **principio de interdicción de arbitrariedad de los poderes públicos**²⁹², teniendo en cuenta la complejidad que entraña la definición del término arbitrariedad, en el ámbito constitucional. Así, el TC valora este principio en términos de proporcionalidad entre el fin perseguido y los medios empleados para conseguirlo, de manera que, en caso de no cumplirse, se puede considerar que se produce un sacrificio excesivo e innecesario de derechos garantizados por la Constitución²⁹³. Por otro lado, se valora considerando, como parámetro de inconstitucionalidad, “toda aplicación desigual de la ley por los órganos judiciales, en supuestos sustancialmente idénticos.”²⁹⁴

Pese a la claridad de las exigencias que nuestra Constitución ha impuesto al sistema tributario, y la interpretación de las mismas dada por el TC y por la doctrina referida, en la práctica, las dificultades de mensurabilidad de todos estos conceptos jurídicos indeterminados²⁹⁵ (justicia, capacidad económica, igualdad, claridad, seguridad jurídica, etc.) provocan, en mi opinión, que resulte ciertamente difícil detectar en la exacción de los tributos algo más que un puro ánimo recaudatorio, que persigue exclusivamente la obtención de financiación para sufragar el programa de gasto público que el Gobierno de turno esté implementando, con mayor o menor acierto, en cuanto a la consecución de los objetivos del mismo.

Resultando casi anecdótico el hecho de que se esté sometiendo a gravamen una capacidad económica real o, por el contrario, “detectada” por el Legislador dada la amplia discrecionalidad que el TC le ha otorgado para ello²⁹⁶.

²⁹² Sentencias del TC núm.66/1990, de 5 de abril; y 181/2000, de 29 de junio.

²⁹³ Sentencias del TC núm. 66/1985, de 23 de mayo; 99/1987, de 11 de junio; 108/1986, de 26 de julio; y 227/1988, de 29 de noviembre.

²⁹⁴ Sentencias del TC núm.63/1984, de 21 de mayo; 91/1990, de 23 de mayo; y 81/1995, de 5 de junio.

²⁹⁵ Sentencia del TC núm.62/1982, de 15 de octubre (RTC\1982\62): “[...] la dificultad de aplicar a un caso concreto un principio general del derecho que, dada su formulación como concepto jurídico indeterminado, permite un margen de apreciación.[...]”

²⁹⁶ En la referida STC 37/1987, el Tribunal dispuso que “*basta que la capacidad económica exista, como riqueza real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el Legislador al crear el tributo, para que el principio constitucional quede a salvo*” reconociendo que no solo puede ser objeto de imposición la capacidad económica real sino también la presenta o potencial. Esta postura fue reiterada por el propio Tribunal en su Sentencia 233/1999, de 13 de diciembre.

Algunos autores son muy críticos con esta postura tan laxa del TC. Por ejemplo, YEBRA MARTUL-ORTEGA, llega a señalar que los hechos impositivos son “elegidos por el Legislador”, lo cual, teniendo en cuenta la amplia distribución territorial de la potestad tributaria en nuestro país, provoca que, sobre un mismo objeto imponible, recaigan múltiples hechos impositivos, por lo que, como señala este autor “al Legislador español, con la doctrina del TC en la mano, sólo le hace falta imaginación para sobre la misma riqueza real o potencial diseñar hechos impositivos distintos que cumplan la constitucionalidad señalada por la jurisprudencia constitucional”²⁹⁷.

En mi opinión, esta crítica resulta algo excesiva por cuanto el autor prácticamente sugiere que el TC abre la puerta al Legislador para que se invente algunos hechos impositivos con ánimo recaudatorio. Teniendo en cuenta los antecedentes históricos de nuestro sistema tributario y de las distintas figuras impositivas que lo conforman, en mi opinión, la postura del TC no persigue dotar de cobertura legal el posible exceso de “imaginación” (siguiendo al autor), del Legislador, sino tan solo reflejar la dificultad²⁹⁸, o más bien habría que decir, la imposibilidad de definir en términos cuantitativos, como sería deseable, conceptos como igualdad o justicia para todos los ciudadanos.

No obstante, es cierto que esta dificultad ha podido ser aprovechada por el Legislador, sobre todo en el ámbito de las Haciendas Autonómicas y Locales, para abusar de su potestad tributaria en el sentido que denuncia el autor²⁹⁹.

²⁹⁷ YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., *Cap.I: Introducción. Sistema tributario español, en Manual General de Derecho Financiero. Tomo Tercero: Sistema Tributario Estatal*, coordinado por Javier Lasarte, Editorial Comares, Granada 1996, p.8 y 11.

²⁹⁸ En su Sentencia 221/1992, de 11 de diciembre (RTC\1992\221) el TC señaló que el principio de capacidad económica “no es un axioma del que puedan extraerse por simple deducción lógica, consecuencias positivas, precisas y concretas”.

²⁹⁹ Como muestra, el TC ha declarado la inconstitucionalidad, entre otros, del impuesto balear sobre instalaciones contaminantes (STC 289/2000, de 30 de noviembre), el Impuesto Extremeño sobre Instalaciones que Inciden en el Medio Ambiente (STC 179/2006, de 13 de junio) y se ha pronunciado sobre el gravamen catalán sobre instalaciones de riesgo (STC 168/2004, de 3 de octubre). Además están pendientes de sentencia de este Tribunal los recursos de inconstitucionalidad presentados por el Gobierno contra las leyes con las que se han aprobado los impuestos sobre las grandes superficies en Asturias, Cataluña y Navarra.

El motivo que, a juicio del TC, justifica la inconstitucionalidad de estos tributos es la vulneración del artículo 6.3 de la LOFCA; es decir porque entiende que las CCAA han establecido

Para dificultar este posible abuso de las Administraciones, siempre necesitadas de recursos financieros, bajo la tutela del TC, nuestro Ordenamiento ha establecido varios **mecanismos de control sobre el ejercicio de la imposición sobre la capacidad económica**, entre los que destacan:

-El **principio de no confiscatoriedad**, que como hemos visto, se configura como límite necesario a la progresividad del sistema tributario

-La **prohibición de someter a gravamen rentas inexistentes**, tal como ha reiterado el TC³⁰⁰

tributos sobre las materias imponibles reservadas a las Entidades Locales, tal como ha concluido en su Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre.

No obstante, esta distinción que realiza el TC entre la materia imponible y el hecho imponible a que se refiere la LOFCA, ha sido acertadamente criticada, ya que en nuestro Ordenamiento tributario existen múltiples supuestos de materias u objetos imponibles sobre las que se definen más de un hecho imponible de distintos tributos por lo que el artículo 6.3 debería interpretarse en términos de hecho imponible, o bien no identificar la materia imponible con el objeto imponible.

Así, BORRERO MORO, señala que: “La vidriosa doctrina constitucional que interpreta el artículo 6.3 LOFCA en los términos de materia imponible cuestiona cualitativamente la autonomía financiera, al limitar indebidamente el poder tributario propio autonómico, dada la extensiva ocupación de la materia imponible por los tributos locales. Sin que la solución aportada por el TC, entendiendo que los tributos de imputación de costes públicos, ya sean tributos con finalidad extrafiscal, ya sean tasas, afectan a materias imponibles diferentes de las manifestaciones de riqueza sobre las que se edifican, sea cabalmente acomodada a la CE, al ignorar la inexcusable necesidad de que la materia imponible, en tanto que expresión del principio de capacidad económica, venga constituida por manifestaciones de riqueza aptas para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. De ahí que defendamos bien la interpretación del artículo 6.3 LOFCA en los términos de hecho imponible, bien la distinción entre objeto del tributo -realidad económica- y materia imponible -construcción jurídica de la riqueza gravada-, viniendo dicho artículo referido a ésta.” BORRERO MORO, C.J., *El reparto de la materia imponible entre la Hacienda Autonómica y Local*, Tirant Lo Blanch, Valencia 2009.

El mismo tribunal se ha pronunciado de forma crítica en relación con establecimiento por parte de las CCAA de tributos sobre hechos imponibles que ya están gravados por el Estado. Así, en su Sentencia núm.37/1987, de 26 de marzo, el TC se pronuncia sobre la limitación nacida del artículo 6.2 LOFCA (“los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado”), distinguiendo entre materia imponible y hecho imponible para terminar afirmando que la duplicidad prohibida se ha de referir al hecho imponible, de modo que una misma fuente de riqueza (materia imponible) puede ser gravada dos o más veces si se toman aspectos distintos de la misma como supuesto generador de la obligación tributaria (fundamento jurídico 14^o). Sobre esta última cuestión también se pronuncia en la Sentencia núm. 186/1993, de 7 de junio.

³⁰⁰ En su Sentencia núm.214/1994, de 14 de julio (RTC\1994\214), el TC dispuso: “Si se sometiera a tributación una renta que, pese a estar configurada legalmente como el rendimiento neto del sujeto, sólo fuera en realidad una renta inexistente, ello podría afectar al principio de capacidad económica, que exige gravar la renta o riqueza real o potencial del sujeto pasivo como reiteradamente se ha declarado por este Tribunal (SSTC 27/1981 [RTC\1981\27], 37/1987 [RTC\1987\37], 150/1990 [RTC\1990\150] y 221/1992 [RTC\1992\221]).”

Posteriormente, en su Sentencia núm. 194/2000, de 19 de julio (RTC\2000\194) dispuso en relación con la tributación que se cuestionaba (Disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de

-Y el control sobre la **doble imposición**, que trata de garantizar que no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente a un mismo sujeto por un mismo hecho imponible, al mismo o a distintos perceptores. Este principio no está recogido de forma explícita en nuestra CE, pero se deduce de otros principios que sí lo están, como los de equidad y la justicia tributarias o el de no confiscatoriedad. Sí se recoge, en cambio, de forma expresa, en la LOFCA, a nivel territorial, como garantía para los contribuyentes de que no van a pagar doblemente por un mismo hecho imponible (al Estado y a las CCAA, o a las Entidades Locales y a una CCAA)³⁰¹.

En líneas generales, se ha diferenciado entre la doble imposición jurídica y económica, aunque no existe unanimidad en las definiciones de estos conceptos porque las mismas se adaptan al ámbito en el que se produzca la misma, según sea éste nacional o internacional. En general se habla de doble imposición jurídica cuando dos tributos, de cualquier ámbito, recaen sobre un mismo hecho imponible; y de doble imposición económica cuando dos tributos recaen sobre un mismo objeto imponible, o también cuando una misma renta es sometida a más de un gravamen que afecta a personas diferentes. En la práctica, este control se materializa de diversas formas:

-Bien como prohibición de establecer tributos sobre hechos imposables ya gravados por la misma o por distinta Administración, que da lugar a incompatibilidades entre las figuras impositivas (como ocurre, en términos generales, entre el IVA y el ITPO, por ejemplo) o, a la declaración de inconstitucionalidad del tributo establecido en segundo lugar sobre un hecho imponible ya gravado por otro tributo (por vulneración de los artículos 6.2 y 6.3 LOFCA, por ejemplo);

-O bien como eliminación de la doble imposición a través de la exención de

13 de abril, de Tasas y Precios Públicos) que : “Lejos de someter a gravamen la verdadera riqueza de los sujetos *intervinientes en el negocio jurídico hace tributar a éstos por una riqueza inexistente, consecuencia esta que, a la par que desconoce las exigencias de justicia tributaria que dimanar del artículo 31.1 CE, resulta también claramente contradictoria en el principio de capacidad económica reconocido en el mismo precepto”.*

³⁰¹ Sentencia del TC núm.242/2004, de 16 de diciembre.

las rentas que ya han sido gravadas; o corrección de la doble imposición cuando esta surge, a través de las deducciones en cuota de lo pagado ya sobre las mismas rentas a otro perceptor.

Al margen de todas estas dificultades y controles para que nuestro sistema tributario cumpla todos los principios y fines que le impone la CE, los programas presupuestarios están, al menos en teoría, diseñados para conseguir esos objetivos económicos y sociales generales, pero lo cierto es que los sociales son difícilmente mensurables, y los económicos se establecen (la mayoría actualmente por la Unión Europea) con base en variables macro-económicas complejas (renta nacional, déficit público, inflación, desempleo, ...), dependientes, a su vez, de una infinidad de variables, dentro de las cuales están los tributos, como una más, dentro del *maremágnum* presupuestario.

No obstante, como por desgracia sufrimos hace relativamente poco tiempo, no es excepcional que un Gobierno adopte medidas precipitadas y mediante el socorrido recurso del Decreto Ley, del que se abusa rallando la inconstitucionalidad, en mi opinión, como la tan socorrida subida de determinados impuestos para financiar el déficit público que la crisis (y/o su incompetencia para conseguir el cumplimiento de los objetivos económicos mediante políticas económicas eficaces) estaba generando.

En el caso del IVA, la subida de los tipos impositivos se puede maquillar de objetivo de economía general (producto interior bruto, desempleo, déficit público, inflación, etc.), pero lo cierto es que da la impresión de que no persigue más que la recaudación de fondos con carácter de urgencia para tapar los agujeros de nuestro déficit presupuestario, sin que se perciba ningún atisbo de justicia, igualdad o generalidad en la medida, y sin que se haya surgido ninguna nueva capacidad económica que justifique dicho aumento repentino de la presión fiscal, es un claro ejemplo de los riesgos que nuestro actual sistema tributario puede suponer para la seguridad jurídica de los ciudadanos. Lo cierto es que la subida de tipos con finalidad puramente recaudatoria ha sido una medida históricamente tan habitual

como criticada en nuestro país³⁰².

Ya en 1990, FUENTES QUINTANA se refirió a esta práctica como “*una vieja afición de la Hacienda Española*”³⁰³. Y, varias décadas después, vemos que la afición no ha descendido un ápice.

Por su parte, en el ITPO, el afán recaudatorio ha llevado a generalizar las comprobaciones del valor declarado por parte de las Haciendas Autonómicas, hasta un punto que difícilmente puede explicarse en el marco de la actividad habitual de la Administración, llegando a ser insoportable para el contribuyente que se enfrenta a métodos de valoración contemplados en la norma, pero aplicados con más que cuestionable legalidad, tal como están apreciando los Tribunales que se encuentran inundados literalmente por reclamaciones y demandas contra estas comprobaciones, que en el período 2007-2013 fueron resueltas de forma mayoritaria a favor de los contribuyentes

³⁰⁴

Los datos de las reformas tributarias operadas en España como Estado moderno corroboran la afirmación de FUENTES QUINTANA. Cuando se necesita un incremento notable de recaudación, invariablemente el Gobierno de turno aplica medidas que afectan, casi exclusivamente, a dos impuestos: el IRPF y el IVA. Frente a la posible alternativa que sería una modificación sistemática, que afectara a un número superior de impuestos, incluidos otros con menor potencia recaudatoria,

³⁰² CARANDE, R., *Carlos V y sus banqueros. La Hacienda Real de Castilla*, Sociedad de Estudios y Publicaciones, Madrid, 1959, pp.230 y ss.

DE MOXÓ Y ORTÍZ DE VILLAJOS, S., *Estudios sobre la alcabala en los Consejos Reales*, Madrid, 1963, pp 39 y ss.

ULLOA, M., *La Hacienda de Castilla en el reino de Felipe II*, Centro del Libro Español, Roma, 1963, pp.111 y ss.

DOMINGUEZ ORTIZ, A., *Política y Hacienda de Felipe IV*, Derecho Financiero, Madrid, 1960, pp.196 y ss.

³⁰³ FUENTES QUINTANA, E., *Las reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, Editorial Crítica, Madrid 1990, p.153. En relación con la reforma del impuesto sobre el volumen de ventas de 1785 señala que “tanto los testimonios disponibles, como la investigación histórica, parecen ratificar que es este un caso más, producto de la vieja afición de la Hacienda Española a elevar los tipos para aumentar la recaudación, a sabiendas de que las bases no serán reales, enfoque que constituye caldo de cultivo tan adecuado para generalizar una situación de fraude fiscal”.

³⁰⁴ En el TEAR de la Comunidad Valenciana, por poner un ejemplo, en algunos de estos años se superó el 90% de fallos a favor de los contribuyentes. Los motivos más habituales son: la falta de motivación de la valoración, la falta de valoración individualizada del inmueble, o la ausencia de visita física (que está empezando a subsanar la Administración (por ejemplo, en la Comunidad Valenciana a partir de 2014).

pero con un resultado global mucho mejor en términos de equidad, redistribución de la renta y progresividad. Evidentemente esta alternativa resulta muchísimo más compleja de diseñar técnicamente y, hasta el momento, ningún Gobierno parece estar por la labor de enfrentarse a ella, pese a las propuestas existentes (e incluso solicitadas por el propio Gobierno como el denominado Informe Lagares), como se observa en el epígrafe III.3.4.

I.1.4.-ASPECTOS DEL CONFLICTO ITPO-IVA RELACIONADOS CON LA DISTRIBUCIÓN COMPETENCIAL TERRITORIAL RECOGIDA EN LA CONSTITUCIÓN

Nuestra CE dedica su Título VIII a la organización territorial del Estado, en el que se desarrollan una de las características esenciales de nuestra norma suprema: su funcionamiento en el marco de un Estado unitario descentralizado. Unitario, en cuanto que, de acuerdo con su artículo 2, la Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española.

Pero, al mismo tiempo, descentralizado, por cuanto el propio precepto establece que nuestra norma suprema reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas.

Este reconocimiento se acompañó de forma inevitable de una distribución competencial entre los diferentes Entes territoriales que se crearon, y al reconocimiento constitucional de una serie de principios que articulan el ejercicio de dichas competencias y tratan de resolver los posibles conflictos que puedan surgir³⁰⁵. La mayoría de estos principios, que actúan como límites al ejercicio de las

³⁰⁵ En su Sentencia núm. 96/2013, de 23 de abril el TC destacó que: "En el sentido que señala la jurisprudencia norteamericana, existiría una preemption, de modo que ciertas materias tendrían una regulación uniforme federal, incluso cuando los Estados se hayan anticipado en la regulación. Ya en la STC 1/1982, de 28 de enero, se decía que "[l]a unicidad del orden económico general es un presupuesto necesario para que el reparto de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas en materia económica, no conduzca a resultados disfuncionales y desintegradores. Por ello, la Constitución retiene en poder del Estado, como exclusivas, aquellas competencias que atañen a determinados aspectos del orden económico y de su unidad". Las competencias estatales de ordenación del sistema económico (art. 149.1.13 CE en relación con el art. 131 CE),

competencias de cada nivel de Gobierno, ya he analizado (igualdad, unidad del orden económico, etc.), pero nuestra norma constitucional recoge otros principios que directamente se refieren a la distribución competencial entre el Estado y las CCAA: territorialidad, coordinación y solidaridad. Así:

a) El **principio de territorialidad** debe interpretarse tanto en el sentido físico como en el tributario. En relación con el primero, las CCAA no pueden adoptar ningún tipo de medida, y evidentemente, mucho menos como consecuencia del ejercicio de sus competencias, en materia de ordenación del territorio, sobre bienes situados fuera de él.

Mientras que, en el ámbito tributario, el artículo 157.2 CE establece que las CCAA no pueden dictar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio, ni, en relación con el límite establecido en el artículo 139.2 CE, poner obstáculos a la libre circulación de mercancías o servicios. Es importante señalar que esta limitación se refiere exclusivamente a bienes, lo cual en el caso de inmuebles se trata de una exigencia insalvable, mientras que en el caso de bienes muebles dependerá de dónde se encuentren, y no afecta evidentemente a rentas o actividades, ni significa que no puedan adoptar decisiones que produzcan consecuencias de hecho en otros lugares del territorio nacional, tal como ha destacado el TC³⁰⁶.

En este sentido, ENTRENA CUESTA señala que el objetivo de esta prohibición, no es otro que “evitar la traslación de las cargas derivadas de los tributos propios de cada Comunidad Autónoma a los residentes en otras áreas geográficas”³⁰⁷.

inciden en los diversos sectores de la actividad económica, delimitando el alcance de las competencias que asumen las Comunidades Autónomas. El Tribunal ha utilizado el criterio de “unicidad del orden económico nacional” (SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, y 1/1982, de 28 de enero), y también lo ha calificado como principio de “unidad de mercado” (SSTC 71/1982, de 30 de noviembre y 32/1983, de 28 de abril).”

³⁰⁶ Sentencia del TC núm.37/1981, de 16 de noviembre; 150/1990, de 4 de octubre; o 14/1998, de 22 de enero.

³⁰⁷ ENTRENA CUESTA, R., “Artículo 157”, en GARRIDO FALLA, F., [et al.], *Comentarios a la Constitución*, Madrid, Civitas, 2001, p.2635.

b) El principio de coordinación.

El DRAE define coordinar como la acción de “concertar medios, esfuerzos, etc., para una acción común”.

El TC define la coordinación como la “fijación de medios y sistemas de relación que hagan posible la información recíproca, la homogeneidad técnica en determinados aspectos y la acción conjunta de las autoridades [...] en el ejercicio de sus respectivas competencias, de tal modo que se logre la integración de actos parciales en la globalidad del sistema”³⁰⁸, realizando las siguientes precisiones sobre este principio:

- Persigue la integración de la diversidad de las partes en el conjunto, con la finalidad de evitar contradicciones o disfunciones indeseables
- El Estado debe coordinar las competencias de las CCAA pero no hasta el punto de que las vacíe de contenido
- Su aplicación exige la adopción de las “medidas necesarias y suficientes” para conseguir la integración de las partes en el conjunto. En este sentido, como ha reiterado el TC, al Estado, en virtud de su competencia específica “ex” art.149.1.13 CE le corresponde articular los mecanismos de coordinación que estime necesarios³⁰⁹, siendo inconstitucionales los mecanismos de resolución de conflictos competenciales no previstos constitucionalmente³¹⁰.

La instrumentalización de este principio en el ámbito financiero se concretó a través de la creación del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las CCAA, de composición mixta entre representantes del Estado y de las

³⁰⁸ La doctrina constitucional sobre el principio de coordinación se resume en la Sentencia del TC núm.45/1991 de 28 de febrero, que recoge los pronunciamientos realizados en las Sentencias núm. 32/1983, de 28 de abril; 111/1984, de 28 de noviembre; 144/1985, de 25 de octubre; y 133/1990, de 19 de julio.

³⁰⁹ Sentencias del TC núm.144/1985, de 25 de octubre; 118/1996, de 27 de junio; y 208/1999 de 11 de noviembre

³¹⁰ Sentencia del TC núm.76/1983, de 5 de agosto

CCAA³¹¹. Mientras que, en concreto para la coordinación de los tributos del Estado cedidos a las CCAA, entre los que se encuentra el ITPAJD, se crearon³¹² los Consejos Territoriales para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria, formados por representantes de la Administración Tributaria estatal y de cada CCAA, correspondiéndole la coordinación de la gestión de los tributos cedidos en su respectivo ámbito territorial.

c) El **principio de solidaridad**, se encuentra consagrado en el artículo 138 de la CE, e íntimamente relacionado con la salvaguarda de los principios de igualdad y unidad, de los que se derivan como límites infranqueables: la prohibición de los privilegios económicos y las limitaciones a la libre circulación en territorio español.

En este sentido, tal como ha destacado el TC, corresponde al Estado garantizar el cumplimiento de este principio (en cumplimiento del artículo 149.1.1ª CE) debiendo conjugar, a través de la actividad legislativa, el principio de suficiencia de las Haciendas Locales con los principios de solidaridad y equilibrio territorial³¹³; y a las CCAA respetarlo, con base en el artículo 2.2 LOFCA. En este sentido, el TC ha distinguido, dentro de este principio, una doble dimensión territorial:

- Por un lado, la obligación para las CCAA, en el ejercicio de sus competencias, de abstenerse *“de adoptar decisiones o realizar actos que perjudiquen o perturben el interés general y tengan, por el contrario, en cuenta la comunidad de intereses que las vincula entre sí y que no puede quedar disgregada o menoscabada a consecuencia de una gestión insolidaria de los propios intereses”*³¹⁴.
- Y, por otro, una obligación para el Estado de *“velar por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del*

³¹¹ Creado por el artículo 3 de la LOFCA, se trata de un órgano consultivo y de deliberación formado por el Ministro y los Consejeros de Hacienda de cada una de las CCAA y Ciudades Autónomas.

³¹² Artículo 66 Ley 22/2009, de 18 de diciembre.

³¹³ Sentencia del TC núm. 237/1992, de 15 de diciembre

³¹⁴ Sentencia del TC núm. 64/1990, de 5 de abril.

*territorio español*³¹⁵.

Ambos principios, coordinación y solidaridad, guardan una estrecha relación directa con el concepto de “lealtad institucional” que afecta a todos los poderes públicos e implica necesariamente la adhesión de los mismos a los principios y valores constitucionales o dicho de otro modo, la “lealtad constitucional”³¹⁶. Me remito al epígrafe I.1.2.6 en el que me refiero a este concepto.

El esquema de distribución competencial territorial, recogido en los artículos 148 a 150 CE, se conoce como sistema de triple lista al reconocer: de un lado, competencias exclusivas del Estado (artículo 149 CE); de otro, competencias que pueden ser asumidas por las CCAA (artículo 148 CE); y, por último, en relación con las demás competencias no comprendidas en las dos listas anteriores, el apartado 3 del artículo 149, recoge una serie de técnicas e instrumentos para resolver conflictos competenciales que puedan darse entre el Estado y las CCAA:

- Por un lado, contiene una cláusula residual a favor del Estado que se traduce en que las competencias no asumidas por las CCAA (bien a través de su EA o bien mediante LO de transferencia o delegación) pertenecerán al Estado.
- Por otro, una cláusula de prelación, según la cual, en caso de conflicto, prevalece la norma del Estado frente a la de la CCAA, salvo en competencias exclusivas de éstas. Por tanto, no se trata realmente de una jerarquía entre normas, sino de una solución ante el conflicto cuando los entes se mantienen dentro de su ámbito competencial. En la práctica, esta cláusula tiene una escasa utilidad dado que este tipo de conflictos suelen ser resueltos por el TC. No se trata, en contra de lo que pueda parecer, de una manifestación de la supremacía del derecho estatal sobre el autonómico -es decir, de una regla de jerarquía-, pues ello supondría quebrar la base del sistema competencial, articulado en torno al principio de competencia.

³¹⁵ Sentencia del TC núm.11/1986, de 28 de enero.

³¹⁶ Vid. al respecto JIMÉNEZ DE PARGA Y CABRERA, M., *Estado autonómico y lealtad constitucional*, Junta General del Principado de Asturias, 2003.

- Y, por último una cláusula de subsidiariedad, al establecer que “*el Derecho estatal será, en todo caso, supletorio del Derecho de las CCAA*”. Esta cláusula ha sido enormemente polémica y su significado ha variado ostensiblemente. Así, el TC comenzó interpretando que la misma jugaba a favor del Estado de manera que este pasaba a ostentar la competencia sobre una materia incluso si era exclusiva de la CCAA si ésta no la ejercía³¹⁷. Pero finalmente modificó esta interpretación³¹⁸ de manera que la supletoriedad solo puede entenderse en relación con las normas dictadas por el Estado en materias de su competencia³¹⁹.

Y, por el contrario, si existe una supletoriedad genérica a favor de las CCAA, de manera que en los escasos supuestos en los que exista alguna "facultad" o "materia" no mencionada expresamente como exclusiva del Estado, podrá ser asumida por las CCAA, siempre que lo hagan a través de sus EA³²⁰.

En este sentido, la doctrina del TC sobre esta polémica cláusula de supletoriedad ha establecido las siguientes conclusiones:

1ª) No es una cláusula universal atributiva de competencias a favor del Estado³²¹.

2ª) Se trata de una norma ordenadora de la preferencia en la aplicación de las normas en un Estado compuesto³²². En consecuencia, debe aceptarse la constitucionalidad del establecimiento por el Estado de marcos normativos generales, incluso en competencias exclusivas de las CCAA³²³, pero siempre que el Estado pueda invocar algún título propio

³¹⁷ Sentencias del TC núm. 5/1981, de 13 de febrero; 15/1989, de 26 de enero; 147/1991, de 4 de julio.

³¹⁸ A raíz de las Sentencias núm. 15/1989, de 26 de enero; 118/1996, de 27 de junio; y 61/1997, de 20 de marzo.

³¹⁹ BALAGUER CALLEJÓN, F., “La integración del derecho autonómico y la aplicación supletoria del derecho estatal”, *Revista de Administración Pública*, núm.124, 1991, pp.95 a 147.

³²⁰ BLASCO ESTEVE, A., “Sobre el concepto de competencias exclusivas”, *Revista española de Derecho Administrativo*, Civitas, núm.29, 1981, pp.307 a 317.

³²¹ Sentencia del TC núm.15/1989, de 26 de enero

³²² Sentencia del TC núm.103/1989, de 8 de junio

³²³ En su Sentencia núm.214/1989, de 21 de diciembre, el TC destacaba en este sentido que: “con ello el Estado atiende a una exigencia fundamental, que no es otra que la de prevenir un marco normativo general que venga a cubrir no sólo las consecuencias resultantes de los diferentes niveles competenciales existentes en la materia entre unas y otras comunidades, sino también la

que le permita dictar dichas normas generales. Y debe rechazarse en todo caso que el Estado dicte normas con el único propósito de crear derecho supletorio al de las CCAA, cuando todas ellas hayan asumido determinada competencia exclusiva en sus EA y lo hayan hecho con un mismo grado de homogeneidad³²⁴, e, incluso, tratándose de competencias compartidas³²⁵.

En el caso concreto del urbanismo, competencia exclusiva de las CCAA, el TC, en la tan citada Sentencia 61/1997, de 20 de marzo, rechazó categóricamente que el Estado pueda dictar normas supletorias ni tampoco modificar o derogar normas urbanísticas que regulen materias que han pasado a ser competencia de las CCAA.

4ª) Se trata de una cláusula de cierre que tiene por objeto realizar el principio de plenitud del ordenamiento jurídico, suministrando al aplicador del Derecho una regla con la que pueda superar las lagunas de que adolezca el régimen jurídico de determinadas materias³²⁶.

5ª) La ley estatal no puede disponer la aplicación supletoria de una ley autonómica³²⁷.

En consecuencia, de este sistema se extraen las siguientes **clases de competencias**: exclusivas, compartidas y concurrentes.

-Competencias exclusivas del Estado.

Estas competencias son aquellas que expresamente se reservan al Estado (artículo 149.1 CE), así como aquellas que correspondiendo por el artículo 148 a las CCAA no hayan sido asumidas por éstas en sus respectivos EA.

Hay que tener en cuenta que de la lectura del precepto se extrae que no siempre se reservan materias completas, sino que en el precepto se utiliza una

simple inactividad normativa que transitoriamente, o no, pueda producirse en aquellas Comunidades Autónomas con competencia para desarrollar las normas básicas estatales”

³²⁴ Sentencias del TC núm.147/1991, de 4 de julio; y 61/1997, de 20 de marzo.

³²⁵ Sentencia del TC núm. 118/1996, de 27 de junio.

³²⁶ Sentencia del TC núm.147/1991, de 4 de julio.

³²⁷ Sentencia del TC núm.155/1993, de 6 de mayo.

triple terminología, hablando de materias³²⁸, facultades³²⁹ y competencias (que de alguna manera engloba las dos primeras). Esta terminología ha sido valorada negativamente por la doctrina dado que induce a confusión, y ha sido sin duda fuente de conflictos ante el TC en busca del verdadero sentido que quería dar el Legislador constitucional al reservar “algo” al Estado. El propio Tribunal ha destacado en este sentido que la materia posee un inevitable grado de indeterminación que exige ser clarificado caso por caso para definir el grado de competencia que en último término corresponde al Estado y a las CCAA³³⁰.

En definitiva, en ocasiones se reserva toda la materia al Estado, por lo que se entiende que esta reserva abarca cualquier facultad relacionada con dicha materia, de lo que se infiere que las CCAA no pueden asumirlas. Pero el reconocimiento de competencias exclusivas del Estado no significa que las CCAA no pueden adoptar ninguna medida ni norma sino que, tal y como ha señalado el TC³³¹, las que apruebe deben cumplir el marco legal fijado por el Estado, sin invadir por tanto en ningún momento la competencia del Estado y respetando, en todo caso, los principios de solidaridad³³², igualdad y coordinación, lo cual, en definitiva, deja un margen de actuación muy limitado para los poderes públicos territoriales en este sentido.

En otros casos, se reserva al Estado algunas facultades concretas sobre una materia, el marco básico generalmente, para garantizar la igualdad de todos los españoles en derechos y deberes³³³. En consecuencia, nada obsta a que las

³²⁸ Las materias se definen como el objeto sustantivo de la competencia, el asunto o la parte de la realidad social, jurídica, política o económica que será objeto de tratamiento por el Estado o la Comunidad Autónoma

³²⁹ Las facultades hacen referencia a la parte concreta de la competencia por la que se acciona una determinada potestad, como por ejemplo: la legislación (básica, de desarrollo, etc.), o la ejecución.

³³⁰ Sentencias del TC núm.125/1984, de 20 de diciembre; y 165/1994, de 26 de mayo.

³³¹ La Sentencia del TC núm.76/1983, de 5 de agosto destaca que *“Es evidente, como ya ha señalado en otras ocasiones este Tribunal, que la colaboración entre la Administración del Estado y las de las Comunidades Autónomas resulta imprescindible para el buen funcionamiento de un Estado de las Autonomías. Del mismo modo, el principio de coordinación, que en el campo económico está expresamente afirmado en la Constitución, respalda la creación de órganos coordinadores que fijen pautas de actuación al Estado y a las Comunidades Autónomas en materias en que uno y otras resulten afectados.”*

³³² Sentencia del TC núm.152/1988, de 20 de julio

³³³ El apartado 1º del artículo 149.1 CE, atribuye al Estado la competencia exclusiva en la *“regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales.”*

CCAA asuman competencias sobre otras facultades sobre dicha materia.

En definitiva, a pesar de que nuestra CE contenga dicha lista de competencias exclusivas del Estado, inevitablemente en algunos casos se trata de competencias compartidas con las CCAA, si bien no en régimen de igualdad evidentemente, sino de subordinación pero, en definitiva permitiendo a las CCA que regulen algunos aspectos o ejecuten lo legislado por el Estado, sin que por ello se entienda que la materia deje de ser exclusiva del Estado.

En otros supuestos, en cambio, la materia está completamente vedada a las CCAA tratándose en puridad de las verdaderas competencias exclusivas del Estado, tales como la defensa, el sistema monetario, o la legislación penal, entre otras.

Las competencias exclusivas del Estado, en principio no pueden cederse a las CCAA, salvo que se transfieran o deleguen, mediante Ley Orgánica de transferencia, tal como prevé el apartado 2 del artículo 150 CE.

-Competencias que pueden ser asumidas por las CCAA, pasando a ser exclusivas de éstas.

El reconocimiento de estas competencias no es automático, es decir, no se trata de competencias que pueden asumir las CCAA, para lo cual tienen que realizar una asunción expresa de las mismas a través de sus EA³³⁴.

Por tanto, el reconocimiento de estas competencias no implica que estén totalmente vedadas al Estado, ya que, por un lado, éste siempre tiene va a tener reservado un marco general legislativo para el cumplimiento de las funciones irrenunciables que se derivan de los principios socioeconómicos que acabado de analizar, y como garantía imprescindible del cumplimiento del principio de igualdad. Y, por otro, en caso de no haber sido asumidas por una CCAA, la competencia sobre la materia en cuestión pasa al Estado, tal como establece el apartado 3 del artículo 149 CE.

³³⁴ Sentencia del TC núm. 76/1983, de 5 de agosto

-Competencias compartidas

Se habla de competencias compartidas cuando determinadas facultades sobre una materia corresponden a un ente, y las restantes, a otro. En este sentido, el propio artículo 149 CE recoge dos supuestos: cuando se atribuye la legislación básica al Estado, pudiendo las CCAA llevar a cabo el desarrollo normativo y la ejecución; y cuando se atribuye la competencia legislativa de forma exclusiva al Estado, por lo que las CCAA sólo llevan a cabo la ejecución.

Por tanto, tal y como he mencionado al definir las competencias exclusivas, de la lectura conjunta de los artículos 148 y 149 CE puede deducirse que muchas de las competencias son compartidas.

Así, en el caso de las competencias exclusivas del Estado, porque, como acabamos de ver, se permita a las CCAA desarrollar algunos aspectos legislativos o ejecutivos. Así ocurre, por ejemplo, en el tema que nos ocupa, en relación con el derecho de propiedad privada, siendo competencia exclusiva del Estado exclusivamente la legislación sobre las condiciones comunes del ejercicio del mismo, por lo que la ejecución de la legislación sobre propiedad intelectual o industrial, por ejemplo, puede ser realizada por las CCAA.

Y, en el caso de las competencias exclusivas de las CCAA, porque el interés general exige que el Estado diseñe el marco básico en el que se pueden mover las CCAA para garantizar la igualdad y la solidaridad entre todos los españoles con independencia del lugar del territorio nacional en el que se encuentren, como ocurre, por ejemplo, con el estatuto jurídico del suelo.

-Competencias concurrentes

Por último, existen unos pocos supuestos en los que se puede hablar de competencias concurrentes, cuando entes de distinto ámbito territorial, pueden concurrir en el ejercicio de las mismas facultades sobre una materia, como, por ejemplo, ocurre con la cultura (artículo 149.2 CE), tal como ha reiterado el TC³³⁵.

³³⁵ De acuerdo con la Sentencia del TC núm. 49/1984, de 5 de abril, en la cultura, existe una concurrencia de objetivos ordenada a la preservación y estímulo de los valores culturales propios del cuerpo social desde la instancia pública correspondiente en la que las competencias atribuibles a las Comunidades Autónomas no resultan incompatibles con la misión del Estado de facilitar la comunicación entre ellas, ni con la consideración de la labor cultural como un deber y atribución esencial.

Con estas bases, es importante destacar que, por principio, cualquier distribución competencial resulta una cuestión compleja y conflictiva, más aún cuando entre en ella la política. El principal problema de la realizada en nuestra Constitución es, en mi opinión, que la misma no fue, como debería haber sido, resultado de un análisis exhaustivo en busca de la mayor eficiencia en el logro de los objetivos públicos y el interés general. Más bien al contrario, la configuración final fue fruto de interminables negociaciones entre los diferentes grupos políticos, necesarias para alcanzar el consenso necesario para sacar adelante la norma, lo cual se refleja en la indefinición y falta de concreción que presenta parte de su articulado; sobre todo, aquel políticamente más sensible.

No hay que perder de vista, por lejano que parezca hoy en día, el marco histórico en el que se aprobó nuestra Constitución, tras décadas de centralismo, opresivo para algunos, necesario para otros. El nuevo escenario que se abría era una fuente casi inagotable de demandas de entes autonómicos y locales en busca de su trozo del pastel.

Se han criticado mucho por ejemplo, las fórmulas de resolución de conflictos entre el Estado y las CCAA, que, en la práctica, básicamente acaban siempre en el TC. Sin negar evidentemente la importantísima y necesaria labor que realiza este Tribunal, la elevación sistemática ante él de los conflictos de competencia Estado-CCAA conllevan una importante dilación en su resolución así como una mayor estrechez de miras jurídica que otras posibles fórmulas alternativas³³⁶.

Para terminar con el análisis de la influencia de la distribución competencial recogida en una CE en el conflicto analizado, me referiré a la Autonomía local. Es cierto que la misma no afecta directamente a dicho conflicto en el aspecto tributario, puesto que los impuestos afectados quedan fuera de cualquier competencia de los entes locales. Pero sin duda alguna, existen varios aspectos relacionados con el reconocimiento de la Autonomía Local que justifican detenerse en su justificación: en primer lugar, las competencias en materia urbanística que recaen sobre estos entes, de manera especialmente intensa y la relación directa que existe entre la actividad urbanística y las operaciones sobre las que recaen los dos impuestos en conflicto, el IVA y el ITPO; y la relación directa que existe entre la forma en que dichos estos

³³⁶ BARNES VÁZQUEZ, J., *Distribución de competencias en materia de urbanismo*, Bosch, Barcelona, 2002, p.11.

están gestionando esta actividad urbanística y los graves problemas que atraviesa el sector inmobiliario tras la reciente crisis.

La Carta Europea de la Autonomía Local de 1985³³⁷ define la autonomía local como el “derecho y la capacidad efectiva de las entidades locales de ordenar y gestionar una parte importante de los asuntos públicos, en el marco de la ley, bajo su propia responsabilidad y en beneficio de sus habitantes”. En este sentido, el reconocimiento a los entes locales, en este documento³³⁸, del derecho a una vía jurisdiccional que asegure el ejercicio de sus competencias y el respeto a su autonomía, provocó que el Estado español modificara la LOTC³³⁹, incluyendo entre las competencias del Tribunal en Pleno, la de entender de los conflictos en defensa de la Autonomía Local.

La doctrina del TC sobre la autonomía local, puede resumirse de la siguiente manera³⁴⁰:

- Se define³⁴¹ como el *“derecho de la comunidad local a participar a través de órganos propios en el de gobierno y administración de cuantos asuntos le atañen, graduándose la intensidad de esta participación e función de la relación existente entre los intereses locales y supralocales dentro de tales asuntos o materias.”*. Para ello, *“los órganos representativos de la comunidad local han de estar dotados de las potestades sin las que ninguna actuación autonómica es posible”*.
- No obstante, se trata de un concepto jurídico indeterminado, por lo que la Constitución no asegura un contenido concreto o un ámbito

³³⁷ Ratificada por España el 20 de enero de 1988

³³⁸ Artículo 11 de la Carta Europea de la Autonomía Local.

³³⁹ A través de la LO 7/1999, de 24 de abril

³⁴⁰ Sentencias del TC núm. 4/1981, de 2 de febrero; 32/1981, de 28 de julio; 37/1981, de 16 de noviembre; 84/1982, de 23 de diciembre; 76/1983, de 5 de agosto; 213/1988, de 11 de noviembre; 170/1989, de 19 de octubre; 214/1989, de 21 de diciembre; 240/2006, de 20 de julio; 132/2014, de 22 de julio; 57/2015, de 18 de marzo; 92/2015, de 14 de mayo. Sobre los controles de legalidad y el contenido mínimo de la autonomía municipal Vid. SSTC 40/1998, de 19 de febrero; 159/2001, de 5 de julio; 51/2004, de 13 de abril.

³⁴¹ Sentencia del TC núm. 32/1981, de 28 de julio

competencial determinado. Así, el TC dispone que no cabe hablar de “intereses naturales de los entes locales”³⁴², aunque lo cierto es que en las dos principales cuestiones que afectan al conflicto analizado: el urbanismo y los ingresos tributarios, en mi opinión no cabe ninguna duda de que nos encontramos ante dos intereses comunes a cualquier ente local, por las repercusiones económicas que ambas actividades tienen sobre la economía municipal.

- No debe confundirse con la soberanía
- Se trata de un derecho que se delimita tanto de forma positiva, al exigir la atribución de las competencias necesarias para satisfacer sus intereses respectivos y reconocer que goza de una garantía institucional con un contenido mínimo que el Legislador debe respetar; como negativa, al estar sometido a los controles de legalidad y oportunidad, pero no a controles genéricos o indeterminados. No obstante, en la práctica, los controles son muy limitados. En el caso de incumplimiento de competencias locales por parte del Ente local que las tenga atribuidas, que afecten al ejercicio de competencias del Estado y las CCAA, tras el requerimiento y plazo dado al Ente local para que cumpla, los entes supramunicipales podrán adoptar las medidas necesarias para el cumplimiento a costa y en sustitución del ente local³⁴³.

Mientras que el control sobre actos adoptados por los Entes locales que se considere que vulneran competencias estatales o autonómicas, se ha retraído del ámbito administrativo, recayendo casi exclusivamente sobre el judicial³⁴⁴, por lo que, especialmente en el ámbito urbanístico, como se verá, ha tenido consecuencias muy negativas.

³⁴² Sentencia del TC núm. 31/1981, de 28 de julio.

³⁴³ Artículo 60 LBRL

³⁴⁴ Artículos 65 y 66 LBRL

Lo cierto es que la autonomía local ha gozado tradicionalmente de una protección, quizá, excesiva, por parte del TC. En esta línea, el Tribunal exige para la sustracción o debilitamiento de la misma una “razón suficiente”³⁴⁵, concepto, por lo demás, tan indeterminado como el propio de la autonomía local.

En definitiva, la distribución competencial realizada entre Estado y las CCAA, a la que me he referido en este epígrafe, es la que, legislativamente, va a definir el marco en el que los municipios van a poder ejercer el derecho que la Constitución les reconoce a la autonomía para la gestión de sus intereses respetivos³⁴⁶. Incido en que se trata de competencias legislativas, más allá de las cuales las competencias de gestión del urbanismo es competencia de los Entes locales, tal como recoge la LBRL.

Así, el apartado 18 del artículo 149.1 CE señala como competencia exclusiva del Estado: dictar las bases del régimen jurídico de la Administración Local; competencia que ejerció a través de la promulgación de la LBRL³⁴⁷. Pero, dado que la exclusividad solo afecta al marco básico, debe admitirse que en cuanto al resto de aspectos que afectan a la Administración Local es una competencia compartida Estado-CCAA³⁴⁸.

Se ha criticado que nuestra norma suprema no hubiera sido más concreta en el reconocimiento de competencias locales limitándose a establecer una cláusula genérica, que ha derivado en otro problema: las bases del régimen local se fijan en una ley ordinaria del Estado, que deben concretar leyes orgánicas (los EA), lo cual resulta incongruente³⁴⁹.

³⁴⁵ Sentencia del TC núm. 32/1981, de 28 de julio. Vid. al respecto PAREJO ALFONSO, L., “La autonomía local: contenido constitucional y configuración legal básica”, *Cuadernos de Derecho Judicial*, CGPJ, Madrid, 1992, p.211.

³⁴⁶ Artículos 137 y 140 CE

³⁴⁷ La LBRL, tal como ha recogido el TC, en su Sentencia núm.259/1988, de 22 de diciembre, “*tiene una singular y específica naturaleza y posición en el Ordenamiento jurídico*”, debido a su doble contenido: de un lado, por delimitar las competencias estatales y las autonómicas; y, de otro, por actuar los valores superiores consagrados en el artículo 137 CE.

³⁴⁸ ENTRENA CUESTA, R., “Artículo 137”, en GARRIDO FALLA, F., [et al.], *Comentarios a la Constitución*, Madrid, Civitas, 2001, pp.2396 y 2397.

³⁴⁹ [AAVV], dirigido por PÉREZ MARÍN, A., “Lo que queda del Derecho Urbanístico estatal español”, *Revista Aranzadi de Urbanismo y Edificación*, Monografía núm.20, p. 92.

Para ello, estas normas deben atribuir a estos entes las competencias necesarias “en atención a las características de la actividad pública de que se trate y a la capacidad de gestión de la Entidad Local, de conformidad con los principios de descentralización, proximidad, eficacia y eficiencia, y con estricta sujeción a la normativa de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.”³⁵⁰.

En el tema que analizo, el conflicto ITPO-IVA en las operaciones inmobiliarias, la descentralización de competencias instrumentalizada en nuestra CE, afecta en dos aspectos básicos: el tributario y el urbanístico; que analizo a continuación por separado.

I.1.4.1.-DISTRIBUCIÓN COMPETENCIAL TERRITORIAL EN MATERIA TRIBUTARIA

El análisis de la distribución competencial territorial en el ámbito tributario me ha llevado a acotar la misma únicamente en dos ámbitos territoriales: Estado y CCAA, dejando de lado a los Entes territoriales de rango inferior a las CCAA. Esto no significa que las mismas no tengan competencias tributarias ni mucho menos, ya que no sólo las tienen sino que además una parte importante de las mismas afectan a tributos que se derivan directamente de la actividad urbanística³⁵¹. Pero, esta tesis se centra exclusivamente en dos impuestos: el IVA y el ITPO, por lo que estimo que la distribución competencial tributaria que interesa es exclusivamente la que afecta a estos dos niveles territoriales.

³⁵⁰ Artículo 2 LBRL.

³⁵¹ En relación con Haciendas locales, en virtud de la autonomía de los municipios para la gestión de sus intereses y con base en la competencia exclusiva del Estado para dictar las bases del régimen jurídico de la Administración Local, se dictó la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, que establece como principios que pretendían conseguirse con el sistema de financiación que se arbitra para ellas los de: autonomía y suficiencia.

Lo cierto es que el margen de libertad que el sistema permite para que los Ayuntamientos decidan la presión tributaria que desean aplicar a sus ciudadanos es extremadamente amplio. De manera que, aunque los Ayuntamientos carecen de capacidad normativa propia, tienen encomendada la gestión de sus propios tributos y una casi total libertad para fijar los tipos impositivos, incluso, hasta para decidir si aplican o no alguna figura tributaria.

I.1.4.1.1.-ANÁLISIS CRÍTICO DE LA DISTRIBUCIÓN DEL PODER FINANCIERO ENTRE EL ESTADO Y LAS CCAA. EL PRINCIPIO DE CORRESPONSABILIDAD FISCAL

El análisis competencial tributario Estado-CCAA no debe realizarse de forma aislada, sino sistemática. Así, hay que partir de la atribución exclusiva al Estado del establecimiento de las bases y coordinación de la planificación económica general (apartado 13 del artículo 149.1) y de “la Hacienda general” (apartado 14 del mismo precepto), en ejercicio de la cual el artículo 133 CE atribuye por un lado, al Estado la potestad originaria para establecer tributos, pero, a continuación, habilita a las CCAA y Corporaciones Locales a establecer y exigir tributos.

Y todo ello hay que conectarlo con el reconocimiento que realiza el artículo 156.1 CE a las CCAA de su “autonomía financiera para el ejercicio de sus competencias”, sujeto en todo caso a dos límites: coordinación con la Hacienda estatal³⁵² y solidaridad entre todos los españoles.

A los que hay añadir otro límite esencial para el ejercicio de la potestad tributaria por las CCAA que es el mantenimiento, como consecuencia del mismo, de una presión fiscal efectiva global equivalente en todo el territorio nacional³⁵³. Este límite es especialmente importante en relación con la aportación que el ITPAJD, como impuesto cedido, realiza a la carga fiscal global que soporta un contribuyente en función de la CCAA donde se realice el hecho imponible, dadas las significativas diferencias que existen entre los tipos impositivos aplicados en cada una de ellas, tanto el general como en los tipos reducidos que se aprueban en cada una de ellas atendiendo a circunstancias subjetiva su objetivas, que no siempre coinciden.

Si bien es cierto que en la atribución competencial a las CCAA del artículo 148 CE no se hace ninguna referencia a sus competencias hacendísticas, ni siquiera financieras, el TC ha sentado la planea compatibilidad entre el hecho de que la Hacienda sea una competencia exclusiva del Estado, y la existencia de lo que pueden denominarse “Haciendas regionales” a través de las cuales las CCAA dan cumplimiento al derecho que les reconoce el artículo 156 CE, siempre que se

³⁵² Vid. al respecto la Sentencia del TC núm. 171/1996, de 30 de octubre

³⁵³ FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., “El poder tributario de las Comunidades Autónomas”, en [AAVV] dirigido por BALADO, M., y GARCÍA REGUEIRO J.A., *La Constitución española de 1978 en su XXV aniversario*, Bosch, 2003, p.865.

respeten escrupulosamente los límites citados³⁵⁴.

La doctrina no es unánime al respecto. Así, LASARTE defiende que la potestad impositiva originaria es exclusiva del Estado, pudiendo, en todo caso, y a la luz de los artículos 131, 133, 156 y 157 CE reconocerse a las CCAA en todo caso un “*poder originario de segundo grado*”³⁵⁵. Mientras que otros autores entienden que la potestad tributaria que nuestra Constitución reconoce a las CCAA y Corporaciones Locales no puede calificarse más que de derivada³⁵⁶, no pudiendo hablarse en rigor de que estos entes tengan autonomía financiera en sentido estricto, al menos desde el lado de los ingresos públicos³⁵⁷.

Por su parte MARTÍN QUERALT Y OTROS califican este debate de falso, concluyendo que, a la luz de nuestra Constitución, la potestad tributaria de CCAA y Entes locales es a todas luces originaria, si bien se diferencian con la del Estado en los mayores límites a los que el ordenamiento somete a ambas³⁵⁸.

En cualquier caso, al hablar de competencias tributarias hay que distinguir esencialmente dos tipos:

- a) De un lado, las que implican el ejercicio de derechos y obligaciones de contenido tributario cuya titularidad se distribuye entre los diferentes niveles territoriales de la Hacienda pública (Estado, CCAA y Entes locales).

Sobre esta base, el Estado y las CCAA tienen atribuido poder legislativo tributario, del que carecen los Entes locales. Ambos poderes legislativos quedan sometidos al Derecho Comunitario, pero, aparte de éste, el único límite para el del Estado es la Constitución; mientras que, por

³⁵⁴ Sentencia del TC núm.14/1986, de 31 de enero.

³⁵⁵ LASARTE ÁLVAREZ, C., “Potestad Legislativa y poder tributario de las Comunidades Autónomas”, en [AAVV], *La Constitución española y las Fuentes del Derecho*, IEF, Madrid, 1979, Vol.II, pp.1261 y ss.

³⁵⁶ En [AAVV], *La Constitución española y las Fuentes del Derecho*, IEF, Madrid, 1979, Vol.II: FERNÁNDEZ CUEVAS, A., “El Sistema normativo de las Comunidades Autónomas. Referencia particular a los aspectos financieros”, pp. 818 y ss..

³⁵⁷ ENTRENA CUESTA, R., “Artículo 156”, en GARRIDO FALLA, F., [et al.], *Comentarios a la Constitución*, Madrid, Civitas, 2001, p.2627.

³⁵⁸ MARTÍN-QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LOPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho...*[*op.cit*], pp.201 y 202.

Vid.también MARTÍN QUERALT, J., “El papel del gobierno local en el marco del estado descentralizado. La aplicación efectiva del principio de subsidiariedad”, *Informe Pi i Sunyer sobre el desarrollo autonómico y la incorporación de los principios de la Unión Europea*, 2003, pp. 107-134; y del mismo autor, “El diseño constitucional de la Hacienda de las Comunidades”, *Revista española de derecho financiero*, Civitas, núm.100, 1998, pp.671 a 690.

contra, las CCAA también deben someterse a las leyes estatales. Por tanto, el poder legislativo pleno lo ostenta el Estado, en virtud del cual ha aprobado la normativa básica tanto de financiación de las CCAA como el marco general de todo el sistema tributario vigente en nuestro país³⁵⁹, con la única excepción de los territorios forales: la LGT y los Reglamentos que regulan los procedimientos tributarios que son por tanto comunes en todo el territorio nacional, así como evidentemente la normativa básica de sus propios tributos y, en su caso, el régimen de cesión a las CCAA. Mientras que las CCAA de régimen común, pueden regular: sus propios tributos -con respeto a los principios constitucionales y el marco tributario general diseñado por el Estado-; así como aquellas materias que el Estado le permite en tributos que no le son propios; teniendo los territorios forales competencias más amplias.

El control sobre el ejercicio de estas competencias tributarias recae casi exclusivamente en el TC, lo cual lleva un inherente riesgo de extralimitación, que ha sido objeto de valoraciones muy negativas³⁶⁰.

- b) Y, de otro, dentro del respectivo ámbito competencial, las que implican la atribución de potestades para la gestión de los tributos a los distintos órganos a los que se encomienda, en cada nivel político territorial, la administración tributaria conducente a la liquidación y recaudación de los tributos. El control sobre el sometimiento a la legalidad del ejercicio de estas competencias corresponde a la jurisdicción ordinaria, debiendo el TC respetar en este sentido el principio de autolimitación de la función enjuiciadora, no invadiendo las funciones que corresponden a los Tribunales ordinarios³⁶¹; riesgo evidente, a la luz de la jurisprudencia del TC³⁶².

³⁵⁹ Tal como reconoce el TC en sus Sentencias núm. 31/2010, de 28 de junio; y 72/2003, de 10 de abril.

³⁶⁰ Vid. entre otras valoraciones, los Votos particulares de algunos Magistrados del propio TC sobre esta cuestión en las Sentencias núm. 202/2003, de 17 de noviembre; y 31/2010, de 28 de junio.

³⁶¹ Vid. al respecto los Votos particulares de las Sentencias del TC núm. 63/2005, de 14 de marzo; y 62/2011, de 5 de mayo.

³⁶² Sentencias del TC núm. 17/1981, de 1 de junio; 76/1995, de 22 de mayo; 73/2000, de 14 de marzo; 173/2002, de 9 de octubre; o 58/2004, de 19 de abril.

En ejercicio de estas competencias amparadas en nuestra Constitución, el Estado diseñó el sistema de financiación de las CCAA vigente en nuestro país, recogido en la LOFCA.

En este sentido el TC, con base en su jurisprudencia consolidada³⁶³, ha señalado que: *“la autonomía financiera, como instrumento indispensable para la consecución de la autonomía política, implica tanto la capacidad de las Comunidades Autónomas para establecer y exigir sus propios tributos como su aptitud para acceder a un sistema adecuado -en términos de suficiencia- de ingresos, de acuerdo con los artículos 133.2 y 157.1 de la CE. La autonomía financiera de los entes territoriales va, entonces, estrechamente ligada a su suficiencia financiera, por cuanto exige la plena disposición de medios financieros para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, las funciones que legalmente les han sido encomendadas; es decir, para posibilitar y garantizar el ejercicio de la autonomía constitucionalmente reconocida en los arts. 137 y 156 CE.”*³⁶⁴

En este sentido MARTIN QUERALT ha destacado que “los titulares del poder financiero, en cuanto a manifestación del poder político gozan, en principio, de una amplia libertad de configuración normativa de su Hacienda Pública, esto es, del sistema de ingresos y gastos que les permita desarrollar sus funciones y los fines propios de sus respectivos ámbitos territoriales y competenciales.”³⁶⁵

La concurrencia de este poder financiero sobre entes de distinto ámbito competencial territorial determinó la necesaria creación de mecanismos de coordinación entre ellos. Así se creó el Consejo de Política Fiscal y Financiera, organismo constituido por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y el

³⁶³ En su Sentencia TC núm. 289/2000, de 30 de noviembre (reiterada en las núm. 122/2012, de 5 de junio; 197/2012, de 6 de noviembre; y 208/2012, de 14 de noviembre), resume su doctrina consolidada sobre esta cuestión, recogida en las Sentencias núm.179/1985, de 19 de diciembre; 63/1986, de 21 de mayo; 166/1988, de 26 de septiembre; 201/1988, de 27 de octubre; 96/1990, de 24 de mayo; 150/1990, de 4 de octubre; 13/1992, de 6 de febrero; 132/1992, de 28 de septiembre; 237/1992, de 15 de diciembre; 331/1993, de 12 de noviembre; 68/1996, de 18 de abril; 171/1996, de 30 de octubre; 233/1999, de 16 de diciembre, y 104/2000, de 13 de abril.

³⁶⁴ Como señala GARCÍA-MONCÓ, el ámbito de la autonomía financiera de una CCAA viene determinada en última instancia por su nivel competencial en el ámbito financiero. GARCÍA-MONCÓ, A., “El nuevo modelo de financiación...[op.cit], p.113.

³⁶⁵ MARTÍN-QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LOPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho...[op.cit]*, p.191.

Consejero de Hacienda de cada Comunidad Autónoma público, encargado de adecuar todo aspecto de la actividad financiera de las Comunidades Autónomas y de la Hacienda del Estado que, dada su naturaleza, precise de una actuación coordinada.

Y con especial relevancia en el tema analizado, el Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria, órgano colegiado, integrado por representantes de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, al que se encomienda coordinar la gestión de los tributos cedidos y, por tanto, entre sus funciones está la de concluir en los supuestos de conflicto entre el IVA y el ITPO³⁶⁶ cuál es el impuesto procedente, a la vista de los informes presentados por la Agencia Tributaria estatal y el órgano autonómico correspondiente.

Si bien, si no hay conformidad con la conclusión del caso, subsistiendo el litigio entre las Administraciones implicadas sobre el hecho imponible controvertido, puede elevarse el mismo a la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas cuya función esencial es la deliberación y resolución de los conflictos que se susciten entre la Administración Tributaria del Estado y la de una o varias Comunidades Autónomas, o entre éstas entre sí, con motivo de: la aplicación de los puntos de conexión de los tributos cedidos; o la competencia en relación con los procedimientos de gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos cedidos, de acuerdo con los puntos de conexión aplicables. Siendo impugnables sus resoluciones en vía contencioso-administrativa.

En consecuencia, para el desarrollo de las competencias financieras atribuidas por la CE a los Entes territoriales, el sistema de financiación establecido para las haciendas territoriales se basa en las siguientes reglas:

- 1º) El sistema debe garantizar a las haciendas territoriales recursos totales suficientes para atender las competencias asumidas, independientemente de su mayor o menor nivel de renta (principio de suficiencia financiera)

³⁶⁶ Sustituyendo desde el 1 de enero de 2010 a las anteriores Comisiones mixtas de Dirección de la Gestión Tributaria que, en cada CCAA, se encargaban de esta tarea.

2º) Las figuras tributarias adscritas a las administraciones territoriales deben concentrar su incidencia en el ámbito territorial correspondiente y gozar de cierta estabilidad recaudatoria

3º) El principio de corresponsabilidad fiscal implica que cada Hacienda fije la presión tributaria, es decir, tenga responsabilidad en la fijación del nivel de ingresos necesario para sufragar sus políticas de gasto.

4º) Las competencias referidas a un tributo estén encomendadas fundamentalmente a aquella Administración a quien correspondan la mayor parte de los recursos que se obtengan.

5º) Las competencias atribuidas y asumidas por cada ente territorial deben respetar en todo caso los principios de coordinación y respeto competencial hacia el resto de entes territoriales actuando conforme a las exigencias de la buena fe como parte integrante de la lealtad constitucional³⁶⁷.

A la vista de ellas, no obstante, no se nos puede escapar la evaluación apreciada por MARTÍN QUERALT ha calificado como “cotización a la baja del mundo del Derecho”³⁶⁸ en beneficio del de la Economía. En efecto, la configuración realizada de las Haciendas autonómicas -excepto en los casos el País Vasco y Navarra-, “ancladas -en palabras del autor- en la Hacienda estatal”, ha provocado, de forma inequívoca, un desplazamiento del debate académico (extensible, en mi opinión, al político y, derivado de éste, al legislativo), desde el enfoque estrictamente jurídico hasta el ámbito de la teoría económica. Así, el debate jurídico discute sobre: el poder tributario y sus límites, la cesión de tributos o la delimitación competencial, y, en definitiva, sobre el cumplimiento de los principios y valores constitucionales (igualdad, justicia, progresividad, capacidad económica, solidaridad, etc.).

³⁶⁷ Sentencias del TC núm.45/1986, de 17 de abril; 13/1992, de 6 de febrero; y 49/1995, de 16 de febrero.

³⁶⁸ MARTÍN QUERALT, J., “El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas: notas críticas”, *Palau 14: Revista valenciana de hacienda pública*, núm.11, 1990, p.9. Vid. también del mismo autor, “*El diseño constitucional de la Hacienda de las Comunidades*”, *Revista española de derecho financiero*, Civitas, núm.100, 1998, pp.672 y 673.

En cambio, el debate económico que impera en la actualidad, se centra en temas como: la presión fiscal, la autonomía financiera, la correspondencia fiscal, efectos financieros, o la presión fiscal, y, en definitiva, evalúa los impuestos en términos de principios económicos como la eficiencia o la equidad.

En consonancia, las sucesivas reformas que han afectado a los modelos de financiación de las haciendas territoriales españolas responden a un esfuerzo por avanzar en la autonomía financiera de las CCAA, la transparencia y la corresponsabilidad fiscal³⁶⁹, pero tratando de garantizar la solidaridad y el respeto, en todo caso, a la justicia tributaria³⁷⁰.

En este sentido, como señala SÁNCHEZ GALIANA “la cesión de tributos estatales a las CCAA constituyen “un recurso financiero esencial de éstas, contemplado en el artículo 157 de la Constitución, y que habrá de coadyuvar, junto a los demás recursos previstos en este artículo, a la consecución de la autonomía financiera³⁷¹”.

Para ello, se ha ido aumentando de forma progresiva: tanto el número de tributos cedidos a las CCAA (entre los que están el ITPO); como los porcentajes de cesión de la recaudación obtenida de tributos parcialmente cedidos (como el IVA); así como las competencias en la aplicación y revisión de los tributos cedidos³⁷²; y, lo más importante, las competencias normativas³⁷³ sobre los tributos cedidos a las mismas, determinantes de, por un lado, un aumento del poder de decisión de las

³⁶⁹ Término acuñado por primera vez a nivel académico en OLSON, M., "The principle of fiscal equivalence: the division of Responsibilities and differents levéis of Governement", *American Economic Review*, núm. 59, 1969, pp. 479 a 487.

³⁷⁰ Vid. CHECA GONZALÉZ, C., *Propuestas para un nuevo modelo de financiación de las comunidades autónomas de régimen común en materia de impuestos propios y cedidos*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2008, pp.17 a 22.

³⁷¹ SÁNCHEZ GALIANA, J.A., “La cesión de tributos a las Comunidades Autónomas y los principios de justicia tributaria”, en [AAVV], dirigido por SÁNCHEZ GALIANA, J.A., *Estudios críticos sobre la delimitación territorial del poder financiero. Situación actual y perspectivas de reforma*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2014, p.518. Vid. en sentido análogo RUÍZ ALMENDRAL, V., *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2004, pp.145 a 148.

³⁷² Vid. CORDERO GONZÁLEZ, E.M. y MENÉNDEZ GARCÍA, G., “La delegación de competencias de aplicación y revisión de los tributos cedidos en el nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas”(I y II), *Quincena Fiscal*, 2011, núm.13, pp.27 a 58; y núm. 14, pp. 37 a 65.

³⁷³ Vid. al respecto: ALONSO GONZÁLEZ, L.M. “Los tributos en la financiación de las Comunidades Autónomas. Una perspectiva dinámica”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núm.2, 2004, pp.267 y 268; y RUÍZ ALMENDRAL, V., *Impuestos cedidos [op.cit.]*, pp.359, 396 y 397.

CCAA sobre la presión fiscal efectiva que van a soportar los ciudadanos, y, por otro, el nivel de autonomía financiera de cada CCAA.

El principio de corresponsabilidad fiscal es defendido con bastante generalidad³⁷⁴. El mismo se justifica en que teóricamente es más adecuado y eficiente que la Administración encargada de gestionar su gasto público pueda tomar las decisiones sobre la obtención de los ingresos necesarios tanto para sufragar dicho gasto como para conseguir otros objetivos extra fiscales que se hayan fijado en interés de los ciudadanos que residan en el territorio sobre el que tiene competencia la respectiva Administración. Además, esto les obliga teóricamente a asumir las consecuencias de dichas decisiones y responder de ellas frente a sus ciudadanos.

Ahora bien, aunque comparto el planteamiento teórico y jurídico³⁷⁵ del principio de corresponsabilidad fiscal³⁷⁶, lo cierto es que la aplicación práctica, a la vista de los resultados obtenidos en España, no puede calificarse en mi opinión más que de desastrosa, e incluso cuestionable desde el punto de vista de la justicia y el principio de igualdad. Es cierto que, tal como ha destacado el TC³⁷⁷, no cabe dudar de la constitucionalidad del ejercicio por parte de las CCAA o los municipios de las competencias en materia tributaria y financiera por el mero hecho de que ocasionen alguna desigualdad ya que, como se vio al analizar este principio, pueden ser conformes al mismo las desigualdades debidamente justificadas por razones

³⁷⁴ MUT AGUILAR, I., UTANDE SAN JUAN J.M., "Autonomía y corresponsabilidad fiscal en el nuevo sistema de financiación autonómica", *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 62, 2011, pp. 67 a 83; RAMALLO MASSANET, J., y ZORNOZA PÉREZ, J., "Sistema y modelos de financiación autonómica", *Perspectivas del Sistema Financiero*, núm. 51, 1995, pp. 40 y 41.

³⁷⁵ Este principio goza de reconocimiento positivo en nuestro ordenamiento desde la Ley 14/1996 de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, habiéndose incluido posteriormente en la LOFCA, pero sin que en ningún momento se haya definido exactamente el principio, indefinición nada aconsejable. A juicio de GARCÍA-MONCÓ, la Ley en realidad bajo este principio no hace sino recoger las medidas encaminadas que se van adoptando para instrumentar la autonomía financiera de las CCAA. GARCÍA-MONCÓ, A., "El nuevo modelo de financiación... [op.cit] p. 113.

³⁷⁶ En este sentido, antes incluso de la entrada en vigor de nuestra CE, ya CALVO ORTEGA apuntaba los riesgos de permitir que las CCAA aprobaran exenciones con fines no fiscales al afirmar que "*podría conducir a un empleo excesivo de estos beneficios con el fin de conseguir un mayor desarrollo económico, lo que puede conducir a su vez a una minimización de la tributación o, lo que es más grave, a un desplazamiento de la carga tributaria*", CALVO ORTEGA, R., "La financiación de las Regiones", en [AAVV] *Las Autonomías Regionales (Aspectos políticos y jurídicos)*, Presidencia del Gobierno, 1977, pp. 451 y ss.

³⁷⁷ STC núm. 14/1998, de 22 de marzo.

objetivas³⁷⁸.

No hay que perder de vista los problemas que provoca la coexistencia en nuestro país de dos corrientes simultáneas de sentido contrario que afectan a la autonomía financiera de los distintos niveles de Gobierno y que tienen especial relevancia en el problema analizado; de un lado la descentralización de competencias financieras a los Entes territoriales (dentro de las cuales se encuentran las que afectan al ITPO); frente a la cesión de competencias financieras a un ente supranacional, la UE (que afecta de manera especial al IVA). Esta situación provoca, en palabras de GARCÍA-MONCÓ, tres grandes grupos de problemas, cuya apreciación comparto plenamente:

“1º) Supuestos en los que se producen solapamientos y duplicidades entre las normativas implicadas y entre las Administraciones Financieras, que son, en muchos casos, concurrentes.

2º) Se generan continuamente contradicciones, conflictos de competencias y litigiosidad entre las citadas Administraciones Financieras.

3º) Como consecuencia de lo anterior, se puede apreciar una pérdida de racionalidad evidente del sistema financiero, con numerosas disfunciones y una falta notoria de planificación y coordinación entre las Administraciones afectadas.”³⁷⁹

Dentro de estos problemas destaca, en mi opinión, la dificultad que se produce, en demasiadas ocasiones, para justificar las desigualdades creadas, como demuestra el elevado número de tributos establecidos por CCAA o municipios cuya constitucionalidad ha sido cuestionada ante el TC, bien directamente en relación con el tributo en sí mismo³⁸⁰, o bien sobre alguno de sus elementos por considerarlos

³⁷⁸ La utilización del poder tributario de las CCAA para la consecución de fines extra fiscales, bien mediante el establecimiento de tributos propios cuyo fin esencial no sea el recaudatorio o bien mediante el establecimiento de beneficios fiscales tanto en tributos propios, como en cedidos cuando el Estado las haya habilitado para ello mediante la correspondiente delegación, goza de un importante respaldo doctrinal. Vid. CASADO OLLERO, G., *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas (una aproximación a las funciones del tributo regional)*, Universidad de Granada, 1981, p.96; y MARTÍN QUERALT, J., “La Institucionalización de la Hacienda pública en los Estatutos de Autonomía”, *Hacienda Pública Española*, núm.59, 1979, p.130.

³⁷⁹ GARCÍA-MONCÓ, A., “El nuevo modelo de financiación autonómica: lecciones de una reforma”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 6, 2006, p.115.

³⁸⁰ Sentencias del TC núm. 37/1987, de 26 de marzo, sobre el impuesto sobre tierras infrutilizadas creado por la CA de Andalucía; 86/1993, de 7 de junio en la que resolvió el recurso de

injustificadamente discriminatorios ³⁸¹, por no salvaguardar, en ambos casos, la igualdad básica de todos los españoles³⁸².

Además, el hecho de que las manifestaciones de capacidad económica sean limitadas frente a la relativa abundancia de entes a los que se ha dotado de autonomía financiera, para cuya implementación deben crearse numerosos tributos, da lugar a un riesgo evidente de doble imposición³⁸³.

Y, en concreto, en el caso del ITPAJD, el hecho de que concurra con el IVA sobre algunos hechos imponible, provocando un elevado número de problemas de toda índole, que expongo a lo largo de esta tesis es, en mi opinión, razón suficiente, para que se plantee un tratamiento distinto al actual en relación con la cesión de este impuesto a las CCAA, como definiendo en el epígrafe V.2.

inconstitucionalidad contra la Ley de reforma agraria de la CA de Extremadura; núm.210/2012, de 14 de noviembre, sobre el impuesto sobre depósitos de entidades de crédito creado por la CA de Extremadura; núm. 122/2012, de 5 de junio, sobre el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales creado por la CA de Cataluña; 197/2012, de 6 de noviembre, sobre el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales creado por la CA de Asturias; núm.208/2012, de 14 de noviembre, sobre el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales creado por la CA de Navarra; núm.96/2013 de 23 de abril, sobre el impuesto de daño medioambiental causado por las grandes superficies creado por la CA de Aragón; y núm.108/2015 de 28 de mayo, sobre el impuesto asturiano sobre depósitos en las entidades de crédito; entre otras.

³⁸¹ Por ejemplo: la STC núm.150/1990 de 4 de octubre sobre la constitucionalidad del recargo del 3 por 100 establecido por la CA de Madrid; la STC núm. 221/1992, de 11 de diciembre, sobre el ajuste a la inflación del valor inicial en la base imponible del Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos); las SSTC núm.95 y 96/2002, ambas de 25 de abril, sobre los beneficios fiscales creados por el País Vasco en la DA 8ª de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Gestión Administrativas y del Orden Social Foral; la STC núm. 60/2015, de 18 de marzo que anuló por inconstitucional el requisito de residencia en la Comunidad Valenciana del artículo 12.bis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos, según redacción dada por las distintas leyes de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de Organización de la Generalitat Valenciana; entre otras.

³⁸² Tal como señaló el TC en su Sentencia núm.19/1987, de 17 de febrero: “lo que no es dable al Legislador –desde el punto de vista de la igualdad como garantía básica del sistema tributario- es localizar en una parte del territorio nacional, y para un sector o grupo de sujetos, un beneficio tributario sin una justificación plausible que haga prevalecer la quiebra del genérico deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sobre los objetivos de redistribución de la renta.” Vid. también STC núm. 46/2000, de 17 de febrero; así como las Sentencias del TS, ambas de la Sala 3ª, Sección 2ª de 3 de noviembre de 2004, recurso núm. 8648/1999 (ROJ: STS 7076/2004); y de 9 de diciembre de 2004, recurso núm. 7893/1999 (ROJ: STS 7927/2004).

³⁸³ Tal como destacan CALVO ORTEGA, R., *La reforma de las Haciendas locales*, Lex Nova, Valladolid, 1991. p.37.; o LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., “Territorio y Poder Financieros: perspectivas interna, internacional de la Unión Europea”, en [AAVV], dirigido por SANCHEZ GALIANA, J.A., *Estudios críticos sobre la delimitación territorial del poder financiero. Situación actual y perspectivas de reforma*, Titant Lo Blanch, Valencia, 2014, p. 25.

Por tanto, en mi opinión, la dotación a Entes territoriales de progresiva independencia presupuestaria en base al principio de corresponsabilidad fiscal, debe ir acompañada de medidas efectivas de coordinación y control. En consecuencia, debe sustituirse el modelo actual por otro más racional y equitativo, con mecanismos de coordinación más efectivos, y financieramente sometido a un control y supervisión efectivos.

En relación con este tema, en noviembre de 2013, cumpliendo la exigencia impuesta por la Comisión Europea, se creó la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal³⁸⁴ con la función esencial, de conformidad con el artículo 2 de su norma reguladora, de “garantizar el cumplimiento efectivo por las Administraciones Públicas del principio de estabilidad presupuestaria, mediante la evaluación continua del ciclo presupuestario, del endeudamiento público, y el análisis de las previsiones económicas”. En mi opinión es órgano de control necesario pero incómodo que las tensiones políticas internas hubieran impedido crear, pero su efectividad real depende de que se garantizara su imparcialidad (por ejemplo, nombrado a su máximo responsable desde Bruselas), sus resoluciones fueran vinculantes y se impusieran sanciones ante el incumplimiento de las mismas. Lo cierto es que su Presidente es nombrado por el Gobierno; sus resoluciones no son vinculantes y no hay prevista sanción en caso de incumplimiento, tan solo que en caso de no seguirse sus recomendaciones la Administración destinataria tendrá que motivarlo en un informe que se incorporará al expediente. Desde el inicio de su actividad en julio de 2014, tan solo se han aprobado una docena de Resoluciones sobre procedimientos, metodología y personal, por lo que habrá que esperar a que sea plenamente operativo para concluir sobre la utilidad real de este órgano de control.

También han jugado su papel en la crisis la combinación entre las medidas económicas adoptadas con efecto rápido (subidas de tipos del IVA, aumento pagos fraccionados IS, aumento IIEE, disminución ingresos por retenciones por la reducción del sueldos a los funcionarios, generalización devoluciones mensuales en el IVA, etc.) y los efectos diferidos de medidas adoptadas en ejercicios anteriores

³⁸⁴ Ley Orgánica 6/2013, de 14 de noviembre, de creación de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal

(supresión ayudas extraordinarias IRPF, libertad amortización y reducción de tipos para ERD en el IS, etc.). El desfase temporal entre la aprobación de algunas medidas económicas, especialmente fiscales, adoptadas, en teoría, para tratar de mejorar la situación, pero muchas veces forzada por presiones políticas internas y externas y de los mercados, y su efectividad práctica y reflejo presupuestario, especialmente en tributos con períodos impositivos largos ha tenido un efecto innegable y no siempre deseable sobre el déficit público³⁸⁵.

Lo cierto es que en el período 2007-2015 hemos asistido a una auténtica fiebre legislativa tributaria, con cientos de medidas de toda índole, inicialmente expansivas y posteriormente contractivas, aprobadas muchas veces a la desesperada, abusando del recurso del RD Ley.

Cabe preguntarse si realmente ha servido de algo tanta reforma; en definitiva, si han contribuido a paliar la crisis económica incentivando a los agentes económicos comportamientos necesarios para reactivar la economía.

Y los datos muestran que no ha sido así. Por el contrario las medidas que teóricamente buscaban un estímulo económico que potenciara la actividad de los productores, y el consumo de los ciudadanos, aumentando en consecuencia la recaudación, provocaron justo el efecto contrario. No se reactivó la producción y los ciudadanos en lugar de consumir los aumentos de renta, se inclinaron por el ahorro, movidos por la incertidumbre.

En el caso concreto de los incentivos teóricos a la compra de viviendas, los datos demuestran que sus efectos fueron totalmente negativos: las entidades financieras abusaron del requisito de la obligatoriedad de las cuentas ahorro vivienda, la deducción por inversión en el IRPF fue trasladada por los vendedores al precio, y la bajada temporal del tipo del IVA para viviendas nuevas entre agosto 2011 y diciembre de 2012 fue un rotundo fracaso ya que las ventas de estas

³⁸⁵ Por ejemplo, de los 27.000 millones de euros de caída de ingresos tributarios de 2008 respecto a 2007 (un 13% menos) aproximadamente 20.000 millones se achacan a medidas normativas y de gestión relacionadas con el IRPF, el IS y el IVA. En el caso de los dos primeros, algunas de ellas aprobadas en 2006 para el ejercicio 2007, que se declara en el 2008. En definitiva existe un efecto que debería ser objeto de más atención provocado por el diferimiento de los efectos de las medidas adoptadas, muchas veces más por presiones políticas que por motivos de eficiencia. *Vid. GASCÓN CATALÁN, J., Diagnóstico y propuestas para una reforma fiscal*, Aranzadi, Cízur Menor (Navarra), 2013, pp. 56 a 63.

viviendas no solo no aumentaron sino que disminuyeron, no se consiguió alterar como se pretendía la elección vivienda nueva/usada en favor de la primera, y ni siquiera se consiguió que los precios de la vivienda nueva se redujera ya no en mayor, si no siquiera en la misma proporción que los de las usadas. Todo ello con un coste recaudatorio considerable para la Hacienda Pública.

En resumen, en el período 2007-2012 los ingresos tributarios gestionados por la Agencia Tributaria estatal cayeron casi un 20% en este período, mientras que el PIB nominal solo cayó un 3%³⁸⁶.

A la vista de los resultados obtenidos y la forma casi compulsiva en la que se han ido aprobando las distintas medidas a lo largo de los años de la crisis, algunas de ellas auténticos despropósitos desde el punto de vista fiscal (como la deducción de los 400 euros en el IRPF), cabe preguntarse si, al margen de las subidas de tipos, el resto de las medidas adoptadas realmente persiguen un fin real, debidamente analizado y estudiado antes de su aprobación, o, por el contrario, no son más que piezas de un escaparate, para intentar demostrar que se está haciendo algo para mejorar la situación ante los organismos internacionales y ante los votantes. Y siempre queda achacar los fracasos de las medidas a la tan socorrida coyuntura económica internacional.

I.1.4.1.2.-DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS SOBRE EL IVA Y EL ITPO

Sobre las bases del sistema de financiación establecido entre el Estado y las CCAA³⁸⁷, y los principios constitucionales que lo inspiran, las competencias sobre los dos impuestos que afectan al conflicto objeto de esta tesis se distribuyen de la siguiente forma:

Comenzando por **el IVA**, se trata de un impuesto de titularidad estatal, teniendo en cuenta además que se trata de un impuesto armonizado a nivel comunitario, lo que implica que la normativa básica y una parte importante de las

³⁸⁶ Fuente datos: Agencia Tributaria -Servicio de Auditoría Interna-: Informes anuales de recudación.

³⁸⁷ Para las CCAA de régimen común, el régimen de financiación se regula en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Mientras que para los territorios forales se regulan en el Concierto con la Comunidad Autónoma del País Vasco y en el Convenio con la Comunidad Foral de Navarra

competencias legislativas sobre este impuesto son ejercidas por los órganos de la UE, imponiéndose a los Estados miembros (me remito a este respecto al epígrafe I.2.) bien directamente mediante Reglamentos, o a través de la transposición al derecho interno, en el caso de las Directivas.

Salvando esta precisión, esta atribución competencial estatal determina que todas las competencias sobre el IVA corresponden al Estado: tanto las legislativas, como las de gestión, inspección, revisión y recaudación.

Únicamente se cede a las CCAA un porcentaje de la recaudación líquida ³⁸⁸ obtenida por el IVA en el territorio de cada una de ellas (en la actualidad el 50%).

Mientras que respecto al **ITPAJD**, se trata de un impuesto de titularidad estatal, pero cedido a las CCAA en los términos establecidos en la normativa vigente³⁸⁹.

En consecuencia, la normativa básica de este impuesto es estatal, por lo que queda sometido a la LGT y sus Reglamentos de desarrollo, el TRLITPAJD y su Reglamento, y, exclusivamente en los términos y aspectos previstos en la normativa estatal, las CCAA podrán legislar sobre este impuesto, según el alcance y los puntos de conexión establecidos en la Ley 22/2009³⁹⁰. No obstante, dado que el alcance de la cesión es distinto sobre cada una de las modalidades incluidas dentro del impuesto, me refiero únicamente a las que afectan al ITPO y al AJD que son las que intervienen en el conflicto analizado.

En aplicación de estas normas, el alcance de la cesión a las CCAA del ITPO y el IJAD, comprende los siguientes aspectos:

³⁸⁸ De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8.e) de la Ley 22/2009, para obtener la cantidad que le corresponde a cada CCAA, se parte de la recaudación líquida nacional, que es el importe neto del impuesto recaudado por la Hacienda Estatal, deducidas las transferencias establecidas en los convenios suscritos con el País Vasco y Navarra. A partir de ese importe global, se realiza la redistribución territorial de la recaudación para las CCAA de régimen común, en función de unos índices de consumo elaborados y certificados por el INE que se multiplican por la recaudación líquida obtenida en el territorio de cada CCAA, obteniéndose la cantidad que le corresponde.

³⁸⁹ Artículo 25 de la Ley 22/2009

³⁹⁰ Artículo 33 de la Ley 22/2009

- Dictar normativa relativa a: la fijación de los tipos de gravamen de algunos hechos imponible³⁹¹, las deducciones y bonificaciones de la cuota³⁹², y diversos aspectos de la gestión y liquidación del impuesto.

La amplitud y libertad otorgada a las CCAA para legislar sobre estos aspectos se traducen en la práctica en la coexistencia de una enorme disparidad en la cuota tributaria que resulta de un mismo hecho imponible relacionado con una operación inmobiliaria, en función de donde radique el inmueble, como muestra el ANEXO 1. Situación que, como ya he reiterado, es enormemente negativa e injustificada.

En relación con los tipos de gravamen, las CCAA pueden aprobar, en la modalidad de ITPO los que recaen sobre: concesiones administrativas³⁹³, transmisión de bienes muebles e inmuebles, y constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los citados bienes³⁹⁴, excepto los derechos reales de garantía. Mientras que en el IAJD pueden aprobar el que recaee, exclusivamente, sobre la cuota variable³⁹⁵, de los documentos notariales, atribución negativa en mi opinión dado que si, precisamente, lo que se grava es la formalización pública de determinadas operaciones para su

³⁹¹ En el ITPO el tipo de gravamen de las concesiones administrativas, transmisiones de inmuebles, constitución y cesión de derechos reales -excepto los de garantía-, así como la tarifa de los arrendamientos de bienes muebles e inmuebles. En el IAJD el tipo de gravamen para la cuota gradual de los documentos notariales.

³⁹² Siempre que afecten a actos y documentos sobre los que tengan atribuida competencia normativa para fijar los tipos de gravamen; siendo, en todo caso, compatibles con las que fije el Estado, las cuales no podrán modificar.

³⁹³ La atribución a las CCAA de la competencia para aprobar el tipo de gravamen sobre las concesiones administrativas ha sido valorada de forma desigual por la doctrina. Así, por ejemplo, a favor de ella, SERRANO ANTÓN en [AAVV], Medidas fiscales para 1997, Civitas, Madrid, 1996, p.285, considera que es coherente por la relación territorial existente entre el lugar de ejercicio del hecho imponible y el hecho generador del mismo. Mientras que, en sentido contrario, BELTRÁN I BERNABÉ, en "La corresponsabilidad fiscal y los tributos cedidos", *Revista Hacienda Pública Autonómica*, núm. 3, 1992, pp.175 y 176, ha señalado que "era recomendable centralizar en el Estado la tributación de las concesiones administrativas de explotación de servicios, ya que las diferencias de tipos podrían significar a su juicio, una discriminación contra las empresas concesionarias radicadas en Comunidades Autónomas con una elevada presión fiscal".

³⁹⁴ La excepción de los derechos reales de garantía sobre inmuebles ha sido valorada negativamente por CALVO ORTEGA, por entender que no tiene una justificación clara ya que resulta incoherente que las CCAA puedan aprobar los tipos de gravamen sobre la transmisión de inmuebles pero no los que recaen sobre los derechos reales que recaen sobre esos mismos inmuebles. *Vid.* CALVO ORTEGA, R., "La financiación posible de las CCAA en torno al nuevo modelo". *Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 2002, p. 27.

³⁹⁵ VILLARÍN LAGOS, M., *La cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas*, Lex Nova, Valladolid, 2000, p. 267; RAMOS PRIETO, J., *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 2001, pp.530 y 531; o LAGO MONTERO, J.M., *El poder tributario... [op.cit]*, p.187.

posterior acceso a la protección registral pública (competencia exclusiva estatal³⁹⁶), no está justificado que el tributo que recaiga sobre dicha formalización sea distinto en función de donde radique el inmueble.

Para empeorar aún más la situación, algunas CCAA no se han limitado a establecer varios tipos impositivos, sino que han llegado a establecer tarifas progresivas a determinadas operaciones inmobiliarias, en función, generalmente, del valor del inmueble; actuación que modifica la naturaleza del impuesto que se transforma de proporcional a progresivo, lo cual ha sido valorado negativamente por una parte de la doctrina³⁹⁷.

En cuanto a las deducciones y bonificaciones, en ningún caso, las CCAA no pueden modificar las establecidas por el Estado, aunque hay que decir que los supuestos fijados a nivel estatal son muy reducidos. Y, en general, el establecimiento por las CCAA de estos beneficios fiscales era también muy reducido, si bien esta tendencia se ha ido invirtiendo y, en la actualidad, 12 de las 17 CCAA tienen vigente deducciones y/o bonificaciones como se aprecia en el ANEXO 1.

Sin poder negar, evidentemente, la legitimidad para la promulgación de estas medidas, la disparidad en cuanto a sus presupuestos de hecho determinantes del derecho al beneficio fiscal ofrece, cuanto menos, dudas en cuanto a su respeto a los principios de libertad de circulación, residencia y, establecimiento, el principio de libertad de empresa, y el principio de solidaridad entre las CCAA y con el Estado.

En definitiva, las medidas que están adoptando las CCAA en el ITPAJD están provocando, en mi opinión, la quiebra de estos principios amparándose en su autonomía, al tratar de condicionar las decisiones de inversión y establecimiento por parte de particulares y empresas.

Por último, las CCAA pueden dictar normas de gestión y liquidación de los tributos, siempre que no invadan evidentemente competencias exclusivas

³⁹⁶ Dentro de la competencia 8ª del artículo 149. 1 CE se recoge la “ordenación de los registros e instrumentos públicos”

³⁹⁷ FALCON Y TELLA, R., en “El extravagante ejercicio de las competencias autonómicas en relación con los tipos de Actos Jurídicos Documentados”, *Quincena Fiscal*, núm. 2, 2002, p. 6, tacha incluso de inconstitucional esta práctica respecto al IAJD, aunque lo cierto es que dicha actuación no está prohibida por ninguna norma por lo que no cabe dudar de su legalidad, aunque sí en mi opinión, de su inadecuación.

del Estado.

- Precisamente, en relación con la gestión del impuesto, las CCAA tienen cedidas todas las competencias de ejecución de las mismas: gestión, inspección, revisión y recaudación. Dentro de estas competencias, quizá la que más polémica está generando en los últimos años en todo el territorio nacional es el establecimiento de los criterios de valoración de los inmuebles con los que se revisan los valores declarados de los contribuyentes, problemática que analizo en el epígrafe IV.5.2.
- Y, por último, el rendimiento de los hechos imponible producido en el territorio de cada CCAA. En el caso de operaciones inmobiliarias no es necesario insistir en las reglas de determinación del punto de conexión dado que los hechos imponible sobre los que se extiende el conflicto ITPO-IVA siempre se va a entender producido en el territorio donde se encuentre el inmueble, de acuerdo con las reglas de competencia territorial establecidas en el artículo 103 RITPAJD.

Partiendo de esta delimitación competencial, es evidente, como ha destacado LÓPEZ ESPADAFOR³⁹⁸, que toda división del poder tributario entre entes, especialmente cuando tienen distinto ámbito competencial territorial, *“conlleva necesariamente la creación de unas reglas para que los Poderes Tributarios diferenciados de estos entes no colisionen entre sí, o para que, en caso de colisionar, no se trate propiamente de una colisión, sino de una confluencia armonizada”*. Y que esta confluencia responde tanto a las necesidades recaudatorias de los propios entes, como al interés general y la necesaria garantía que debe ofrecer a los contribuyentes en relación con el respeto a sus derechos y a los principios de justicia y reparto justo de la carga tributaria.

En este sentido, la confluencia de dos impuestos como el IVA y el ITPO cuya

³⁹⁸ LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., “Territorio y Poder Financieros: perspectivas interna, internacional de la Unión Europea”, en [AAVV], dirigido por SANCHEZ GALIANA, J.A., *Estudios críticos sobre la delimitación territorial del poder financiero. Situación actual y perspectivas de reforma*, Titant Lo Blanch, Valencia, 2014, p. 27.

gestión está encomendada a órganos de distinto ámbito territorial, concretamente en las operaciones inmobiliarias, crea numerosos problemas añadidos a los propios de la correcta calificación tributaria de la operación. Y los mecanismos habilitados para tratar de conseguir esa “confluencia armonizada”, en mi opinión, como concluyo en el epígrafe IV.5.1, deben ser mejorados.

A pesar de los problemas apuntados, un sector doctrinal defiende, no sólo el mantenimiento, sino incluso la ampliación de las competencias sobre el ITPAJD, incluidas las normativas³⁹⁹.

I.1.4.2.-DISTRIBUCIÓN COMPETENCIAL TERRITORIAL CON EFECTOS SOBRE LA ACTIVIDAD URBANÍSTICA

Al contrario de la distribución competencial tributaria, en el caso de la ordenación del territorio y el urbanismo, a partir de nuestra Constitución, las competencias se reparten entre todos los niveles territoriales existentes en nuestro país, y son desarrolladas de forma especialmente intensa por los municipios. Es por ello que en este epígrafe me refiero, por un lado, a la distribución competencial recogida en nuestra Constitución de la ordenación del territorio y la actividad urbanística entre el Estado y las CCAA -no exenta de polémica, como se verá-, y, por otro, a la competencia urbanística municipal, su alcance, sus límites y sus efectos.

Ante todo, es importante clarificar el concepto de “**ordenación del territorio**”. De acuerdo con la Carta Europea de Ordenación del Territorio de 1983, es “**la expresión espacial de la política económica, social, cultural y ecológica de toda la sociedad**”. Esta definición responde al modelo amplio o francés de la ordenación del territorio, que la contempla con una visión amplia, de base economicista, más cercana a la utilización de los recursos naturales. Sin embargo, nuestra Constitución optó por seguir el modelo estricto (o alemán), ligado a la planificación física del territorio y a una noción de urbanismo regional.

³⁹⁹ Vid.al respecto RAMOS PRIETO, J., “La regulación autonómica de los tributos cedidos. Posibles mejoras o ampliaciones en la atribución de competencias normativas a las comunidades autónomas”, en [AAVV], coordinado por LASARTE ÁLVAREZ, F., *Estudios jurídicos sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*, IEF, Madrid, 2003, pp. 69 a 106.

En mi opinión, el modelo europeo de base francesa resulta más acorde a los objetivos de esta actividad, que el adoptado por nuestra Constitución, debido, más a una concesión necesaria para lograr de las CCAA el consenso necesario para su aprobación, que a la búsqueda de la distribución competencial más eficiente en esta materia.

Lo cierto es que nuestra Constitución no recoge de forma expresa una definición de ordenación del territorio ni de urbanismo. Ante estas ausencias, la jurisprudencia del TC ha identificado tradicionalmente la ordenación del territorio como “la actividad consistente en la delimitación de los diversos usos a que pueda destinarse el suelo o espacio físico territorial”⁴⁰⁰, mientras que el urbanismo queda definido como las actuaciones de ejecución de dicha planificación⁴⁰¹ o, más concretamente, como “*la disciplina jurídica del hecho social o colectivo de los asentamientos de población en el espacio físico, lo que en el plano jurídico se traduce en la ordenación urbanística, como objeto normativo de las leyes urbanísticas*”. Se trata, por tanto, de dos conceptos inextricablemente unidos.

I.1.4.2.1.-DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS URBANÍSTICAS ESTADO-CCAA

La problemática que envuelve las operaciones objeto de esta tesis se ve enormemente influenciada por la distribución competencial existente en nuestro país con repercusiones en materia urbanística, con base en el artículo 148.1.3ª ce que permite a las CCAA asumir las competencias sobre la ordenación del territorio, urbanismo y vivienda; algo que han hecho todas ellas, convirtiéndose en una competencia exclusiva autonómica. No obstante, esta distribución competencial no ha sido ni mucho menos ni fácil, ni pacífica.

Evidentemente, el riesgo de intromisión en competencias ajenas es elevado, en ambos sentidos, y va a depender en gran parte de la sensibilidad, habilidad y la voluntad negociadora del Legislador. Como ejemplo desastroso de las relaciones Estado-CCAA en materia de competencias urbanísticas, es imprescindible detenerse en la desafortunada Ley 8/1990, de 25 de julio, sobre Reforma del Régimen

⁴⁰⁰ Sentencias del TC núm.77/1984, de 3 de julio; y 149/1991, de 4 de julio;

⁴⁰¹ Concretamente la STC 61/1997, de 20 de marzo define el urbanismo, “*como sector material de atribución competencial, como la disciplina jurídica del hecho social o colectivo de los asentamientos de población en el espacio físico.*”.

Urbanístico y Valoraciones del Suelo, que reformaba TRLS de 1976, a la que sucedió el TRLS-92, y que dio lugar a la determinante Sentencia del TC número 61/1997, de 20 de marzo, que anuló, por razones estrictamente competenciales, más de 200 artículos de dicho TR, y que significó un cambio enormemente significativo en la manera de entender las relaciones competenciales en materia urbanística.

Si bien es importante destacar que la mayor parte de los artículos del TRLS-92 que este fallo declaró inconstitucionales lo fueron, no por su contenido, sino, exclusivamente, por su calificación expresa como normas de aplicación supletoria. Y, como ya concluí en el análisis de la supletoriedad competencial, no cabe en nuestro ordenamiento que el Estado dicte normas con la única finalidad de ser supletorias en materias exclusivas de las CCAA, como es la ordenación de territorio.

Lo cierto es que, aunque como se verá a lo largo del epígrafe, existen numerosos pronunciamientos del TC sobre el conflicto competencial en materia de urbanismo y ordenación del territorio, la Sentencia número 61/1997, de 20 de marzo, constituyó un hito, en esta cuestión, por muchos motivos.

Aunque como señalé, nuestra norma suprema no contiene las definiciones de ordenación del territorio y urbanismo, sí establece en cambio, el marco jurídico en el que debe desenvolverse esta actividad con base en a una serie de aspectos que comprenden competencias exclusivas del Estado, lo cual ha derivado en cierta confusión. Esencialmente:

a) A través del reconocimiento de:

- El derecho de propiedad atribuyéndose al Estado la competencia exclusiva para establecer el estatuto jurídico mínimo de la misma, incluido el suelo, pero, tal como ha acotado la jurisprudencia del TC, exclusivamente en la medida en que afecte a las condiciones básicas que garanticen la igualdad esencial de su ejercicio en todo el territorio nacional⁴⁰². Es decir, que el Estado no puede regular cualquier

⁴⁰² Jurisprudencia sentada a través de las Sentencias del TC núm. 87/1985, de 16 de julio; 82/1986, de 26 de junio; 37/1987, de 26 de marzo; 52/1988, de 24 de marzo; 154/1988, de 21 de julio; 86/1990, de 17 de mayo; 149/1991, de 4 de julio; y sintetizada en la Sentencia del TC

circunstancia que afecte a este derecho esencial, sino exclusivamente las necesarias para garantizar la aplicación de unas condiciones básicas del ejercicio de este derecho en todo el territorio nacional. Y, en consecuencia, las CCAA, respetando este marco básico común, tienen competencia legislativa sobre cualquier otro aspecto relacionado con este derecho.

Ahora bien, cuando se habla del derecho de propiedad es importante destacar que existen diferentes tipos de propiedades, especialmente en relación con el tema que nos ocupa. Así, la propiedad rústica es de tipo natural, dado que la misma afecta el bien sobre el que recae a su uso natural (ya sea agrario, forestal, pecuario, etc.), mientras que propiedad urbana es de tipo artificial, lo que ha justificado históricamente una intervención pública más intensa en aras a su ordenación, supervisión y control.

- El derecho a la protección del medio ambiente;
- Y el derecho a una vivienda digna.

b) Mediante la definición de los principios que han de regir la actividad urbanística, especialmente:

- En su artículo 47 CE: utilización del suelo de acuerdo con el interés general para impedir la especulación, y participación de la comunidad en las plusvalías generadas por la acción urbanística de los Entes públicos.
- Al recoger la potestad exclusiva estatal de planificar la actividad económica general (artículo 131.1 CE) o la titularidad del dominio público estatal (artículo 132.2 CE).

núm.156/1995, de 26 de octubre, reiterada en las Sentencias núm.61/1997, de 20 de marzo; y 164/2001, de 11 de julio.

c)Y, por último, al reconocer las competencias exclusivas del Estado sobre determinadas materias en su conjunto que tienen influencia directa sobre el suelo y, por tanto, sobre su ordenación, en atención a su interés general: defensa, puertos y aeropuertos, obras públicas de interés general que afecten al territorio de más de una CCAA, etc.

Ahora bien, el reconocimiento de estas competencias exclusivas del Estado no implica en absoluto que la competencia urbanística sea una competencia compartida, sino que debe concluirse de forma tajante que se trata de una competencia exclusiva de las CCAA, sobre la que inevitablemente inciden determinadas competencias exclusivas del Estado⁴⁰³, en atención al interés general que defienden y a la defensa de los valores esenciales que justifican éstas últimas.

Por tanto, debe rechazarse que el TRLS-08 es la norma marco en ordenación de territorio y urbanismo dictada por el Estado, en desarrollo de la cual las CCAA han dictado sus normas de desarrollo de sus competencias urbanísticas. Por el contrario, tal como señala la propia norma estatal, en su Exposición de motivos, no es una Ley urbanística sino una *“Ley referida al régimen de suelo y la igualdad en el ejercicio de los derechos constitucionales a él asociados en lo que atañe a los intereses cuya gestión está constitucionalmente encomendada al Estado”*.

Por tanto, del reparto competencial recogido en nuestra Constitución debe concluirse la exclusividad de la competencia urbanística para las CCAA, sin perjuicio de que, en ejercicio de las competencias que le son propias y, más aún, irrenunciables, el Estado tenga que dictar normas sobre algunas materias que, de alguna manera, puedan afectar a esta competencia, sin que esto suponga una injerencia competencial. Y, al mismo tiempo, dado que sólo se reserva al Estado el establecimiento de las condiciones básicas, nada impide a las CCAA que desarrollen legislativamente la aplicación de las mismas, desde su competencia urbanística.

En este sentido, la citada Sentencia del TC 61/1997 de 20 de marzo⁴⁰⁴, concluyó que: *“la competencia autonómica en materia de urbanismo ha de coexistir*

⁴⁰³ Sentencias del TC núm.56/1986, de 13 de mayo; 36/1994, de 10 de febrero; 61/1997, de 20 de marzo; 40/1998, de 19 de febrero; y 164/2001, de 11 de julio.

⁴⁰⁴ Ratificada en las Sentencias del TC núm.159/2001, de 5 de julio; 164/2001 de 11 de julio.

con aquellas que el Estado ostenta en virtud del artículo 149.1 CE, cuyo ejercicio puede condicionar, lícitamente, la competencia de las CCAA sobre el mencionado sector material⁴⁰⁵. En consecuencia, concluye el Tribunal que “la competencia autonómica exclusiva sobre urbanismo debe integrarse sistemáticamente con aquellas otras estatales que, si bien en modo alguno podrían legitimar una regulación general del entero régimen jurídico del suelo, pueden propiciar, sin embargo, que se afecte puntualmente a la materia urbanística (establecimiento de las condiciones básicas que garanticen la igualdad en el ejercicio del derecho de propiedad urbana, determinados aspectos de la expropiación forzosa o de la responsabilidad administrativa.”⁴⁰⁶.

Lo cierto es que la jurisprudencia sentada por el TC en esta Sentencia, ratificada por otras posteriores⁴⁰⁷, ha sido ciertamente estricta y, en opinión de un sector doctrinal⁴⁰⁸, al que me adhiero, excesivamente simplista y demasiado proteccionista con el hecho diferencial de las CCAA⁴⁰⁹.

Al margen de estas opiniones, la doctrina del TC sobre la distribución competencial que afecta a la ordenación territorial y el urbanismo, establecida en nuestra CE, concluye que les corresponde a las CCAA diseñar y desarrollar sus propias políticas en materia urbanística⁴¹⁰; es decir, realizar la ordenación de su territorio. Esta actividad implica la fijación de los usos del suelo y el equilibrio entre

⁴⁰⁵ Fundamento 5º de la STC 61/1997, de 20 de marzo.

⁴⁰⁶ Fundamento 6º de la STC 61/1997, de 20 de marzo.

⁴⁰⁷ Sentencias del TC núm. 164/2001, de 11 de julio; 247/2007, de 12 de diciembre; 141/2014, de 11 de septiembre; 57/2015, de 18 de marzo; y 92/2015, de 14 de mayo.

⁴⁰⁸ FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., *Manual de Derecho...* [op.cit], p.38.

[AAVV], dirigido por PÉREZ MARÍN, A., “Lo que queda del Derecho Urbanístico estatal español”, *Revista Aranzadi de Urbanismo y Edificación*, Monografía núm.20, p.22 y 57.

MUÑOZ MACHADO, S., “La senda constitucional hacia la Edad Media”, *Diario del Derecho*, 16/01/2008, p.2.

⁴⁰⁹ En [AAVV], dirigido por PÉREZ MARÍN, A., “Lo que queda del Derecho Urbanístico estatal español”, *Revista Aranzadi de Urbanismo y Edificación*, Monografía núm.20, p.79, se llega a calificar la postura del TC de presunción de inocencia a favor de las CCAA a favor de la norma autonómica cuya constitucionalidad se cuestiona, algo que según los autores no tiene cabida en el orden constitucional. Como muestra ilustrativa de este exceso de proteccionismo, en su Sentencia núm. 247/2007, de 12 de diciembre, el TC llega al punto de ratificar la validez de la norma enjuiciada (el artículo 17.1 del EA de la Comunidad Valenciana) pero al mismo tiempo, dictaminar que la eficacia de la misma era nula, pronunciamiento sin duda paradójico.

⁴¹⁰ El TC en su Sentencia núm.61/1997, de 20 de marzo (RTC\1997\61) dispone que el Legislador estatal carece de toda competencia en materia de ordenación del territorio y urbanismo, por lo que ni siquiera puede promulgar normas con carácter supletorio, debiendo ceñirse exclusivamente a las competencias recogidas en el art.149 CE.

las distintas partes del territorio, en los términos de la doctrina constitucional⁴¹¹. Mientras que al Estado le corresponde a su vez ejercer, de forma exclusiva, sólo ciertas competencias que pueden afectar de forma puntual a la materia urbanística, pero ciertamente restringidas⁴¹².

Sin negar los aciertos de esta Sentencia, lo cierto es que provocó la práctica desaparición del código estatal (TRLR-92) y, en consecuencia, la recuperación de la vigencia del anterior TRLR de 1976, que no resultaba ciertamente la más adecuada al tratarse de una norma preconstitucional y ser producto de una filosofía muy distinta⁴¹³. Dicha norma quedaba subsistente en cuanto las CCAA no hubieran dictado normas urbanísticas coincidentes, y quedando, en todo caso, como norma supletoria. Y la promulgación del TRLR-98 no solucionó la situación dada la escasa aplicación que tuvo por su corta vigencia y la manifiesta hostilidad de las CCAA que habían descubierto el “filón” del urbanismo y no estaban dispuestas a renunciar a él.

Como defiende parte de la doctrina⁴¹⁴ es como si hasta ese momento nadie hubiera sido consciente de la atribución de las competencias urbanísticas a las CCAA, y esta Sentencia vino a quitar la venda a todos, dando lugar a un largo período de confusión marcado por la cautela del Estado en la regulación de aspectos que pudieran afectar al urbanismo⁴¹⁵ al no tener claras sus competencias en una materia y la inactividad, muchas veces consciente, de los Legisladores autonómicos en lo que incluso se ha denominado “insumisión de facto”.

⁴¹¹ Sentencia del TC núm. 149/1998,

⁴¹² La Sentencia núm.61/1997, de 20 de marzo enumera: regular las condiciones básicas del ejercicio del derecho de propiedad (artículo 149.1.1ª); las garantías generales de la expropiación forzosa, y, por tanto el régimen de valoraciones del suelo y la responsabilidad patrimonial de la Administración (artículo 149.1.18ª); o los aspectos registrales, en cuanto parte de la legislación civil (artículo 149.1.8ª); los grandes supuestos o tipos de suelo, y algunas otras cuestiones puntuales.

⁴¹³ Al declarar inconstitucional y nulo el apartado primero de la disposición derogatoria única del Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio, recuperó su vigencia de Real Decreto 1346/1976, de 9 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, en lo que no se oponga a lo establecido por la Ley 8/1990, de 25 de julio. Es decir, estamos hablando de vigencia de una norma preconstitucional que afecta a un tema tan extremadamente complejo como es el urbanismo. Y la recuperación de la vigencia de esta norma arrastra a la de sus reglamentos de desarrollo, como se recoge en el ANEXO 5.

⁴¹⁴ [AAVV], dirigido por PÉREZ MARÍN, A., “Lo que queda del Derecho Urbanístico estatal español”, *Revista Aranzadi de Urbanismo y Edificación*, Monografía núm.20, p.37.

⁴¹⁵ La siguiente ley del suelo, la Ley 6/1998 apenas tuvo aplicación práctica.

En definitiva, a raíz de la STC de 20 de marzo de 1997, y pese al intento del TRLS de 2008 de poner un poco de orden, en nuestro Ordenamiento coexisten tantas normativas básicas de ordenación territorial y urbanismo como CCAA, junto a diversas normas Estatales, que son susceptibles de afectarlas indirectamente. Esta diversidad, en teoría, debía ser positiva, siempre que existiera la debida coherencia entre las mismas, adecuándolas a las características físicas y económicas específicas de cada territorio, pero respetando los principios constitucionales de igualdad y generalidad entre las diferentes CCAA; es decir, siempre que la coexistencia de tal disparidad de normas no implicara ningún tratamiento desigual a un administrado en función de en qué lugar del territorio nacional va a intervenir en el proceso urbanístico, y que el cumplimiento de la legalidad se hubiera garantizado mediante un régimen de intervención, que, en mi opinión, debería ser estatal y no de ámbito territorial anterior, como medida para evitar los flagrantes abusos que se han producido en nuestro país por causa de la especulación urbanística.

En nuestro país se ha convertido en habitual desde hace varias décadas desayunarse con noticias de ediles públicos imputados por delitos de corrupción urbanística, prevaricación o tráfico de influencias entre otros, así como con los continuos toques de atención que la UE viene realizando a España por las prácticas urbanísticas abusivas que se llevan a cabo en nuestro territorio. En este sentido, GARCÍA DE ENTERRÍA se ha mostrado muy crítico con el desarrollo competencial autonómico del urbanismo, tachando la situación de condena al “arbitrismo de los administradores y Legisladores autonómicos”, criticando su énfasis generalizado en innovar en esta materia, con los riesgos que ello supone de que se generen sistemas diferentes e incluso contradictorios, lo cual, además de ser “un desafío al sentido común y al orden”, promueve “el favor político y la corrupción”⁴¹⁶, opinión que comparto plenamente.

Siguiendo a TOMÁS RAMÓN FERNÁNDEZ, especialmente desde 1990, existen en nuestro país dos líneas políticas, claramente diferenciadas, en materia de ordenamiento urbanístico, primando una u otra en función de quien gobierna y, por

⁴¹⁶ GARCÍA DE ENTERRÍA, E., “El Derecho urbanístico español al comenzar el siglo XXI”, en *La carestía del suelo: causas y soluciones*, La Ley y Fundación Estudios Inmobiliarios, Madrid, 2000, p.57.

tanto, quien aprueba la norma urbanística en cuestión. Esto se traduce en que, una cuestión tan importante y con tantas repercusiones sobre el bienestar de la población como es la actividad urbanística, queda, desafortunadamente, a expensas de los “vaivenes electorales”⁴¹⁷. Y también en que, a cada cambio de color en el Gobierno, de cualquier ámbito territorial, se sucede una producción legislativa desproporcionada y excesivamente cambiante, que no ayuda en absoluto a clarificar los problemas y dinamizar el mercado inmobiliario. A efectos ilustrativos basta mencionar que las legislaciones que coexisten en la actualidad en nuestro país ni siquiera se ponen de acuerdo a la hora de clasificar el suelo.

No obstante, el mismo autor defiende que estas diferencias no son tan graves, pudiendo, aún a pesar de ellas, dibujar un ordenamiento urbanístico nacional sistemático, con base en los siguientes argumentos⁴¹⁸:

1º) El Estado sigue teniendo la competencia exclusiva sobre las condiciones básicas del ejercicio del derecho de propiedad, con lo que se está garantizando que las mismas sean iguales en todo el territorio nacionales.

2º) El TRLS de 2008, norma base a nivel nacional, contiene las normas aplicables en toda España sobre: valoraciones del suelo, expropiaciones, reversión y responsabilidad patrimonial de la Administración

3º) Tal como se refleja en el ANEXO 5, el TRLS de 1976⁴¹⁹ sigue siendo aplicable en Ceuta y Melilla, y con carácter supletorio, en el resto del país. Y los reglamentos estatales que desarrollaron el TRLS de 1976 no han sido sustituidos por normas autonómicas en general, por lo que siguen siendo aplicados con generalidad.

5º) Y, por último, el autor considera que la estructura de las Leyes urbanísticas autonómicas son bastante similares entre sí y con la norma estatal que sustituyen, y las diferencias que existen ente ellas no son significativas.

⁴¹⁷ FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., *Manual de Derecho...*[op.cit], p.42

En este sentido ha señalado el autor que “al Derecho urbanístico español le ha ocurrido lo peor que podría sucederle: ha sido elegido por los políticos como campo de batalla para dirimir sus diferencias”.

⁴¹⁸ FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., *Manual de Derecho...*[op.cit], pp.42 y 43.

⁴¹⁹ Real Decreto 1346/1976, de 9 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la ley sobre régimen del suelo y ordenación urbana

I.1.4.2.2.-LA COMPETENCIA URBANÍSTICA MUNICIPAL

En relación con las competencias urbanísticas de los Entes Locales, ante todo hay que destacar que las mismas tienen un origen preconstitucional, dado que tradicionalmente el urbanismo, ha sido identificado como la competencia más propia y directa de este nivel de Gobierno, basándose en que la construcción del núcleo urbano es una tarea de sus habitantes, representados políticamente por los órganos de gobierno locales. La superación de este concepto tradicional del urbanismo y su sustitución por otro mucho más amplio, que dio lugar al concepto de ordenación del territorio, no varió esta concepción.

Y, al contrario de lo que puede pensarse, tampoco la instauración del Estado de las Autonomías y la sustitución del control del Estado por el de las CCAA no sólo supuso una ampliación en estas competencias, sino que incluso desembocó en lo contrario ante la avidez de los nuevos entes autonómicos por acaparar competencias.

En cualquier caso, es evidente a la luz del texto constitucional que las competencias urbanísticas municipales no están recogidas expresamente en el mismo sino que, tal como ha dictaminado el TC⁴²⁰, son las CCAA las que, en el ejercicio de sus competencias urbanísticas (insisto, competencia exclusiva legislativa), pueden y deben regular las diversas formas de actividad urbanística y atribuir a los entes locales y, dentro de ellos, especialmente a los Municipios, la participación que estimen conveniente en los diferentes ámbitos de actuaciones urbanísticas (planeamiento, gestión, ejecución y disciplina) con el fin de garantizar la autonomía local, lo cual, en palabras del Tribunal obliga a “que existan competencias municipales relevantes y reconocibles en la ordenación y en el planeamiento urbanístico.”⁴²¹.

Así se refleja en la LBRL⁴²², al disponer, en su artículo 25.2.d), que el municipio ejercerá sus competencias en materia de “ordenación, gestión, ejecución y disciplina urbanística”, así como en el artículo 84.1 b) que somete la actividad de los ciudadanos “a previa licencia y a otros actos de control preventivo”.

⁴²⁰ Sentencia del TC núm.61/1997, de 20 de marzo; 109/1998, de 21 de mayo; y 159/2001, de 5 de julio.

⁴²¹ Sentencia 61/1997, de 20 de marzo.

⁴²² Artículo 25.2.d de la LBRL.

Sobre la autonomía local en general, ya concluí en la introducción a este epígrafe dedicado a los aspectos del conflicto estudiado relacionados con la distribución competencial recogida en nuestra Constitución.

Las amplias competencias de intervención urbanística de los **municipios** se enmarcan en la garantía establecida en la CE de autonomía de los municipios para la gestión de sus intereses.

Con base en dicho reconocimiento, dentro de estos intereses municipales, uno de los más importantes es, sin duda, la concreción del planeamiento urbanístico definido por las respectivas CCAA, al tratarse de una actividad que aporta a las arcas municipales ingresos no comparables a ningún otro que tengan los municipios, tanto de forma directa o simultánea al ejercicio de dicha ordenación, como indirecta o sobrevenida por las tasas que aplicará sobre las nuevas edificaciones construidas (IBI, tasa de basura, etc.).

El TC fue inicialmente extremadamente protector con la autonomía local, especialmente en materia de disciplina urbanística⁴²³. Así, dictaminó que si bien están previstos controles de legalidad por parte de las CCAA, siempre que no afecten a la esencia de la autonomía local, los mismos pueden ser acotados (tal como se ha hecho)⁴²⁴, e, incluso, ser suprimidos por el Estado, en virtud de su competencia exclusiva para establecer las bases del régimen local. Por desgracia, la evidencia histórica en nuestro país ha demostrado, en mi opinión, que la falta de control efectivo de entes supramunicipales sobre el ejercicio de la actividad urbanística por parte de los entes municipales, a la vista de los abusos e irregularidad cometidos, no puede tacharse más que de fracaso absoluto.

⁴²³ Sentencias del TC núm. 213/1988, de 11 de noviembre; 148/1991, de 4 de julio; 259/1988, de 22 de diciembre; 46/1992, de 2 de abril; 36/1994, de 10 de febrero; y 11/1999, de 11 de febrero.

⁴²⁴ A través de la legislación básica de régimen local, competencia exclusiva del Estado (apartado 18 del artículo 149.1 CE), éste en ningún caso puede reducir, pero sí ampliar el ámbito de la autonomía local constitucionalmente exigible, pudiendo incluso llegar a suprimir, por ejemplo los controles sobre la actuación urbanística de los entes locales. En ejercicio de esta habilitación el Estado no ha suprimido estos controles totalmente pero en cambio si ha reducido notablemente su ámbito y efectividad al disponer en los artículos 65 y 66 de la LBRL, como único mecanismo de control sobre actos de Entes locales que el Estado o las CCAA consideren que infringen el ordenamiento jurídico, así como para instar su suspensión, el judicial.

De forma más acertada el TS⁴²⁵ y, finalmente, el propio TC⁴²⁶ han reforzado la legitimidad de la intervención de otras Administraciones supramunicipales en el ámbito urbanístico, en la medida en que concurren intereses de carácter supramunicipal, reconociendo la posibilidad y conveniencia de la fiscalización por parte de la Administración autonómica sobre determinadas competencias urbanísticas municipales⁴²⁷, pero siempre eso sí, respetando la autonomía municipal.

Como se observa, volvemos a encontrarnos de nuevo con el mismo problema: la dificultad de encontrar el equilibrio entre la autonomía de entes que gestionan intereses territoriales, y el cumplimiento por el Estado de su obligación incontestable de garantizar la unidad, la igualdad, la coordinación y la solidaridad entre todos los españoles.

Lo cierto es que diversas normas adoptadas por las CCAA han sido objeto de interposición ante el TC de un conflicto en defensa de la autonomía local, por parte de Entes municipales, al entender que los Legisladores supramunicipales habían vulnerado la misma⁴²⁸.

En mi opinión, la distribución competencial realizada por nuestra CE entre Entes de distinto ámbito territorial fue, en algunos casos, especialmente desacertada, destacando por la gravedad de las consecuencias, el urbanismo, especialmente en la parte que ha recaído en los municipios, dando lugar a graves problemas que se arrastran hasta la actualidad y que están en el origen en mi opinión de la última crisis. Achacar la misma exclusivamente al ladrillo es un recurso manido y fácil, ya que en la misma han intervenido una combinación desafortunada de factores, muchos relacionados con el sector inmobiliario y de la mano de él, el financiero, pero no todos.

⁴²⁵ Sentencias del TS, Sala 3ª, Sección 1ª, de 13 de julio de 1990 (ROJ: STS 11233/1990); y de la Sala 3ª, Sección 5ª, de 26 de marzo de 2013, recurso núm. 4312/2009 (ROJ: STS 1562/2013)

⁴²⁶ Sentencia del TC núm. 51/2004, de 13 de abril

⁴²⁷ Concretamente el TS ha destacado la fiscalización autonómica sobre: elementos reglados del plan, los aspectos discrecionales que tengan incidencia supramunicipal, así como el control tendente a evitar la lesión al principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, ex artículo 9.3 Constitución Española.

⁴²⁸ Sentencias del TC núm. 240/2006, de 20 de julio; 47/2008, de 11 de marzo; 199/2011, de 13 de diciembre; 121/2012, de 5 de junio; 142/2013, de 11 de julio; 37/2014, de 11 de marzo; 95/2014, de 12 de junio; 57/2015, de 18 de marzo; 92/2015, de 14 de mayo.

Creo que ha llegado el momento de replantearse muchas cuestiones en este país derivadas de la distribución competencial recogida en nuestra Constitución, a fin de que no se vuelvan a repetir los excesos, despilfarros y atropellos a los derechos de los ciudadanos y de la comunidad en su conjunto, que debe sufrir las consecuencias -a modo de crisis económica salvaje-, y asumir el enorme coste que se deriva de los mismos durante un elevado número de años.

Y, dentro de estas cuestiones, de difícil concreción práctica por las tensiones políticas que implica, en mi opinión debería dotarse de una mayor protección al derecho de propiedad, así como a la gestión de los recursos naturales públicos que realizan los Entes locales. Es cierto que la sustracción de la competencia urbanística es una medida muy drástica, pero hay otras muchas medidas menos expeditivas que resultarían eficaces. Básicamente a través del control efectivo por entes supramunicipales, ante los cuales los Entes locales deban justificar la solvencia financiera y técnica de los proyectos urbanísticos, pudiendo desautorizarse la ejecución si no se cumplen escrupulosamente estos requisitos. Con este simple control, efectivo, no ficticio ni de mero trámite, gran parte de las ruinas que en estos momentos inundan la geografía de nuestro país podrían no existir⁴²⁹.

No estoy afirmando con ello que la distribución en sí misma sea defectuosa, dado que no cabe duda de que se halla legitimada y tiene su justificación en la

⁴²⁹ Los ejemplos de estos excesos injustificados son tan numerosos y escandalosos que cuesta elegir entre ellos pero, dado que estoy proponiendo medidas ciertamente drásticas, que afectan a la propia Constitución, y que son contrarias a la doctrina mayoritaria defensora de la autonomía local, creo necesario ilustrar mi argumentación con algunos de ellos. Así, el complejo de aventuras Meseta Ski, instado por la Diputación de Valladolid para construir una pista de esquí artificial en Villavieja del Cerro, una aldea de 103 habitantes, con un presupuesto de obra de 12 millones de euros. Dicha obra no solo no se ha finalizado sino que el TC la paralizó cuando ya se habían gastado más de 3 millones de euros y 5 años después (con la consiguiente deterioro de la construcción) finalmente la declaró inconstitucional, obligando a su desmantelamiento, que ahora tiene que afrontar la Administración actuante. Creo que es un ejemplo claro de porqué no puede mantenerse que el único control sobre la actuación urbanística local sea el judicial.

Otro ejemplo sería el Plan Parcial para ejecutar la segunda fase de la urbanización Marina d'Or (de las 5 que había previstas), con una extensión de 18.800.000 m², la mayor parte suelo rústico de uso agrícola o forestal, que pretendía aumentar la población de Oropesa (cifrada en unos 10.000 habitantes) y Cabanes (cifrada en unos 3.000 habitantes), en 141.000 habitantes. El impacto negativo medioambiental de esta obra está siendo objeto de numerosas reclamaciones y, en estos momentos la impugnación del Plan está actualmente pendiente de Resolución en el TSJ de la Comunidad Valenciana.

Podría seguir, pero, por desgracia, la lista sería interminable. Creo que son ejemplos suficientemente ilustrativos de que debe ponerse freno a la actuación urbanística descontrolada de los Entes locales, y aumentar los controles sobre la misma para garantizar que realmente cumple los principios constitucionales que las inspira. Vid. la STJCE, de 16 de septiembre de 2004, Caso T-274/01, Valmont Nederland BV contra Comisión Europea.

aparente ventaja de los Entes territoriales en responder mejor a las necesidades de su territorio y a los intereses de su población. Pero, dados los desastrosos resultados obtenidas de la misma, y la gravedad de los efectos de su indebida gestión, en mi opinión, la ordenación del territorio y el urbanismo deberían ser una competencia exclusiva estatal. En defensa de mi argumentación, la puesta en práctica de la distribución competencial vigente no puede calificarse más que de desastrosa, ante la práctica ausencia de controles administrativos efectivos sobre la estabilidad presupuestaria de los municipios, y sobre la ejecución y desarrollo de los planes de ordenación urbanística. A las pruebas me remito: de un lado, la imposición europea al control de los déficits de las Administraciones Públicas que motivó, como ya hemos visto, la reforma constitucional del artículo 135 CE; y de otro, las estadísticas de delitos urbanísticos a las que ya me referido en alguna ocasión y que recojo en la Tabla 4, y el elevado número de ediles y funcionarios municipales imputados y condenados por los mismos.

Para ahondar más en la gravedad del problema, hay que añadir la combinación entre, de un lado, la dilación de los procedimientos judiciales en nuestro país, debida principalmente a la falta de medios técnicos y humanos; y de otro, la gravedad de las consecuencias físicas de estos delitos por la naturaleza destructiva que la actividad urbanística tienen sobre el entorno sobre el que se desarrolla, unida a la inercia histórica existente en nuestro país de no demoler las construcciones ilegales, tendencia que se está tratando de invertir sin mucho éxito dado el elevado coste de estas demoliciones que los Municipios arruinados no pueden asumir. La combinación de ambos factores ha provocado, en definitiva, que los daños ocasionados por las actuaciones urbanísticas irregulares, cuando no delictivas, efectuadas en el ámbito municipal, resultan, en demasiados casos, irreparables.

No obstante, reconozco que mi opinión es claramente minoritaria dado que la generalidad de la doctrina defiende que si bien puede recomendarse que se aumenten o potencien instrumentos de control sobre las actuaciones urbanísticas municipales -sobre todo tras los hechos puestos de manifiesto en la reciente crisis-, no está justificado en ningún caso que se les sustraiga esta competencia, incluso en supuestos de graves incumplimientos o infracciones.

I.1.4.2.2.-DISTRIBUCIÓN COMPETENCIAL SOBRE OTROS ASPECTOS RELACIONADOS CON LA ACTIVIDAD URBANÍSTICA

Para terminar con el análisis de la problemática que añade al conflicto analizado la distribución competencial territorial existente en nuestro país sobre aspectos que tienen influencia sobre la actividad urbanística, me referiré a la que afecta a los principios recogidos en los artículos 45 a 47 CE, relativos respectivamente, al medio ambiente, los bienes del patrimonio histórico cultural, y el derecho de los españoles a acceder a una vivienda digna.

Tal como vimos en el análisis del principio de protección del medio ambiente recogido en el artículo 45 de nuestra Constitución, existe una relación directa y compleja entre esta actividad y la urbanística, derivada principalmente de sus intereses contrapuestos. Por ello, creo necesario hacer una breve referencia a la distribución competencial existente en nuestra Constitución. De acuerdo con el artículo 149.1.23 CE corresponde al Estado en exclusiva dictar la legislación básica sobre protección del medio ambiente, pudiendo las CCAA, no obstante, dictar normas adicionales⁴³⁰. Mientras que de acuerdo con el artículo 148.9 CE, las CCAA pueden asumir la gestión en materia de protección del medio ambiente⁴³¹.

Por tanto, la titularidad de la protección ambiental es estatal, y en ejecución de la misma éste ha dictado la normativa básica. Y las CCAA solo pueden dictar normas adicionales de protección, así como las normas que se precisen para llevar a cabo la gestión que asuman en esta materia. La constitucionalidad de estas normas, así como de la asunción que se ha realizado en varios Estatutos de Autonomía del desarrollo legislativo y la ejecución de la protección del medio ambiente, depende, tal como ha sentado el TC, de que tales actuaciones respeten el marco de la legislación básica del Estado y que respeten el principio de solidaridad⁴³².

Dado el efecto inevitable existente entre el medio ambiente y la actividad urbanística, se presentan dos cuestiones problemáticas:

⁴³⁰ Sentencia del TC núm.64/1982, de 4 de noviembre

⁴³¹ Sentencia del TC núm.102/1995, de 26 de junio

⁴³² Sentencias del TC núm.64/1982, de 4 de noviembre; 170/1989, de 19 de octubre; 306/2000 de 12 de diciembre; y 101/2006, de 30 de marzo

- De un lado, muchas CCAA han aprovechado sus competencias urbanísticas para dictar normas en ejercicio de las mismas, en las que han incluido normas de protección de medio ambiente. Pero esta inclusión, tal como ha destacado el TC, no implica que las CCAA tengan competencias sobre éste enmarcadas dentro de sus competencias urbanísticas⁴³³. Por tanto, existe un riesgo evidente de que las CCAA legislen, a través de sus normas urbanísticas, una materia que es competencia estatal.
- Y, en sentido contrario, la protección del medio ambiente puede justificar que el Estado tenga que invadir competencias sobre la ordenación del territorio de las CCAA. De hecho, está obligado a ello, y lógicamente se trata de una actuación políticamente polémica que ha motivado la intervención del TC para concluir en qué situaciones, y bajo qué argumentos y títulos, se amparan constitucionalmente estas actuaciones del Estado⁴³⁴ que, evidentemente, son y deben ser excepcionales.

En cualquier caso, tal como ha destacado el TC, el Estado tiene que tratar en todo momento que el ejercicio de las respectivas competencias en materia de protección del medio ambiente se guíe por los principios de cooperación entre las Administraciones implicadas y coordinación entre ellas y con el Estado⁴³⁵.

En otro orden de cosas, en relación con la protección patrimonio artístico, el TC ha concluido de forma inequívoca que se trata de bienes que forman parte del concepto constitucional de “cultura”, por lo que su protección es una “competencia propia e institucional tanto del Estado como de la CCAA”⁴³⁶, si bien, también que la

⁴³³ Sentencia del TC núm.36/1994, de 10 de febrero: *“La competencia de ordenación del territorio, aunque debe ponderar los efectos sobre el medio ambiente, no atrae hacia sí las normas relativas a la protección de la naturaleza ni todo lo relativo a la preservación de los ecosistemas”*.

⁴³⁴ Concretamente en la Sentencia núm.149/1991, de 4 de julio, concluyó en relación con esta cuestión, respeto a la necesaria protección del demanio marítimo-terrestre.

Y, en sentido contrario, en la Sentencia núm.102/1995, de 26 de junio, excluyó expresamente de la doctrina anterior la protección de la flora y la fauna.

⁴³⁵ Sentencias del TC núm. 32/1983, de 28 de abril; 111/1984, de 28 de noviembre; 144/1985, de 25 de octubre; 13/1988, de 4 de febrero; 133/1990, de 19 de julio; 45/1991, de 28 de febrero; y 329/1993, de 12 de noviembre.

⁴³⁶ Sentencia del TC núm. 17/1991 de 31 de enero

“preservación del patrimonio cultural común” es competencia exclusiva del Estado⁴³⁷.

Por último, en relación con el aspecto competencial del derecho al acceso a una vivienda digna que recoge el artículo 47 de nuestra CE, el TC ha concluido que la política de vivienda, dada su dimensión social, es una competencia que recae sobre todos los poderes públicos de cualquier ámbito territorial debiendo rechazarse que se trate de una competencia exclusiva del Estado⁴³⁸.

I.2.- INFLUENCIA DEL DERECHO COMUNITARIO EN EL CONFLICTO ITPO-IVA

La influencia del Derecho Comunitario sobre el conflicto analizado es decisiva. Si bien, por el lado del urbanismo, se puede hablar, como se verá a continuación, hasta hace bien poco, de una influencia ideológica más que normativa, en el ámbito tributario precisamente el origen del conflicto ITPO-IVA en las operaciones inmobiliarias está en la normativa impositiva comunitaria armonizada; es decir, obligatoria para todos los Estados miembros.

Más concretamente en la incompatibilidad establecida en dicha normativa entre el IVA y cualquier impuesto general sobre ventas en la UE, en el respeto a los ITPOs existentes en los Estados miembros, siempre que no vulneren la anterior y, especialmente, en el régimen obligatorio de exenciones inmobiliarias contemplado en las sucesivas Directivas del IVA que se han ido aprobando, actualmente incluido en la Sexta. Todos estos aspectos serán tratados a continuación.

Por otro lado, en el primer epígrafe de este capítulo, me he referido en varias ocasiones a algunos derechos fundamentales -como el de propiedad o la libertad de empresa-, así como a principios o valores esenciales de nuestro ordenamiento jurídico -como la igualdad o la justicia-, compartidos con las tradiciones constitucionales comunes de los Estados miembros de la UE. En consecuencia, todos estos principios son objeto de reconocimiento y protección a nivel

⁴³⁷ Sentencia del TC núm. 71/1997, de 10 de abril

⁴³⁸ Sentencias del TC núm.152/1988, de 20 de julio; 59/1995, de 17 de marzo; 61/1997, de 20 de marzo.

supranacional, a través de lo que se conoce como Derecho Comunitario Humanitario, cuya norma esencial es la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000, que goza de la naturaleza de derecho comunitario originario⁴³⁹, y de la protección y tutela del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH).

I.2.1.-LA CESIÓN DE SOBERANÍA FISCAL EN LA UE

A lo largo de la historia han existido múltiples intentos de unificar Europa, pero no fue hasta el fin de la II Guerra Mundial cuando la necesidad de reconstruir los países asolados, de reactivar sus economías maltrechas, y encontrar nuevas formas políticas de cooperación e integración que impidiesen nuevas contiendas bélicas entre los países europeos, convirtieron esos intentos, en una realidad. La actual UE⁴⁴⁰ viene a ser la síntesis del proceso de integración económica realizado a través de las CCEE y de las diversas formas de cooperación de carácter político desarrolladas entre los Estados miembros.

A pesar de la evolución que han sufrido las CCEE, se puede afirmar que, en general, sus objetivos básicos no han sufrido ninguna variación desde su origen, aunque, sin duda un acontecimiento crucial -por sus repercusiones a nivel político,

⁴³⁹ La Carta adquirió el mismo carácter jurídico vinculante del Derecho comunitario originario desde la entrada en vigor del Tratado de Lisboa.

⁴⁴⁰ Los 28 miembros actuales de la UE son, por orden alfabético: Alemania, Austria, Bélgica, Bulgaria, Chipre, Croacia, Dinamarca, Eslovaquia, Eslovenia, España, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Irlanda, Italia, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malta, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Rumanía y Suecia.

La adhesión de Islandia se encuentra en un estado avanzado, si bien se ha retrasado debido a los acontecimientos producidos en este país a raíz de la crisis económica.

Además, existen otros tres países candidatos oficiales a formar parte de la UE : Montenegro, República de Macedonia y Turquía, si bien solo parece relativamente posibles a medio plazo la de Macedonia, siendo la adhesión de Turquía la que sin duda va a retrasarse más tiempo, si es que finalmente llega a producirse .

Por otro lado, existen una serie de países que aún no son candidatos oficiales, pero si potenciales de acuerdo con la Resolución 1244 del Consejo de Seguridad de las Naciones Unidas: Albania, Bosnia-Herzegovina y Serbia, estando contemplada la posibilidad de adhesión a la UE antes del 2020, en función de la evolución de la resolución de sus problemas económicos y sus conflictos sociales, especialmente los de carácter étnico.

Mención aparte merece el disputado territorio de Kosovo, que, si bien también es considerado por la Resolución apuntada como candidato potencial, se enfrenta a la enorme dificultad que plantea la falta de consenso sobre el reconocimiento de su independencia entre los Estados Miembros de la UE.

Y, en el extremo contrario encontramos dos países europeos geográficamente cuyos ciudadanos han rechazado su adhesión a la Unión Europea: Noruega y Suiza.

jurídico y económico⁴⁴¹-, ha sido la dotación a la UE de personalidad jurídica propia a raíz del Tratado de Lisboa, no exento de polémica.

Así, desde el punto de vista **político**, los objetivos básicos de la UE son: el fortalecimiento de la protección de los derechos de los nacionales de los Estados miembros, mediante la creación de una ciudadanía europea; la afirmación de la identidad de la Unión en el ámbito internacional mediante la realización de una política exterior y de seguridad común; y el desarrollo de una cooperación estrecha entre los Estados miembros en el ámbito de justicia y de los asuntos interiores.

Por su parte, desde el punto de vista **económico**, la UE siempre se ha propuesto promover el progreso económico y social equilibrado y sostenible entre sus miembros. Dentro de este objetivo básico, las estrategias puestas en marcha han sido entre otras: la supresión de toda clase de barreras intracomunitarias; la defensa de la competencia intracomunitaria; la adopción de políticas comunes en el ámbito del comercio, el sector agrícola, los transportes, etc. ; la coordinación de las políticas económicas y prevención de los desequilibrios de las balanzas de pagos; la creación de un Fondo Social para mejorar las condiciones de empleo y de vida de los trabajadores; y la unificación de los mercados financieros y la políticas monetaria de todos los Estados miembros a través de la creación del Banco Central Europeo, el Sistema Europeo de Bancos Centrales y el Banco Europeo de Inversiones y la instauración de la moneda única europea.

Por último, desde el punto de vista **jurídico**, la UE tiene el objetivo básico de establecer y mantener íntegramente el acervo comunitario, y su interpretación jurisprudencial, así como los actos y prácticas de aplicación llevados a cabo en el ámbito comunitario en orden a garantizar el cumplimiento de los objetivos de la UE. En este sentido el Derecho comunitario europeo se configura como un ordenamiento

⁴⁴¹ Como han destacado, entre otros, ÁLVAREZ CONDE y TUR AUSINA, refiriéndose a la naturaleza jurídica de la UE, “estamos en presencia de un fenómeno que es a la vez una forma de organización política, un método de integración económica y un sistema jurídico propio, elementos inseparables para comprender el conjunto de lo que es la Unión Europea”. ALVAREZ CONDE, E., y TUR AUSINA, R., *Derecho constitucional*, Tecnos, Madrid, 2014, p.137

jurídico propio⁴⁴², basado en la cesión de soberanía de los Estados miembros, vinculante para éstos así como para cualquier institución, organismo, entidad y para los ciudadanos. Dentro de esta cesión, una de las más problemáticas ha sido tradicionalmente la soberanía fiscal que, según BORRÁS, “*constituye el poder de dictar un sistema de impuestos [...], que posea una autonomía técnica en relación con los sistemas susceptibles de entrar en concurrencia con él, ejerciendo tal soberanía dentro de su ámbito de competencia territorial.*”⁴⁴³

La cesión de soberanía fiscal está directamente relacionada con el concepto, algo impreciso, de armonización fiscal sobre el que ni siquiera existe unanimidad sobre si es, o no, conveniente⁴⁴⁴.

Al margen de opiniones al respecto, la realidad es que la armonización fiscal ha sido adoptada como instrumento esencial en las CCEE desde sus orígenes pero enfrentándose tradicionalmente a una férrea oposición por parte de los Estados Miembros. Esta oposición ha provocado que sea uno de los ámbitos en los que menos se ha avanzado en el proceso de integración europea, y la misma se justifica, generalmente, en razones económicas, ya que precisamente la consecución de las política europeas comunes, especialmente la monetaria ha provocado que los impuestos se hayan convertido prácticamente en el único instrumento de política económica nacional que les queda a los Estados Miembros.

⁴⁴² Como reconoció ya en la década de los 60 en las Sentencias del TJCE, de 5 de febrero de 1963, *Caso C-26/62, Van Gend end Loos contra Administratie der Belastingen*; así como en el trascendental fallo 15 de julio de 1964, *Caso C-6/64, F. Costa contra E.N.E.L.*

⁴⁴³ BORRÁS RODRIGUEZ, A., *La doble imposición: problemas jurídico-internacionales*, Universidad de Barcelona, Barcelona, 1974, p.3.

⁴⁴⁴ En este sentido, no puede obviarse la discusión doctrinal histórica existente, sobre la conveniencia o no de llevar a cabo una armonización fiscal, en general, en cualquier área supranacional y, en particular en las CCEE. Así, destacados economistas como el premio Nobel Bertil Ohlin, o Harry G. Johnson rechazan que la libertad comercial en un área supranacional tenga que ir necesariamente acompañada de la armonización de otras políticas, incluida la fiscal. En la base de los argumentos de estos autores se encuentran experiencias reales como la de los EEUU donde prácticamente cada uno de los 50 Estados tiene sus propios impuestos directos sobre la renta y su propio impuesto sobre ventas con bases y tipos distintos. Vid. [AAVV], dirigido por OHLIN, B., “Social Aspects of European Economic Co-operation. Report by a Group of Experts”, *International Labour Review, International Labour Organisation*, núm.74, 1956, pp. 99 a 123; y JOHNSON, H.G., *International Trade and Economic Growth : Studies in Pure Theory*, George Allen &Unwin Ltd, Crows Nest, Australia, 1958.

Pero también hay otras causas que explican las dificultades a las que se enfrentan los intentos de introducir medidas de armonización fiscal en el seno de la UE como las evidentes dificultades técnicas, pero también las diferentes culturas fiscales de cada Estado miembro, y las importantes diferencias estructurales que siguen existiendo entre sus economías y sus sistemas tributarios

Con esta premisa, partiendo del concepto acuñado por MATA SIERRA o CALLE SAIZ, entre otros, por ser el que considero más acertado, la armonización fiscal en Europa se identifica con el proceso de aproximación de los sistemas tributarios de los Estados miembros con la finalidad de evitar distorsiones indeseables, es decir, discriminaciones fiscales injustificadas, más que con un sistema de directrices fiscales comunes⁴⁴⁵.

Por su parte, MARTÍN QUERALT Y MARTÍNEZ LAFUENTE, destacan que toda armonización comunitaria tributaria conlleva inevitablemente una limitación (autolimitación por ser consentida) de la soberanía fiscal de los Estados miembros. Es decir, solo esta cesión voluntaria de soberanía justifica la limitación del Poder Financiero de los Estados miembros como consecuencia de su incorporación a las CCEE⁴⁴⁶.

⁴⁴⁵ Vid. MATA SIERRA, M.T., *La armonización fiscal en la CEE*, Lex Nova, Valladolid, 1996, p.69 y CALLE SAIZ, R. (1970): «La teoría de la armonización fiscal y la armonización fiscal europea», *Hacienda Pública Española*, 1970, núms.6/7.

Frente a esta concepción, otros autores definen la armonización fiscal como un proceso de ajuste de los sistemas fiscales nacionales para adaptarlos a los objetivos comunes del mercado único. No comparto esta conceptualización por ser excesivamente mercantilista al situar todo el sistema tributario de los Estados miembros al servicio del mercado único, desdeñando otras finalidades incluso extra-fiscales al servicio de las cuales deben estar los sistemas tributarios. Sobre esta visión de la armonización fiscal Vid. WÄGENBAUR, R., “Les fondaments jurídiques d’une politique fiscales des Commnautés Européennes”, *Revue de Science Financière*, núm.1, 1975, p.9; MUSGRAVE, P., “Harmonization of Direct Business Taxes: A Case Study”, en SHOUP, C. S., *Fiscal Harmonization in Common Markets*, Columbia University Press, Nueva York.

Por último, destaca una moderna concepción doctrinal que llega a ver en la armonización fiscal curiosamente, un mecanismo de una salvaguarda de la política fiscal de los Estados miembros, basándose en que éstos ostentan de hecho mayor poder sobre los impuestos armonizados que sobre los que no lo están. Vid en este sentido SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J., “Apuntes sobre no discriminación fiscal en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”, *Revista de Contabilidad y Tributación-CEF*, núm. 186, 1998, pp.51 y 52; y GUTIERREZ LOUSA, M., “Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea”, en [AAVV], coordinado por LASARTE ÁLVAREZ, J., y ADAME MARTÍNEZ, F., *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, CEF, Madrid, 2010, pp.26 y 62.

⁴⁴⁶ MARTÍN QUERALT, J., y MARTINEZ LAFUENTE, A., “La política fiscal europea”, en [AAVV] dirigido por GARCIA DE ENTERRIA, E., GONZALEZ CAMPOS, J., y MUÑOZ MACHADO, S *Tratado de Derecho Comunitario Europeo*, Tomo III, Civitas, Madrid, 1986, p.272. En relación con esta cuestión, TRUYOL Y SERRA matiza que esta cesión de soberanía no debe verse realmente

En este sentido, y teniendo en cuenta los diversos enfoques del concepto de armonización fiscal, AGULLÓ AGÜERO ha concluido que se puede hablar de un Derecho Comunitario originario para la fiscalidad indirecta, que les es aplicable de manera directa, específica e inmediata⁴⁴⁷. Mientras que para la fiscalidad directa, ante la indeterminación en la atribución de competencias normativas comunitarias en relación con ella, sólo estaría legitimada la acción comunitaria por el Derecho Comunitario derivado para garantizar el establecimiento o el funcionamiento del mercado común⁴⁴⁸.

De este análisis sobre la armonización fiscal puede concluirse, en mi opinión que, sin negar su utilidad, no debe entenderse como un objetivo comunitario en sí misma que lleve a la consecución de una política fiscal común (algo inviable teniendo en cuenta las diferencias significativas que siguen existiendo entre las economías de los Estados miembros), sino un instrumento al servicio de la UE para mejorar la eficiencia en la consecución de sus objetivos. E incluso en este caso, es decir, cuando está justificado, debe vencer la oposición histórica de los Estados miembros a ceder soberanía fiscal.

Como conclusión, los únicos impuestos realmente armonizados en la UE han sido exclusivamente impuestos indirectos, y de entre estos, aquellos absolutamente imprescindibles para la consecución del mercado interior y para garantizar la neutralidad y la libre circulación de mercancías, es decir, básicamente el IVA y los derechos aduaneros⁴⁴⁹, en definitiva, aquellos cuya adopción es obligatoria si se quiere entrar en la UE.

como una limitación, sino como una puesta en común de todas las competencias para delegar en la UE las necesarias "para la mejor gestión de los asuntos comunes", TRUYOL Y SERRA, A., *La integración Europea. Idea y realidad*, Tecnos, Madrid, 1972, p.66.

⁴⁴⁷ En aplicación del artículo 93 del TCE.

⁴⁴⁸ AGULLÓ AGÜERO, A., "El Impuesto sobre Sociedades ante el Derecho Comunitario", *Impuestos*, núm. 10, 1986. Vid. también DE JUAN CASADEVALL, J., *El principio de no discriminación fiscal como instrumento de armonización negativa*, Aranzadi, Pamplona, 2010, p.48.

⁴⁴⁹ GARCÍA PRATS, F., "Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (II)", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Vol.51, num.260, 2001, pp. 519 a 571.

Y dentro del IVA, un ejemplo claro de esta cesión de soberanía es en su deslinde con el ITPO. Así, la incorporación de un Estado a la actual UE implica que obligatoriamente ha tenido que suprimir previamente de su sistema tributario cualquier impuesto general sobre ventas que existiera y sustituirlo por el IVA. Pero además, en el caso de que tenga un impuesto sobre otras transmisiones, similar a nuestro ITPO, también implica que el mismo debe relacionarse con el IVA, según las reglas obligatorias aprobadas desde Europa, debiendo, para ello, realizar las modificaciones legislativas que sean necesarias, incluyendo la posibilidad, en caso de incompatibilidad absoluta, de la supresión del gravamen.

Pero, en el resto de impuestos, especialmente en los directos, cualquier intento de armonización se ha demostrado políticamente inviable de tramitar, por lo que las diferencias, en ocasiones muy significativas, entre los sistemas tributarios de los Estados miembros subsisten⁴⁵⁰.

I.2.2.-EL DERECHO COMUNITARIO Y SU INFLUENCIA EN LOS ÁMBITOS TRIBUTARIO Y URBANÍSTICO.

La influencia de normas supranacionales sobre nuestro ordenamiento jurídico es cada vez más incipiente. Así, por un lado, de forma inevitable, la pertenencia de nuestro país a determinados organismos internacionales se traduce en una serie de normas, los Tratados internacionales, cuya incorporación a nuestro ordenamiento se prevé en la propia Constitución⁴⁵¹ son de aplicación directa desde que se produce esta. De los dos ámbitos analizados; urbanismo e impuestos, en relación con el primero, la influencia del derecho internacional se centra básicamente en el único elemento del urbanismo con efectos supranacionales: el medio ambiente. Mientras que, en el ámbito impositivo, el Derecho Tributario Internacional tiene una importancia decisiva, ya que a través del mismo se establecen los principios y las normas que rigen la tributación de los residentes de cada país por los hechos imposables que se entienden realizados en el territorio del resto de países.

⁴⁵⁰ CARBAJO VASCO, D., "La armonización fiscal comunitaria. Síntesis de los últimos trabajos en la materia", *Noticias de la Unión Europea*, núm.302, 2010, p.51.

⁴⁵¹ Artículo 96.1 de la CE

Por su parte, la adhesión de un Estado a la UE supone que asume que determinadas competencias propias pasen a ser ejercidas por las instituciones comunitarias. Esta cesión de soberanía de los Estados implica la creación de un ordenamiento jurídico comunitario específico independiente del derecho interno que desde su entrada en vigor es asumido por los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros y aplicado por sus Tribunales, siendo por tanto vinculante tanto para los propios Estados como para sus ciudadanos.

El ordenamiento jurídico comunitario se caracteriza por ser un conjunto organizado y estructurado de normas jurídicas, que posee sus propias fuentes y está dotado de órganos y procedimientos aptos para producirlas, interpretarlas y sancionar su cumplimiento. El TC lo ha definido como *“un ordenamiento jurídico propio, integrado en el sistema jurídico de los estados miembros y que se impone a sus órganos jurisdiccionales”*⁴⁵².

Es decir, que se trata de un derecho autónomo, siendo el ordenamiento propio y específico de la UE, con base en la cesión de soberanía de los Estados miembros. Esta marcada autonomía se traduce en su plenitud y unidad y se refleja en la existencia de:

- Un sistema propio de atribución de competencias a las instituciones de la Comunidad y la consiguiente limitación en el pleno ejercicio de la soberanía que ello supone para los Estados miembros
- Un sistema institucional con capacidad para la creación de las normas jurídicas comunitarias en el ejercicio de las competencias atribuidas en virtud de los Tratados constitutivos
- Un mecanismo de control institucional de la aplicación y la interpretación del derecho comunitario
- Y un procedimiento propio de revisión de los Tratados constitutivos en el que participan los Estados miembros y las instituciones comunitarias.

⁴⁵² Sentencia del TC núm.28/1991, de 14 de febrero.

Antes de analizar las relaciones entre el derecho comunitario y el español y, más concretamente, la influencia del derecho comunitario en los dos ámbitos afectados por el conflicto estudiado: el tributario y el urbanístico, creo necesario realizar un breve recorrido por las fuentes del ordenamiento jurídico tributario y su aplicación.

I.2.2.1.-LAS FUENTES DEL ORDENAMIENTO COMUNITARIO Y SU APLICACIÓN

I.2.2.1.1.-NORMAS DE DERECHO ORIGINARIO

El denominado derecho comunitario originario está compuesto por los Tratados constitutivos y sus modificaciones⁴⁵³ y los Tratados de adhesión de los Estados miembros⁴⁵⁴

Las características básicas de este derecho originario, similares a las de los textos constitucionales de los Estados, son el establecimiento de un conjunto de principios y finalidades, de un sistema institucional propio y de una clara división de poderes. Y, lógicamente, el derecho derivado que emane de las instituciones comunitarias debe hacerse conforme a los preceptos del derecho originario.

El inicio del proceso reunificador que llevó hasta la actual UE fue el Tratado de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, la CECA, que entró en vigor el 1952⁴⁵⁵,

⁴⁵³ Tratado de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (TCECA) de 1951, los Tratados de la Comunidad Económica Europea (TCEE) y de la Comunidad Europea de la Energía Atómica (TCEEA) de 25 de marzo de 1957 (entrada en vigor: 1 de enero de 1958), el Tratado de fusión de 8 de abril de 1965, los Tratados modificativos en materia presupuestaria y financiera de 22 de abril de 1970 (entrada en vigor: 1 de enero de 1971) y de 22 de julio de 1975 (entrada en vigor: 1 de junio de 1977), el Tratado de Groenlandia de 13 de marzo de 1984 (entrada en vigor: 1 de enero de 1985), el Acta Única Europea de 28 de febrero de 1986 (entrada en vigor: 1 de julio de 1987), el Tratado de la UE de 7 de febrero de 1992 (entrada en vigor: 1 de noviembre de 1993), el Tratado de Ámsterdam de 2 de julio de 1997 (entrada en vigor: 1 de mayo de 1999), el Tratado de Niza de 26 de febrero de 2001 (entrada en vigor: 1 de febrero de 2003) y el Tratado de Lisboa de 13 de diciembre de 2007 (entrada en vigor: 1 de diciembre de 2009).

⁴⁵⁴ Tratados de adhesión de cada uno de los Estados miembros a la UE: Estados fundadores de las CCEE: Alemania, Bélgica, Francia, Italia, Luxemburgo, y Países Bajos (1952). Adheridos en 1973: Dinamarca, Irlanda y Reino Unido. Adherido en 1981: Grecia. Adheridos en 1986: España y Portugal. Adheridos en 1995: Austria, Finlandia y Suecia. Adheridos en 2004: República Checa, Chipre, Eslovaquia, Eslovenia, Estonia, Hungría, Letonia, Lituania, Malta y Polonia. Adheridos en 2007: Bulgaria y Rumanía. Adherido en 2013: Croacia

⁴⁵⁵ Los miembros de la CECA eran: Francia, Alemania, Italia, Bélgica, Holanda y Luxemburgo. Dotada de personalidad jurídica y capacidad suficiente para llevar a cabo el ejercicio normal de sus

A partir de ese momento el proceso de formación e institucionalización de las CCEE se fue consolidando progresivamente en torno a los países firmantes, coincidiendo con un período de notable expansión económica en el mundo occidental⁴⁵⁶.

Tras diferentes hitos que llevaron hasta la actual UE⁴⁵⁷, a pesar de los fracasos sucesivos de los intentos de aprobar una Constitución Europea, se hacía evidente la necesidad de realizar modificaciones en los Tratados constitutivos. En consecuencia, en 2007 se firmó el Tratado de Lisboa⁴⁵⁸, que, originariamente, tenía que reemplazar a todos los tratados anteriores al ser la Constitución Europea. No obstante, las dificultades para su ratificación, especialmente ante el rechazo al texto por los

funciones y la consecución de sus fines supranacionales. Este Tratado no se concibió como un fin en sí mismo sino en el inicio de un camino que pretendía una meta mucho más importante, que era extender la experiencia común del sector del acero y carbón al resto de actividades económicas.

Este esfuerzo negociador se vio acelerado por ciertos acontecimientos políticos que presionaron en favor de soluciones rápidas, como consecuencia de lo cual en 1958 entraron en vigor 3 Tratados: el Tratado de la Comunidad Europea de la Energía Atómica (EURATOM o CEEA), el Tratado sobre ciertas instituciones comunes a las CCEE y, especialmente el Tratado por el que se creó la CEE o Tratado de Roma, con la misión fundamental de formar un mercado común, manifestación visible de una verdadera unión económica.

⁴⁵⁶ El resultado más importante de esta primera etapa de la creación europea, fue la consecución de la unión aduanera en julio de 1968. Además, a partir de 1972, comenzaron de forma intermitente las sucesivas incorporaciones de nuevos países hasta llegar a los 27 miembros actuales.

El esfuerzo por superar los problemas existentes en la primera fase, dio como resultado el Acta Única Europea, firmada en 1986, con los objetivos básicos de fusionar definitivamente las 3 Comunidades, CECA, EURATOM y CEE y de transformar la Comisión en un verdadero poder ejecutivo. Para ello, el Acta realizó una serie de modificaciones del Tratado de Roma y estableció nuevas disposiciones sobre cooperación europea en materia de política exterior con el objetivo de alcanzar un gran mercado interior antes del 31 de diciembre de 1992 con libre circulación de mercancías, servicios y factores productivos, para lo cual se aprobó el Libro Blanco del Mercado Interior. El Tratado de funcionamiento de la UE otorgó en 1985 personalidad jurídica propia a la UE, independiente de la de sus Estados Miembros.

⁴⁵⁷ Entre los que destacan el Tratado de la UE firmado en Maastricht en 1992, que entró en vigor el 1 de enero de 1993. La construcción europea definida en este tratado se articula sobre dos ejes: una transición por etapas que concluyera en la instauración de una moneda única y una estrecha coordinación de las políticas económicas de los Estados miembros.

Por su parte, en 1997 se firmó el Tratado de Ámsterdam, que entró en vigor el 1 de mayo de 1999, afectando su contenido básicamente a las Instituciones comunitarias que ven reforzadas y/o ampliadas sus competencias como consecuencia de este Tratado que, además, introdujo en el Tratado de la UE varios artículos y dos Títulos nuevos: el 4º, referido a la libre circulación de personas, el asilo y la inmigración; y el 8º referido al empleo en el que se concreta e individualiza la acción comunitaria en la materia dando lugar a una política autónoma.

Y, posteriormente, en el 2001 se suscribió el Tratado de Niza que estableció diversas modificaciones relacionadas con la libre movilidad de capitales así como con la composición de las instituciones comunitarias como consecuencia de las futuras adhesiones previstas en ese momento.

⁴⁵⁸ Que entró en vigor el 1 de enero de 2009.

ciudadanos convocados en referéndum en Francia y Holanda, provocaron que finalmente entre en vigor como una modificación de los Tratados constitutivos, con el objetivo primordial de mejorar el funcionamiento de la Unión.

La consecuencia más relevante a efectos del objeto de esta tesis fue la conversión de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000 en un documento jurídicamente vinculante, pasando a tener la consideración de derecho comunitario originario, al pasar a tener el mismo valor jurídico que los Tratados. Esta importancia se deriva de que, en esta Carta, se reconocen y consagran varios de los derechos y principios fundamentales que influyen en el conflicto analizado.

Así, en primer lugar, el derecho de propiedad se encuentra recogido en el Tratado de Lisboa de 2007, reproduciendo íntegramente el artículo 17 de la Carta Europea de los Derechos Fundamentales, cuyo apartado 1 reproduzco al pie⁴⁵⁹ por su relevancia.

Hay varias notas muy interesantes que merece la pena destacar de este precepto, de gran utilidad para los Tribunales de nuestro país y especialmente el TC, dada la concluyente jurisprudencia comunitaria existente sobre este derecho. Destaca especialmente la del TEDH, que se ha pronunciado sobre cuestiones sustantivas o de fondo por tratarse de un derecho fundamental:

- El derecho de propiedad configurado a nivel comunitario se aproxima más a la tesis civilista que a la administrativista que recoge nuestra Constitución.

- Y son contrarias al Derecho originario comunitario
 - La práctica pública de ocupar inmuebles de forma anticipada a cambio de precio simbólico, o demorando el pago del justiprecio más allá de lo razonable.

⁴⁵⁹ “1. Toda persona tiene derecho a disfrutar de la propiedad de los bienes que haya adquirido legalmente, a usarlos, a disponer de ellos y a legarlos. Nadie puede ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública, en los casos y condiciones previstos en la Ley ya cambio, en un tiempo razonable, de una justa indemnización por su pérdida. El uso de los bienes podrá regularse por ley en la medida en que resulte necesario para el interés general.”

- La falta de la debida justificación del interés público que motiva la privación de la propiedad, así como la ausencia de justiprecio o la fijación de un precio que no sea justo ⁴⁶⁰ Por tanto, cualquier actuación legislativa o ejecutiva en ese sentido será nula. Lo contrario sería admitir que el inviolable derecho de propiedad se acaba convirtiendo en un derecho de crédito forzoso frente a la Administración.
- Así como la dilación injustificada de los procesos urbanísticos⁴⁶¹, como se produce, por ejemplo, cuando las Administraciones realizan expropiaciones de suelo para constituir Reservas de suelo; o cuando se aprueban expedientes expropiatorios con una duración muy elevada ocasionando graves perjuicios a los propietarios.

Mientras que el TJUE⁴⁶² (antes TJCE) se ha centrado más en la gestión urbanística desde el punto de vista contractual y sus efectos sobre la posición jurídica de los propietarios del suelo. En este sentido destacan las siguientes conclusiones:

⁴⁶⁰ En este sentido, destaca especialmente en la jurisprudencia del TEDH, con base en la Carta Europea de los Derechos Fundamentales, la Sentencia de 30 de mayo de 2000, *Caso Belvedere Alberghiera SLR contra Italia*, demanda núm.31524/96.

Vid. al respecto [AAVV], coordinado por FUMAGALLI MERAVIGLIA, M., *La giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo e della Corte di giustizia delle Comunita' europee*, 1999-2006, Giuffrè Editore, Milano, Volumen III, pp.211 a 213; SIROTTI GAUDENZI, A., *I ricorsi alla corte europea dei diritti dell'uomo*, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna, pp. 253 y ss.; y SERENA, L., "La tutela europea della proprietà a confronto con Istituto della occupazione acquisitiva", <http://www.diritto.it/articoli/europa/sereno.html>

Así como las Sentencias del TEDH de 9 de diciembre de 1994, *Caso Los Santos Monasterios contra Grecia*, demandas núm. 13092/87 y 13984/88; Sentencia de 23 de noviembre de 2000, *Caso ex-Rey de Grecia y otros contra Grecia*, demanda núm. 25701/1994; Sentencia de 1 de abril de 2002, *Caso Lallement contra Francia*, demanda núm. 46044/99; Sentencia de 15 de julio de 2004, *Caso Scordino contra Italia*, demanda núm.36815/97; y Sentencia de 14 de enero de 2014, *Caso Pascucci contra Italia*, demanda núm. 1537/04.

⁴⁶¹ Sentencia del TEDH, de 23 de septiembre de 1982, *Caso Sporrang y Löuroth contra Suecia*, demandas núm. 7151/75 y 7152/75.

⁴⁶² Vid.a título de ejemplo, las Sentencias del TJCE de 12 de julio de 2001, *Caso C-399/98, conocido como Caso Scala de Milán*; 16 de septiembre de 2004 *Caso T-274/01, Valmont Nederland BV contra Comisión Europea*; 20 de octubre de 2005, *Caso C-264/03, Comisión Europea contra Francia*; de 16 de marzo de 2006, *Caso C-332/04, Comisión contra Reino de España –Centro de ocio en Paterna Valencia-*; de 12 de septiembre de 2006, *Auto del TJCE, Caso T-155/04, SELEX Sistemi Integrati SpA contra Comisión Europea*; 18 de enero de 2007, *Caso C-220/05, J. Auroux y otros contra la Comunidad de Roanone*; y 25 de marzo de 2010, *Caso C-451/08, H. Müller GmbH contra Bundesanstalt für Immobilienaufgaben*.

- Los contratos de ejecución de obras de urbanización quedan sometidos a las Directivas comunitarias sobre contratación⁴⁶³.
- En relación con la figura del Agente urbanizador, introducido por la normativa urbanística valenciana⁴⁶⁴, se separa esta figura del empresario urbanizador o constructor, con funciones y cometidos bien diferenciados. También se planteó la posible aplicación de las Directivas europeas de Contratación a la selección del Agente urbanizador para la urbanización de un PAI, así como a las relaciones entre éste y los municipios contratantes, no habiéndose concluido de momento de forma clara al respecto⁴⁶⁵.
- La obtención de proyectos en el campo de la arquitectura y el urbanismo (entre otros) se somete a la normativa europea y española de selección de contratistas

También presta especial atención la jurisprudencia comunitaria al principio de libertad de empresa, configurada en el TUE en el marco de la libre competencia y el mercado único⁴⁶⁶ como el derecho fundamental a la libertad de establecimiento, así como de constitución y gestión de empresas⁴⁶⁷. La jurisprudencia comunitaria consolidada⁴⁶⁸, en aplicación del derecho comunitario originario y derivado ha sentado conclusiones interesantes en la aplicación de este principio al campo del urbanismo:

⁴⁶³ Tal como finalmente ha asimilado y aplicado nuestro TS en sus Sentencias de la Sala 3ª, Sección 5ª, de 28 de diciembre de 2006, recurso núm. 4245/2003 (ROJ: STS 8630/2006); y de 27 de marzo de 2007, recurso núm. 6007/2003 (ROJ: STS 2860/2007).

⁴⁶⁴ Ley 16/2005, de 30 de diciembre, de la Generalitat, Urbanística Valenciana, derogada por la Ley 5/2014, de 25 de julio, de la Generalitat, de Ordenación del Territorio, Urbanismo y Paisaje, de la Comunitat Valenciana (LOTUP) que mantiene esta figura pero la adapta a la jurisprudencia comunitaria e interna.

⁴⁶⁵ Vid. STJUE de 26 de mayo de 2011, Caso Comisión Europea contra el Reino de España por incumplimiento de las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva 93/37/CEE del Consejo, de 14 de junio de 1993, sobre coordinación de los procedimientos de adjudicación de los contratos públicos de obras, en su versión modificada por la Directiva 2001/78/CE de la Comisión, de 13 de septiembre de 2001, y de la Directiva 2004/18/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 31 de marzo de 2004, sobre coordinación de los procedimientos de adjudicación de los contratos públicos de obras, de suministro y de servicios.

⁴⁶⁶ Artículo 3 letras c y g, y artículo 4 TUE.

⁴⁶⁷ Artículo 43 TUE

⁴⁶⁸ Sentencias del TJCE de 12 de julio de 2001, Caso 399/98, *Caso Scala de Milán*; 20 de octubre de 2005, *Caso C-264/03, Comisión Europea contra Francia*; y 18 de enero de 2007, *Caso C-220-05, J. Auroux y otros contra la Comunidad de Roanone*.

- Dado que el urbanismo es una función pública, las obras de urbanismo deben considerarse obras públicas
- La atribución por parte de la Administración de la gestión urbanística a agentes privados (propietarios o no) tiene siempre carácter oneroso y se trata de una relación contractual pública, sometida a la normativa europea sobre contratos públicos de obra y servicios⁴⁶⁹.
- Se reconoce una reserva de la condición de urbanizador de la obra a los propietarios de los terrenos (con independencia de que la ejecuten por sí mismos o a través de terceros), siempre que la recoja la normativa nacional, y la ejecución de obras se someta a la normativa comunitaria sobre contratos públicos de obras.

Partiendo de que el Derecho originario de la UE fija y define objetivos y finalidades, conteniendo pocas cláusulas materiales, la puesta en práctica de los mismos se confía a las instituciones comunitarias que tienen poder normativo, siendo éstas las que han ido creando el ordenamiento jurídico comunitario.

Así, el TUE dispuso⁴⁷⁰ que, para el cumplimiento de su misión, el Parlamento Europeo, conjuntamente con el Consejo y la Comisión, adoptará reglamentos y directivas, tomarán decisiones y formularán recomendaciones o emitirán dictámenes en las condiciones previstas por el derecho originario.

Por tanto, podemos distinguir dos tipos de normas de derecho derivado: las vinculantes, que son reglamentos, directivas y decisiones; y las no vinculantes, que son las recomendaciones y dictámenes.

En el ámbito tributario, como se verá a continuación, la influencia del Derecho comunitario es decisiva y se materializa esencialmente en normas vinculantes. Se trata de una consecuencia inevitable dada la armonización comunitaria del IVA que exige la

⁴⁶⁹ Directiva 2014/24/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de febrero de 2014, sobre contratación pública y por la que se deroga la Directiva 2004/18/CE (que refundía las Directivas: 92/50/CEE del Consejo de 18 de junio de 1992; 93/36/CEE, del Consejo, de 14 de junio de 1993; y 93/37/CEE, del Consejo, de 14 de junio de 1993).

⁴⁷⁰ Artículo 249 (antiguo artículo 189) TUE (RCL 1999\1205 ter)

definición de un marco común del impuesto en toda la UE, así como normas comunes y obligatorias de relación de este impuesto con los existentes en cada Estado miembro; concretamente de los Impuestos sobre transmisiones patrimoniales.

Por su parte, en el ámbito urbanístico, la normativa comunitaria urbanística como tal apenas existe, por lo que la influencia del Derecho comunitario sobre los ordenamientos urbanísticos de los Estados miembros no se realiza mediante fuentes normativas directas sino indirectas; es decir, dictadas en materias relacionadas sobre las que la UE tiene competencias, especialmente sobre el medio ambiente.

I.2.2.1.2.-NORMAS DE DERECHO DERIVADO RELEVANTES EN EL CONFLICTO ITPO-IVA

Dentro de las normas de Derecho derivado hay que distinguir entre las vinculantes y las no vinculantes.

Las primeras son los Reglamentos, las Directivas y las Decisiones Comunitarias. Entre ellas no existe jerarquía normativa ni siquiera por razón del órgano del que emanan, con la única excepción de las normas que dicte la Comisión en ejecución o aplicación de las normas del Consejo que estarán subordinadas a estas últimas.

Mientras que las no vinculantes, es decir, aquellas que no imponen a sus destinatarios una obligación jurídica, son las Recomendaciones y los Dictámenes.

De entre todas ellas, voy a referirme de forma específica a los Reglamentos y las Directivas Comunitarias por ser las que afectan especialmente al tema estudiado, ya que en relación con las Decisiones Comunitarias, en el ámbito tributario -y especialmente del IVA-, se suele utilizar para aprobar medidas muy concretas que afectan a la aplicación del IVA en un solo Estado miembro. Mientras que, en materias que afectan indirectamente al urbanismo, su uso es residual.

I.2.2.1.2.1.-LOS REGLAMENTOS COMUNITARIOS

Los Reglamentos Comunitarios tienen alcance general, siendo obligatorios en todos sus elementos. Su alcance general implica que sus destinatarios no están individualmente determinados, sino que se dirige de forma abstracta y global a los Estados miembros o a los particulares, en función de una situación de hecho y una

finalidad.

En cuanto a la obligatoriedad de todos sus elementos, se deriva de la finalidad básica del reglamento, que es la uniformización completa de las legislaciones de los Estados miembros, no cabiendo, por tanto, reservas en su aplicación.

Por otro lado, los reglamentos son directamente aplicables en cada Estado miembro sin necesidad de transposición normativa previa para que produzca sus efectos, de lo que se deduce que su efecto sobre los destinatarios también es directo, ya sea para otorgarles derechos o para imponerles obligaciones.

En cuanto al contenido de la norma debe precisar perfectamente a qué artículo de qué norma originaria está ligado a través de los visados y considerandos⁴⁷¹. La entrada en vigor del reglamento tiene lugar cuando lo indique el propio texto, y, en su defecto, a los 20 días de su publicación en el DOUE; que es obligatoria. Aunque se puede establecer una entrada retardada o de aplicación diferida.

En la mayoría de los casos es el Consejo quien adopta estas normas, con o sin la intervención del Parlamento según el caso, pero la Comisión también está facultada para dictarlos, sobre todo en materia de política agrícola común (PAC).

Con base en todo lo expuesto, los reglamentos comunitarios se pueden clasificar en: **autosuficientes** que son los adoptados por el Consejo en virtud de competencia directa atribuida por un Tratado; los reglamentos **marco** que son los adoptados por el Consejo y desarrollados por la Comisión a través de reglamentos de ejecución; y los **reglamentos de la Comisión** que son los adoptados por esta institución en virtud de la competencia directa atribuida por un Tratado.

Por último, los reglamentos comunitarios tienen una fuerza superior a las leyes nacionales como consecuencia de lo cual: se impone sobre las leyes y reglamentos nacionales; la entrada en vigor de un reglamento comunitario no se subordina a medidas de ejecución de un Estado miembro; y se permite la interpretación nacional de un reglamento comunitario pero sin desnaturalizar su cometido.

En materia del IVA, el ANEXO 2 muestra los Reglamentos aprobados en relación con este impuesto.

⁴⁷¹ Los visados hacen referencia a la institución que elabora el reglamento y sobre el precepto del Tratado en que se basa, mientras que en los considerandos se explica y justifica la medida que se quiere adoptar.

Mientras que, en materia urbanística, destaca la aprobación de numerosos Reglamentos comunitarios con efectos sobre la actividad urbanística, así como varias Directivas, que se recogen en el ANEXO 3. Son por tanto, directamente aplicables sin necesidad de transposición. En este tema es necesario hacer referencia a los numerosos toques de atención que las autoridades⁴⁷² y la jurisprudencia comunitaria⁴⁷³ han realizado a España tanto por el defectuoso modelo de gestión del suelo, como por numerosas prácticas urbanísticas desarrolladas en nuestro país, a nivel público y privado. En general, consideran que son poco respetuosas con el medio ambiente y el paisaje, que se está favoreciendo la especulación y explotación descontrolada del suelo y, en definitiva, que no se está asumiendo el concepto moderno de urbanismo que defiende la UE que se centra en la conservación y el cuidado del suelo como recurso escaso y esencial para el bienestar de la población. A esta cuestión, que afecta especialmente a la Comunidad Valenciana, me refiero extensamente en el epígrafe IV.1.

I.2.2.1.2.2.-LAS DIRECTIVAS COMUNITARIAS

La segunda norma de derecho vinculado comunitario vinculante son las Directivas, también denominadas Decisiones Marco. De acuerdo con el TCEE, obligan al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que debe conseguirse, dejando sin embargo libertad a las autoridades nacionales para la elección de las formas y medios para ello. Por tanto, estas normas imponen una obligación de resultado a uno, varios o todos los Estados miembros.

Al contrario que el Reglamento, carecen de aplicabilidad directa, debiendo ser incorporadas a los ordenamientos internos a través de una ley nacional o en un decreto, en el plazo fijado en la notificación de la directiva a los Estados miembros⁴⁷⁴.

⁴⁷² Por ejemplo la Resolución del Parlamento Europeo de 5 de diciembre de 2005.

⁴⁷³ Sentencia STJCE, de 16 de marzo de 2006, *Caso C-332/04, Comisión contra Reino de España* (Centro de ocio en Paterna Valencia), en la que declara que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva 85/337/CEE, del Consejo, de 27 de junio de 1985.

⁴⁷⁴ En este caso, la publicación en el DOUE es facultativa, excepto para las directivas que se dirijan a todos los Estados miembros o aquellas que han sido elaboradas por el procedimiento de co-decisión, cuya publicación es obligatoria.

En el primer caso, la entrada en vigor se producirá en la fecha de notificación, mientras que las

Entrando en sus efectos, normalmente la directiva como he dicho, carece de eficacia directa para los ciudadanos debiendo esperar a su traslado al orden interno, pero, si transcurre el plazo para realizar dicha incorporación, sin que el Estado miembro lo haya hecho, la directiva pasará a tener efectos directos para los ciudadanos si se cumplen, además, los siguientes requisitos:

- Que los preceptos de las directivas sean claros, precisos e incondicionales de forma que no quepa apreciación o discrecionalidad alguna en su interpretación por parte de los Estados miembros
- Y que la Directiva afecte a una relación entre el Estado y un ciudadano, es decir, que tenga efecto directo vertical, y que lo establecido por la directiva sea más beneficioso para el ciudadano que lo establecido por el derecho interno. Mientras que, cuando la directiva afecte a la relación entre dos ciudadanos -es decir, que tenga efecto directo horizontal-, hasta que el Estado no incorpore la directiva a su ordenamiento, ésta carecerá de efectos directos sobre los ciudadanos.

Y en caso de que el Estado miembro traslade la directiva a su ordenamiento de forma errónea o indebida, el TJUE ha reconocido la obligación del Estado miembro de indemnizar por los perjuicios causados a los particulares.

En el conflicto estudiado tienen una enorme relevancia las Directivas Comunitarias. Así, por un lado, el IVA es una de las materias en las que se han dictado más Directivas comunitarias, como se muestra en el Anexo 2.

En relación con el conflicto ITPO-IVA, la posibilidad del establecimiento del régimen específico vigente para las operaciones inmobiliarias en materia de aplicación del IVA por los distintos Estados Miembros venía permitida por la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva del Consejo en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, que ha sido sustituida por la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del IVA, que deroga la Sexta Directiva desde el

directivas que requieren publicación entrarán en vigor cuando lo indique la propia directiva, o a los 20 días de su publicación en el DOUE.

Una vez entre en vigor la Directiva, su contenido será preceptivo para los ciudadanos cuando se incorpore al ordenamiento interno y pase la *vacatio legis* de 20 días desde su publicación como ley o decreto.

día 1 de enero de 2007. De no haberse dispuesto esta compatibilidad, no existiría el conflicto que voy a analizar, la sujeción a uno de los dos impuestos excluiría automáticamente la sujeción al otro.

En dicha Directiva se contienen las normas esenciales que delimitan los contornos del conflicto analizado al establecerse supuestos de exención obligatoria así como criterios de delimitación vinculantes. Pero, de la lectura comparada de la misma y de la norma española se extrae, en mi opinión, que una parte importante del conflicto se debe a la transposición unas veces dudosa, otras excesivamente estricta, que ha realizado el Legislador español de la norma comunitaria. A título de ejemplo, la regulación de la sujeción al IVA de las entregas de suelo edificable se realiza en la norma comunitaria de forma extremadamente amplia con un criterio puramente objetivo (tipo de suelo)⁴⁷⁵, si bien, permite a los Estados miembros que acoten al mismo en base a criterios subjetivos, algo que no ha dudado en realizar el Legislador.

Otro ejemplo muy ilustrativo es la problemática que rodea a la autopromoción de viviendas en nuestro país, que analizo detenidamente en el epígrafe III.5.2. En este caso, la solución aplicada no procede de la Directiva, que no se pronuncia expresamente sobre esta actividad, sino de la falta de aprovechamiento de las oportunidades que brindaba la Directiva en su regulación de los sujetos pasivos ocasionales del IVA⁴⁷⁶ y el nacimiento del derecho a la deducibilidad de las cuotas soportadas para estos sujetos⁴⁷⁷.

Por último, la regulación de las exenciones para las segundas o ulteriores entregas establecida en la norma española⁴⁷⁸, a la que dedico el epígrafe IV.3.4, no se corresponde exactamente con lo dispuesto en la norma comunitaria que se basa en el criterio de la ocupación⁴⁷⁹ o, alternativamente, por otros criterios⁴⁸⁰ que no han sido trasladados a nuestra LIVA con la claridad y simplicidad que hubiera sido deseable.

⁴⁷⁵ Artículo 12.1.b) Directiva 2006/112/CE

⁴⁷⁶ Artículo 12.1.a) Directiva 2006/112/CE

⁴⁷⁷ Artículo 18.c) y 179 Directiva 2006/112/CE

⁴⁷⁸ Artículo 20.1.22º Ley 37/1992, del IVA

⁴⁷⁹ Artículo 12.1.a) y 135.1.j Directiva 2006/112/CE

⁴⁸⁰ Artículo 12.2 Directiva 2006/112/CE

I.2.2.1.3.-OTRAS FUENTES DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO COMUNITARIO

Además de éstas, podemos distinguir otras fuentes del derecho comunitario como los Tratados Internacionales de la UE, los Convenios Comunitarios y, los Principios Generales del Derecho y la jurisprudencia comunitaria.

Los primeros surgen de las relaciones entre la UE y cualquier sujeto de derecho internacional, aunque sea miembro de la misma. La jurisprudencia comunitaria ha declarado que estos Tratados tienen el mismo efecto directo que el Derecho comunitario originario, aunque están subordinados a él, mientras que prevalecen sobre el Derecho comunitario derivado⁴⁸¹.

En cuanto a los **convenios comunitarios**, se trata de acuerdos multilaterales cerrados, es decir, sólo entre Estados miembros de la UE, de duración ilimitada y que entran en vigor cuando son ratificados por todos los Estados miembros. La doctrina comunitaria ha sido extremadamente cautelosa manifestándose en contra de que estos Tratados puedan alterar el Derecho comunitario⁴⁸².

En cuanto a los principios generales del derecho, se trata de normas no escritas que traducen las concepciones esenciales del derecho y de la justicia a las que obedece todo ordenamiento jurídico. Su principal labor es cubrir las lagunas existentes, interpretar o desarrollar el Derecho comunitario, así como el Derecho nacional que lo incorpora al ordenamiento interno.

Dentro de estos principios se incluyen, de un lado, los propios del Derecho comunitario a los que me refiero en el siguiente epígrafe, por lo que me limito a enumerarlos: primacía y eficacia directa del Derecho comunitario, uniformidad, solidaridad entre los Estados miembros, proporcionalidad⁴⁸³, subsidiariedad⁴⁸⁴, atribución competencial, responsabilidad interna por incumplimiento del Derecho

⁴⁸¹ Sentencias del TJCE de 15 de diciembre de 1971, *Casos acumulados C-51 y 54/71, International Fruit Company NV y otros contra Produktschap voor groenten en fruit*; y de 5 de febrero de 1976, *Caso C-87/75, Conceria Daniele Bresciani contra Amministrazione Italiana delle Finanze*.

⁴⁸² Sentencias del TJCE de 6 de octubre de 1976, *Caso C-12/76, Industrie Tessili Italiana Como contra Dunlop AG*; de 15 de enero de 1986, *Caso C-44/84, Derrick Guy Edmund Hurd contra Kenneth Jones (Her Majesty's Inspector of Taxes)*.

⁴⁸³ De acuerdo con el artículo 5.4 TUE este principio implica que "el contenido y la forma de la acción de la Unión no excederán de lo necesario para alcanzar los objetivos de los Tratados."

⁴⁸⁴ El principio de subsidiariedad, se recoge en el artículo 5.3 del TUE, se traduce en que la UE no puede intervenir en los ámbitos que no corresponden a su competencia exclusiva a menos que los Estados miembros no puedan alcanzar de manera satisfactoria los objetivos de la acción prevista y en cambio, puedan cumplirse mejor, por razones de dimensión o de efectos de la acción prevista, en el ámbito de la Unión.

comunitario, igualdad de trato, equivalencia y efectividad.

Por otro lado, están los principios generales incorporados por el derecho interno de los Estados miembros como los de seguridad jurídica, reparación de los daños causados, confianza legítima, irretroactividad, tutela judicial efectiva, o el principio *non bis in idem*.

A los que hay que añadir como principio general básico del Derecho internacional, la salvaguarda de los derechos fundamentales, reconocido en la reiterada jurisprudencia del TJUE⁴⁸⁵ que sirvió de base para la elaboración de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE⁴⁸⁶ que se ha convertido en la referencia básica en esta materia, siendo vinculante para todos los Estados Miembros de la UE, salvo Reino Unido y Polonia. A raíz de la aprobación de la Carta, la tutela última sobre su cumplimiento corresponde al TEDH, máxima autoridad judicial en materia de derechos fundamentales para los 47 Estados adheridos (conocidos como Altas Partes contratantes) al Convenio para la protección de los Derechos Humanos y de la Libertades Fundamentales, o cualquiera de sus Protocolos adicionales. Este Tribunal no tiene ninguna relación con la UE, sin perjuicio de que todos los Estados miembros de la misma están adheridos a dicho Convenio y, por tanto, sometidos a dicho Tribunal.

En relación a todos ellos, el TJUE ha reiterado en numerosas sentencias la necesaria observancia de los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico comunitario, tanto por los Estados miembros en el ejercicio que les confieren las directivas comunitarias, como por los ciudadanos y los Tribunales nacionales, así como por las Instituciones Comunitarias⁴⁸⁷.

⁴⁸⁵ Sentencias del TJCE STJCE de 17 de diciembre de 1970, *Caso C-11/70, Internationale Handelsgesellschaft mbh contra Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel*; de 14 de mayo de 1974, *Caso C-4/73, J. Nold, Kohlen- und Baustoffgroßhandlung contra la Comisión Europea (Sentencia Nold)*; de 28 de octubre de 1975, *Caso C-36/75, R. Rutili contra Ministro del Interior*; 9 de julio de 1976, *Caso C-118/75, Watson y Belmann*; 15 de junio de 1978, *Caso C-149/77, Gabrielle Defrenne contra Société anonyme belge de navigation aérienne Sabena*; 13 de diciembre de 1979, *Caso C-44/79, L. Hauer contra Land Rheinland-Pfalz*; 26 de junio de 1980, *Caso C-136/79, National Panasonic (UK) Limited contra Comisión Europea*; y 14 de diciembre de 1995, *Caso C-430/93, J. Van Schijndel y J.N Cornelis van Veen contra Stichting Pensioenfonds voor*.

⁴⁸⁶ La Carta de los derechos Fundamentales de la Unión Europea fue firmada y proclamada por los presidentes del Parlamento Europeo, del Consejo y de la Comisión Europea, en Niza el 7 de diciembre de 2000 (DOCE 2000/C 364/01) e incorporada al Tratado de Lisboa, firmado en Roma el 29 de octubre de 2004.

⁴⁸⁷ Sentencia del TJCE, de 15 de junio de 2000, *Caso C-13/99, TEAM Srl contra la Comisión Europea*; de 26 de abril de 2005, *Caso C-376/02, Stichting "Goed Wonen" contra Staatssecretaris*

En cuanto a la jurisprudencia comunitaria, el TJUE tiene atribuida de forma expresa en el artículo 267 TFUE la competencia suprema en la interpretación del Derecho comunitario. A lo largo de toda esta tesis se comprueba la relevancia de la jurisprudencia comunitaria, y su papel como fuente del ordenamiento comunitario.

Por último, creo necesario hacer referencia a los Libros verdes⁴⁸⁸ y los Libros blancos⁴⁸⁹ de la Comisión Europea, ya que, aunque estos documentos no son en absoluto fuentes de Derecho comunitario, tienen su importancia en el tema analizado. Su objetivo (aunque no siempre se cumpla) es estimular la producción legislativa comunitaria, acortando ostensiblemente el proceso de su elaboración, debate y aprobación, dado que en su elaboración se tienen ya en cuenta la postura de todos los Estados miembros. Y, en el peor de los casos, al menos propicia el diálogo y la discusión, siendo una iniciativa muy interesante a efectos de acercar posturas entre los interesados en un tema concreto.

En el tema que nos ocupa destaca especialmente en el ámbito tributario el conocido como Libro Verde sobre el futuro del IVA de 2010⁴⁹⁰. Mientras que, en el campo del urbanismo, las iniciativas se han centrado básicamente en el aspecto

van Financiën; de 10 de septiembre de 2009, Caso C-201/08, Plantanol GmbH and Co. KG contra Hauptzollamt Darmstadt; de 8 de junio de 2010, Caso C-58/08, The Queen, a instancia de Vodafone Ltd y otros contra Secretary of State for Business, Enterprise and Regulatory Reform; de 8 de julio de 2010, Caso C-246/09, S.Bulicke contra Deutsche Büro Service GmbH; de 8 de septiembre de 2010, Caso C-409/06, Winner Wetten GmbH contra Bürgermeisterin der Stadt Bergheim; de 10 de marzo de 2011, Deutsche Lufthansa AG contra Gertraud Kumpan; y de 17 de marzo de 2011, Caso C-221/09, AJD Tuna Ltd contra Direttur tal-Agrikoltura u s-Sajd y Avukat Generali; así como Dictámenes del Pleno del TJUE de 8 de marzo de 2011, Dictamen 1/09, Dictamen del artículo 300.

⁴⁸⁸ La Comisión Europea define sus Libros Verdes como documentos que publica con la finalidad de estimular una reflexión a nivel europeo sobre un tema concreto, para cuya elaboración se invita a cualquier parte interesada en el mismo, incluidos los particulares, a participar en un proceso de consulta y debate sobre las propuestas que presentan.
http://ec.europa.eu/green-papers/index_es.htm

⁴⁸⁹ Los Libros Blancos se definen como documentos que contienen propuestas de acción de la UE en un campo específico, que, de ser valorado positivamente por el Consejo de la UE, puede dar lugar a un programa de acción comunitario en dicho campo.
http://ec.europa.eu/white-papers/index_es.htm

⁴⁹⁰ El documento "Green Paper On the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system", traducido al español como "Libro Verde sobre el futuro del IVA Hacia un sistema de IVA más simple, más robusto y eficaz", se publicó el 1 de diciembre de 2010, junto al documento de trabajo "Commission Staff Working Document Accompanying document to the Green Paper on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system."

medioambiental⁴⁹¹, considerándose documentos de un contenido muy valioso, pero de escasa aplicación práctica por las dificultades políticas a las que se enfrenta cualquier iniciativa que afecte al territorio.

I.2.2.2.-LA RELACION ENTRE EL DCHO COMUNITARIO Y EL DE LOS ESTADOS MIEMBROS: EL PAPEL DE LA JURISPRUDENCIA COMUNITARIA.

La influencia del Derecho Comunitario en nuestro ordenamiento es ciertamente esencial, al establecer una serie de principios así como un sistema de valores y objetivos que se imponen necesariamente a los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros como salvaguarda de la necesaria unidad y armonía jurídica comunitaria.

No obstante, tal como ha resaltado MARTÍN QUERALT, ha sido el TJUE (antes TJCE) el que *“a través de su jurisprudencia ha venido perfilando los caracteres y los rasgos esenciales que permitieron la consolidación del Derecho comunitario como Ordenamiento y como sistema jurídico, siendo cuestiones fiscales o, en sentido más amplio, financieras, las que, en buena parte propiciaron la conformación jurisprudencial del derecho comunitario”*⁴⁹².

La aplicación de las normas de Derecho comunitario requiere de un complemento normativo que exige el concurso de los Estados miembros que reciben y han de aplicar las normas comunitarias.

En este sentido, el TCEE declaró que los Estados miembros han de adoptar todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de dicho Tratado o resultantes de los actos de las Instituciones de la Comunidad facilitando a ésta el cumplimiento de su misión. Y, lógicamente, deberán abstenerse de adoptar todas aquellas medidas que puedan poner en peligro la realización de los fines del Tratado.

Por su parte, el TJUE, como garante del respeto del Derecho en la interpretación y aplicación de los Tratados, exige la colaboración entre los Estados

⁴⁹¹ El “Green Paper on the urban environment” o Libro Verde del Medio Ambiente Urbano de 27 de junio de 1990.

⁴⁹² MARTÍN-QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LOPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho...*[op.cit], p.197.

miembros para llevar a cabo la aplicación y ejecución del derecho comunitario cuando sea necesario.

Las relaciones entre el Derecho comunitario y el interno se basa en una serie de **principios que articulan las relaciones entre ambos ordenamientos** resolviendo los conflictos que pudieran surgir, empezando con el de **primacía del Derecho comunitario**⁴⁹³, sin el cual no tendría sentido siquiera establecer dicha relación porque no existiría base legal para resolver los conflictos entre ambos ordenamientos. El objetivo de este derecho, consagrado por la jurisprudencia comunitaria desde el origen⁴⁹⁴, es la aplicación uniforme del acervo comunitario en toda la Unión.

Y, con base en éste principio básico, están los de: **aplicabilidad directa** del Derecho comunitario⁴⁹⁵, que implica la autosuficiencia de las disposiciones legales comunitarias, que no precisan de normas internas para producir efectos; y su **efecto directo** que supone su invocabilidad por los particulares al haber creado determinados derechos protegibles⁴⁹⁶.

⁴⁹³ Sentencias del TJCE de 15 de julio de 1964, *Caso C-6/64, F. Costa contra E.N.E.L.*; *STJCE de 17 de diciembre de 1970, Caso C-11/1970, Internationale Handelsgesellschaft mbH contra Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel*; 17 de junio de 1972; de 14 de mayo de 1974, *Caso C-4/73, J. Nold, Kohlen- und Baustoffgroßhandlung contra la Comisión Europea*; 9 de marzo de 1978, *Caso C-106/77, Amministrazione delle Finanze dello Stato contra SpA Simmenthal*; 9 de abril de 1987, *Caso C-363/1985, Comisión Europea contra Italia*.

Sentencia del TC núm.28/1991, de 14 de febrero; 64/1991, de 22 de marzo; 130/1995, de 11 de septiembre; 120/1998, de 15 de junio; 58/2004, de 19 de abril; 145/2012, de 2 de julio; y 239/2012, de 13 de diciembre.

⁴⁹⁴ Sentencias del TJCE de 15 de julio de 1964, *Caso C-6/64, Flaminio Costa contra E.N.E.L.*; o *STJCE de 9 de marzo de 1978, Caso C-106/77, Amministrazione delle Finanze dello Stato contra SpA Simmenthal*; entre otras.

⁴⁹⁵ Sentencias del TJCE, de 5 de febrero de 1963, *Caso C-26/1962, Van Gend end Loos contra Administratie der Belastingen*; así como en el trascendental fallo de 15 de julio de 1964, *Caso C-6/1964, F.Costa contra E.N.E.L.* En relación con este principio, el TC ha señalado que, desde la adhesión de España a las Comunidades Europeas “se integró en el Ordenamiento español un sistema normativo autónomo, dotado de un régimen de aplicabilidad específico, basado en el principio de prevalencia de sus disposiciones propias frente a cualesquiera del orden interno con las que pudieran entrar en contradicción”. Vid. Sentencias del TC 100/2012, de 8 de mayo; y 26/2014, de 13 de febrero.

⁴⁹⁶ Sentencias del TJCE de 9 de marzo de 1978, *Caso C-106/1977, Amministrazione delle Finanze dello Stato contra SpA Simmenthal*; de 19 de enero de 1982, *Caso C-8/1981, U.Becker contra Finanzamt Münster-Innenstadt*; de 8 de octubre de 1987, *Caso C-80/1986, Procedimiento penal entablado contra Kolpinghuis Nijmegen BV*; de 16 de noviembre de 1991, *Caso C-6/90, A.Francovich y D.Bonifaci y otros contra República Italiana*; y de 11 de noviembre de 1997, *Caso 409/95, H.Marschall contra Land Nordrhein-Westfalen Marshall*; entre otras.

Estos principios se ven complementados con otros, especialmente relevantes en el tema analizado, como son: el de seguridad jurídica, interpretación conforme y responsabilidad extracontractual.

Es necesario puntualizar que, tal como ha sentado el TC, estos principios en ningún caso otorgan al derecho originario comunitario rango y fuerza constitucionales⁴⁹⁷; ni implican que el Derecho comunitario, originario o derivado, constituya canon de la constitucionalidad de las leyes nacionales⁴⁹⁸; ni siquiera que en caso de contradicción prima la norma comunitaria siempre⁴⁹⁹.

Por tanto, en sentido análogo a lo que ocurre entre el Estado y las CCAA, la primacía del Derecho comunitario se traduce para los Estados adheridos en una “obligación de cumplimiento de las normas del Derecho comunitario”⁵⁰⁰, pero fundamentada en “el principio de cooperación leal entre la Unión Europea y los Estados miembros”⁵⁰¹ que recoge el art. 4.3 TUE.

No obstante hay que destacar que existe cierto grado de incumplimiento del deber de transposición de la normativa comunitaria al derecho interno, especialmente en relación con las Directivas comunitarias, que varía de un Estado miembro a otro, siendo los casos más graves los de Italia y España⁵⁰².

Las condiciones que debe cumplir una norma comunitaria para que se le puedan aplicar los principios esenciales de aplicabilidad y efecto directos son:

- Que se trate de una disposición **clara**, es decir, que no contenga ambigüedades en cuanto a su tenor imperativo y en cuanto a su objeto, que debe ser deducible fácilmente por el juez ordinario

⁴⁹⁷ Sentencias del TC núm. 28/1991, de 14 de febrero; 64/1991, de 22 de marzo; y 134/2011, de 20 de julio.

⁴⁹⁸ Sentencias del TC núm. 49/1988, de 22 de marzo; 28/1991, de 14 de febrero; 235/2000, de 5 de octubre; 12/2008, de 29 de enero; y 136/2011, de 13 de septiembre.

⁴⁹⁹ En este sentido, en relación con el Derecho comunitario derivado el TC, en sus Sentencias núm. 64/1991, de 22 de marzo; y 58/2004, de 19 de abril, se reserva la facultad de utilizar ciertos principios de nuestra CE para enjuiciar, directa o indirectamente, la aplicabilidad a nuestro ordenamiento de las normas de Derecho derivado. Vid.al respecto los comentarios de FERRERES COMELLA, V., “¿Realmente hay que reformar la Constitución Española para adecuarla a la cláusula de primacía de la Constitución Europea?”, *Actualidad jurídica*, Aranzadi, núm.645, 2004, pp.2 a 6.

⁵⁰⁰ Sentencia del TC núm.141/1993, de 22 de abril.

⁵⁰¹ Sentencia del TC núm.1/2012, de 13 de enero.

⁵⁰² “Segundo país con más infracciones. España deberá encauzar sus esfuerzos de transposición”, *Diario Expansión jurídico*, de 25 de julio de 2006, p.7.

- Que sea **autosuficiente**, es decir completa y perfecta
- Que sea suficientemente **precisa en la delimitación de su objeto específico, en la imposición de una obligación cierta y en la creación de un derecho perfectamente identificable**
- Y que sea **incondicional**, no hallándose sometida a condiciones de ejecución que comporten elementos de discrecionalidad como plazos o reservas.

La coexistencia de ambos ordenamientos, comunitario y nacional, obliga a la **delimitación de las competencias** que competen a cada ámbito, en los mismos términos que sucede dentro de un Estado, como por ejemplo el español, en el que un ordenamiento global coexiste con ordenamientos sectoriales. Como punto de partida para delimitar el ámbito competencial de la UE hay que tener presentes los siguientes aspectos:

1º) No existe como tal una distribución competencial entre la UE y los Estados miembros en el sentido que por ejemplo existe en España entre Estado, CCAA y Entes locales;

2º) Cualquier asunción o ampliación competencial de la UE exige una cesión de soberanía por parte de todas las autoridades de los Estados miembros de cualquier ámbito territorial, consecuencia de vital importancia en un caso como el español y, en particular, en el conflicto analizado al afectar a competencias autonómicas.

3º) Y, tal como destacan ÁLVAREZ CONDE y TUR AUSINA⁵⁰³ el Derecho comunitario, *“ha optado por el principio de la indiferencia sobre la estructura constitucional de los Estados miembros”*. En consecuencia, ante lo extremadamente problemático que hubiera sido intentar que el Derecho comunitario contemplara y entrara a regular la singularidad competencial territorial existente en la UE, se ha optado por dejar en manos de cada Estado la solución

⁵⁰³ ALVAREZ CONDE, E., y TUR AUSINA, R., *Derecho constitucional*, Tecnos, Madrid, 2014, p. 143.

de los problemas que la asunción competencial de la UE plantee a la distribución competencial interna, tal y como dictaminó expresamente desde épocas tempranas la jurisprudencia del TJUE⁵⁰⁴, cuestión que también ha abordado nuestro TC.

Con estas premisas, tradicionalmente la jurisprudencia comunitaria había definido dos tipos de competencias de la UE: competencias exclusivas de la UE, y competencias mixtas que son compartidas con los Estados miembros. Esta tipología se basa en la teoría de las competencias implícitas, según la cual, la competencia externa se deriva de la existencia de una competencia en el plano interno.

El Tratado de Lisboa modificó esta cuestión introduciendo en su texto una clasificación precisa que distingue entre: competencias exclusivas, competencias compartidas y competencias de apoyo.

- Las competencias expresas de la UE son exclusivamente las que se le atribuyen con este carácter en el artículo 2.1 TFUE y son ciertamente reducidas⁵⁰⁵. Su carácter exclusivo determina que sólo la UE puede legislar y adoptar actos vinculantes sobre estas materias, limitándose los Estados miembros a legislar en lo que les faculte la UE y aplicar los actos de la UE.
- En cuanto a las competencias compartidas, de acuerdo con el artículo 2.2 TFUE, tanto la UE como los Estados miembros pueden legislar y adoptar actos vinculantes sobre ellas, pero la competencia de los Estados es supletoria, ejerciéndose por tanto únicamente si no lo ha hecho la UE. Muchas de las competencias compartidas son determinantes en el conflicto analizado como: la cohesión económica, social y territorial; la agricultura y la pesca; el medio ambiente; el transporte; las redes transeuropeas; la energía; o el espacio de libertad, seguridad y justicia.

⁵⁰⁴ Sentencia del TJCE, de 15 de diciembre de 1971, *Casos acumulados C-51 y 54/1971, International Fruit Company NV y otros contra Produktschap voor groenten en fruit*.

⁵⁰⁵ Las competencias exclusivas de la UE son: la unión aduanera; el establecimiento de las normas sobre competencia necesarias para el funcionamiento del mercado interior; la política monetaria de los Estados miembros cuya moneda es el euro; la conservación de los recursos biológicos marinos dentro de la política pesquera común; la política comercial común; y la celebración de acuerdos internacionales en el marco de estas competencias.

- Por último, se definen para la UE competencias de apoyo, que son aquellas que son competencias de los Estados miembros, pudiendo la UE únicamente realizar actuaciones de apoyo o coordinación.

El mismo Tratado define tres principios de distribución competencial:

- El principio de atribución, según el cual toda competencia no atribuida expresamente a la UE corresponde a los Estados miembros
- El principio de subsidiariedad, que permite a la UE ir asumiendo cualquier competencia que cree necesaria para el cumplimiento de sus fines. Esta situación ha sido evidentemente objeto de críticas por quienes defienden que la Unión no puede asumir más competencias que las expresamente atribuidas en el Derecho originario. En este sentido, se critica la falta de claridad y precisión en la delimitación actual de las competencias y los problemas que ha ocasionado: por un lado, produce inseguridad jurídica al no estar claro a quién le corresponde cada competencia; por otro provoca una inercia legislativa de la UE que tiende a invadir competencias de los Estados miembros; y, por último, se considera que los controles que deben garantizar el respeto de la delimitación de las competencias, y en particular del principio de subsidiariedad, no han funcionado como debiera, para subsanar lo cual, el Tratado de Lisboa ha introducido los dictámenes previos que pueden emitir tanto autoridades estatales como regionales con competencias legislativas, sobre posibles vulneraciones del principio de subsidiariedad de propuestas legislativas comunitarias que se encuentren en fase de elaboración.

En contra de estas críticas, se argumenta que son estos propios Tratados los que atribuyen una competencia genérica subsidiaria a la UE cuando se estime necesaria su intervención o la misma no se esté ejerciendo por un Estado miembro en detrimento de los objetivos y políticas de la UE.

En mi opinión, si bien los problemas que apuntan los detractores de la definición competencial de la UE existente son innegables, la existencia y

aplicación del principio de subsidiariedad es necesaria con el fin de garantizar la ausencia de lagunas competenciales, ya que esto provocaría problemas mucho más graves.

- Y, por último, el principio de proporcionalidad, de acuerdo con el cual, la UE sólo actuará en la medida necesaria para el cumplimiento de sus objetivos.

Al igual que ocurre en el ámbito interno con la distribución competencial entre el Estado y las CCAA, la polémica está servida y, también de forma análoga a lo que ocurre en nuestro país donde el papel del TC resulta crucial para resolver los conflictos, en el ámbito comunitario, este papel recae del TJUE que es el que en definitiva, está concretando el ámbito competencial de la UE⁵⁰⁶.

Teniendo en cuenta todo lo que acabamos de ver, se puede concluir que las relaciones entre el Derecho comunitario y el ordenamiento jurídico de los Estados Miembros son resueltos por el juez interno con base en los principios que he mencionado, es decir: primacía del Derecho comunitario, aplicabilidad directa de los reglamentos comunitarios y eficacia directa. No obstante, la aplicación de estos principios no evita que surjan conflictos entre ambos ordenamientos.

A este respecto hay que destacar dos ideas esenciales: de un lado, que la autonomía del ordenamiento comunitario tiene una importancia fundamental para la legitimidad de la Comunidad Europea, ya que solo gracias a ella puede impedirse que el Derecho nacional socave el Derecho Comunitario y puede garantizarse la validez uniforme de éste en todos los Estados Miembros. Y, de otro lado, que esta autonomía no implica que el Derecho comunitario se superpone a los ordenamientos internos sino que son interdependientes y están entrelazados los unos con los otros.

⁵⁰⁶ Sentencias del TJCE de 14 de julio de 1976, *Casos acumulados C-3, 4 y 6/1976, Cornelis Kramer y otros*; y 7 de mayo de 1992, *Caso C-258/90, Pesquerias De Bermeo SA y Naviera Laida SA contra Comisión Europea*, entre otras.

I.2.2.2.1.-INFLUENCIA DEL DERECHO COMUNITARIO FINANCIERO SOBRE EL ORDENAMIENTO INTERNO

Como rama esencial dentro del ordenamiento comunitario, se encuentra el Derecho Financiero Comunitario y, dentro de éste, el Derecho Tributario, con un contenido doble de principios y normas: de un lado, las que regulan los recursos de la Hacienda comunitaria; y, de otro, los que afectan a los ordenamientos tributarios de los Estados miembros, siendo éstos últimos los más relevantes en el tema analizado. Así, esta vertiente del derecho tributario comunitario se manifiesta en dos clases de actuaciones: la fijación de límites, prohibiciones (por ejemplo la coexistencia del IVA con cualquier otro impuesto general sobre las ventas), y controles; y la armonización comunitaria, esencial en el campo del IVA.

Ahora bien, en el ámbito tributario, la armonización comunitaria se enfrenta a una enorme resistencia por parte de los Estados miembros, debido a la cesión de soberanía que implica en un aspecto tan delicado como es la política presupuestaria. Pese a ello, la imposición indirecta si se encuentra armonizada, tal como detallo en el epígrafe III.2.3, más que por voluntad por ser una exigencia inevitable del mercado único. No así la directa, aunque empiezan a debatirse propuestas al respecto.

Dentro del conflicto analizado, la relación entre el IVA y los ITPOs existentes en la UE, la situación puede resumirse en la siguiente:

1º) El IVA está armonizado en la UE. Esto implica que toda la normativa básica de este impuesto es normativa comunitaria, especialmente vinculante en el caso de este impuesto, y, por tanto, obligatoria para todos los estados miembros.

Por tanto, no debería hablarse de un IVA en cada Estado miembro, sino que en puridad se trata, en mi opinión, del mismo impuesto. Y tampoco procede hablar de la normativa del IVA en cada Estado miembro, ya que las mismas son meras transposiciones de la normativa comunitaria al ámbito interno, limitándose los Estados miembros a legislar en este impuesto en aquello que la UE les ordena o permite como, por ejemplo, para fijar los tipos impositivos.

2º) La compatibilidad entre el IVA y otros impuestos siempre que no recaigan sobre el consumo, (por tanto, el ITPO), está expresamente autorizada en el ordenamiento comunitario. Concretamente, la posibilidad del establecimiento del régimen específico vigente para las operaciones inmobiliarias en materia de aplicación del IVA por los distintos Estados Miembros ya venía permitida por la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva del Consejo en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, que ha sido sustituida por la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del IVA, que deroga la Sexta Directiva desde el día 1 de enero de 2007. Esta es la solución dada por la UE ante la presencia histórica del Impuesto de Transmisiones en numerosos Estados miembros. Otra opción hubiera sido su supresión, pero políticamente era inviable. Y una última opción, haber armonizado también esta imposición; solución que se enfrentaba a numerosos problemas de orden técnico y político dado que, en muchos de los Estados Miembros en los que existe esta imposición es un impuesto cedido, al menos parcialmente, a entes territoriales.

3º) En consecuencia, cada Estado miembro que tiene un ITPO o figura equivalente tiene libertad para resolver los conflictos que surjan entre este impuesto y el IVA

Es interesante destacar que, aunque es evidente que la armonización tributaria busca la convergencia de los sistemas tributarios, ésta no se está alcanzado el nivel que sería deseable, debido a las evidentes diferencias que siguen existiendo entre las Economías de los diferentes Estados. Esta situación provoca que, a pesar de que los sistemas tributarios en apariencia son bastante similares, y también se está convergiendo en el diseño de los impuestos que lo conforman, al menos los más importantes, la diferencia entre la presión fiscal existente en los distintos Estados miembros supera en algunos casos los 20 puntos.

Incluso en el IVA, que es impuesto más armonizado que existe en la UE, existen importantes diferencias (los tipos generales oscilan entre el 15 y el 27%) y la

normativa deja tanto margen de actuación en aspectos clave del impuesto (definición del sujeto pasivo, exenciones,...) que hoy en día no se puede hablar de un IVA comunitario como un impuesto único.

Parte del origen del problema viene por el lado del **procedimiento legislativo** establecido para adoptar las decisiones en materia tributaria, al regir la regla de la unanimidad. Poner de acuerdo a 28 Gobiernos en un tema que, además, implica cesión de soberanía en materia de ingresos públicos se convierte en ocasiones en una tarea titánica. No son pocas las voces que abogan por la sustitución en materia tributaria, de la regla de la unanimidad por la de mayoría cualificada. Junto a esta la propuesta, hay otra más radical: que sea la UE, y no los Estados Miembros, los que aprueben estas medidas. Frente a ella, los Gobiernos nacionales se oponen claramente argumentando la necesidad de mantener la soberanía fiscal de cada Estado para optimizar la gestión presupuestaria.

Claramente, nos encontramos ante un problema cuya solución dista mucho de estar próxima. Por ello se ha matizado considerablemente el objetivo de la armonización, al darlo por imposible, sustituyéndolo por el de coordinación de las políticas tributarias.

No obstante, esto no significa que se haya abandonado por parte de las autoridades europeas el objetivo de la armonización fiscal, sino que, ante esta dificultad extrema para conseguir normas comunitarias comunes, se han visto obligadas a buscar fórmulas y estrategias alternativas a la legislativa. Así la Comisión europea está adoptando las siguientes estrategias:

1ª) Aumentar el control sobre la actividad legislativa de los Estados miembros para garantizar que se ajuste al Derecho Comunitario y que se respetan las normas de libre competencia. Para esta labor cuenta con el apoyo del TJUE. En este sentido, destaca el notable incremento de los expedientes sancionadores contra los Estados miembros que dictan normas contrarias a la normativa comunitaria.

2ª) Dado que se da por sentado, que para aprobar una Directiva, gran parte de su contenido original se va a perder por las concesiones a las que obliga el

principio de unanimidad necesario para su aprobación, la Comisión ha cambiado su filosofía y está optando por realizar propuestas enormemente arriesgadas ⁵⁰⁷, de manera que, si salen adelante con pocos recortes, serán normas realmente útiles para el proceso de armonización fiscal al suponer cambios relevantes en la normativa de todos los Estados miembros. Y, en caso contrario, pese a los múltiples recortes que se le hagan por las exigencias de los distintos Estados miembros para acceder a aprobarla, lo que quede tiene más probabilidades de ser útil que si se parte de un proyecto inicial conservador.

I.2.2.2.2.-INFLUENCIA DEL URBANISMO COMUNITARIO SOBRE EL ORDENAMIENTO INTERNO

En el ámbito urbanístico nos encontramos ante un fenómeno ciertamente peculiar al estudiar las relaciones entre el Derecho comunitario y el interno.

Así, no se puede hablar de un Derecho urbanístico comunitario propiamente dicho como una rama del derecho Comunitario como, por ejemplo, acabo de hacer con el Derecho Tributario, dado que prácticamente no existen normas vinculantes directas. Más bien cabe hablar de la existencia de una filosofía comunitaria del urbanismo que se ha ido extendiendo poco a poco, sin tener una transposición jurídica real, al menos no hasta épocas recientes. Pero curiosamente, esto no le ha restado efectividad sino que incluso una parte de la doctrina opina que ha provocado justo el efecto contrario.

La principal razón de esta situación se encuentra en la necesidad de combinar:

- De un lado, la protección del territorio comunitario, entendido como una unidad, especialmente para ciertos aspectos sobre los que la UE tiene atribuida titularidad competencial, que está ejerciendo plenamente diseñando políticas comunes y legislando para que éstas se materialicen: medio

⁵⁰⁷ Por ejemplo se está trabajando en una propuesta para definir una base imponible consolidada común en el IS o para modificar la tributación de los productos energéticos.

ambiente, transporte, investigación y, especialmente, política regional y reparto de fondos sociales.

- Y, de otro, el respeto a las competencias de los Estados miembros sobre la ordenación de su territorio, más aún en aquellos casos, como España, en el que las mismas están atribuidas a entes territoriales de ámbito inferior. Si la distribución competencial de nuestra Constitución ya es suficientemente polémica, como hemos visto, imaginemos si añadiéramos a la misma a las Instituciones Comunitarias. Quizá ésta sea la principal razón del éxito del urbanismo comunitario como concepto, y no como norma. Si se hubiera desarrollado a través de normas jurídicas obligatorias, en muchos Estados miembros (sin duda alguna España entre ellos) se hubiera desatado una reacción en contra muy negativa, por considerar que se estaba invadiendo competencias propias e irrenunciables.

Como punto de partida, en sí mismo, el mero planteamiento sobre la existencia y legalidad de normas comunitarias urbanísticas con efectos globales depende directamente de que se pueda definir el territorio de la Unión como una realidad física única. En este sentido, BATTIS ha concluido que: “en tanto se habla de fronteras externas de la Unión y de las medidas que deben adoptarse, el espacio jurídico virtual se convierte en un espacio plenamente real”⁵⁰⁸. Pero, incluso cumpliéndose esta primera premisa, la elaboración de normas urbanísticas comunitarias se enfrenta a un obstáculo, por el momento insalvable: la oposición de las autoridades locales (no solo españolas sino en toda la Unión) a ceder sus competencias urbanísticas.

Ante esta situación, la problemática cuestión de la distribución competencial urbanística entre la UE y los Estados miembros se centra en discernir si, en la misma, debe primar, el principio de complementariedad o, en cambio, el de subsidiariedad. Las alternativas posibles son claras:

⁵⁰⁸ BATTIS, U., “Influencia del derecho Comunitario europeo sobre el Derecho urbanístico de los estados miembros: ¿una competencia de la Unión Europea en materia de Ordenación del Territorio?”, *Revista de derecho urbanístico y medio ambiente*, núm.206, 2003, p.136.

-Considerarla una competencia externa, es decir, exclusiva de la UE. Esta opción supondría la necesaria reforma del Derecho comunitario originario y el desarrollo de un Derecho comunitario urbanístico. Al margen de opiniones que puedan encontrarse a favor o en contra de esta opción, la realidad es que políticamente es totalmente inviable, y, de hecho, la evolución de las propuestas efectuadas desde la UE no la contemplan en absoluto.

-Considerarla una competencia exclusiva de los Estados miembros, opción que ideológicamente no es compatible con los principios y valores de la UE, que están en consonancia con la idea del territorio comunitario único como objeto necesario, no de regulación, pero sí de protección.

-Definirla como una competencia compartida o concurrente, que implicaría que se trataría de una competencia de la UE, en la medida en que los Estados miembros no la asumieran. Opción también inviable por idéntica razón que la primera.

-Por último, considerar que se trata de una competencia complementaria de la UE, de manera que la UE realmente se limita a colaborar con los Estados miembros, prestándoles cualquier ayuda que sea necesaria para que estos puedan llevar a cabo el diseño, desarrollo e implementación de sus políticas urbanísticas. Actuación que puede conllevar la definición de los principios y valores genéricos que deben guiar las actuaciones urbanísticas con el fin de que se adapten a las exigencias de otras competencias que sí son comunitarias, como el medio ambiente. Como se verá a continuación, esta es la opción que se está impulsando desde la UE por ser la menos agresiva y, por tanto, la que menos recelos despierta en las autoridades locales. De esta forma, se ha renunciado a la imposición en favor de la colaboración por entender que así, como de hecho ha ocurrido, se reducirían las fricciones en un tema tan delicado como es el propio territorio, favoreciendo el diálogo y, a través de él, la adopción de acuerdos que, sin ser vinculantes jurídicamente, acaban teniendo reflejo en las políticas locales. Por tanto, ha sido un camino lento pero efectivo.

Lo cierto es que el TUE no contempla ninguna referencia concreta a las zonas urbanas y, por ello, no otorga a la Unión ningún poder jurídico específico para la coordinación de la política urbana.

Por tanto, no existe una atribución competencial expresa a la UE sobre el urbanismo, si bien, ya en el TCE se infiere la existencia de la misma⁵⁰⁹. Es cierto que se trata de una atribución indirecta, ya que se configura en torno a la protección del medio ambiente⁵¹⁰ y el concepto de desarrollo sostenible.

El ANEXO 3 recoge los documentos más importantes generados en el seno europeo con influencias en el urbanismo español. Como se observa en el mismo, la “filosofía” urbanística comunitaria que gira en torno al principio de desarrollo urbano sostenible, se ha instrumentalizado de dos formas:

- Indirectamente, a través de Directivas aprobadas sobre materias que no son propiamente urbanísticas, pero que afectan al urbanismo como el medio ambiente, la eficiencia energética o la contratación pública, entre otras y, de hecho, han tenido efectos importantes y directos sobre las normas urbanísticas internas de los Estados miembros. Teniendo en cuenta nuestro sistema de distribución competencial en materia urbanística, la influencia se ha producido especialmente en las normas urbanísticas de las CCAA, aunque también se ha dejado notar en las estatales⁵¹¹. En mi opinión, sería interesante debatir si el principio de desarrollo urbano sostenible que recogen estas normas estatales y autonómicas, con rango legal, se elevara al rango de principio constitucional.

⁵⁰⁹ El artículo 175.2.2 TCE habilita al Consejo europeo a adoptar: b) las medidas que afecten a: la ordenación territorial, la gestión cuantitativa de los recursos hídricos o que afecten directa o indirectamente a la disponibilidad de dichos recursos, la utilización del suelo, con excepción de la gestión de los residuos.”

⁵¹⁰ Título XIX del TCE

⁵¹¹ Especialmente en el TRLS-2008 que recoge en su artículo 2 de forma expresa el principio de desarrollo sostenible, señalando que el mismo informará las políticas públicas relativas a la “regulación, ordenación, ocupación, transformación y uso del suelo”. Y más recientemente, en la Ley 8/2013, de 26 de junio, de rehabilitación, regeneración y renovación urbanas (LRRR) a través de la cual se han incorporado a nuestro ordenamiento las Directivas 2010/31/UE, de 19 de mayo y la Directiva 2012/27/UE, de 25 de octubre, ambas del Parlamento Europeo y del Consejo, relativas a la eficiencia energética.

- Y a través de lo que BASSOLS define como “fuentes atípicas de Derecho comunitario”⁵¹². Se trata de documentos (comunicaciones, Libros verdes, declaraciones, etc.) que carecen de efectos vinculantes si bien, como se verá a continuación han tenido una influencia lenta pero decisiva sobre la legislación urbanística de los Estados miembros.

En relación con las primeras, ante todo la regulación comunitaria sobre medio ambiente es extensa y sin ninguna duda está provocando una influencia decisiva sobre la legislación urbanística de los Estados miembros a la que afecta e influye, con la premisa de la sostenibilidad. Por su parte, la Directiva de servicios de 2006 está produciendo efectos sobre el control preventivo de las actuaciones urbanísticas. Mientras que las Directivas sobre contratación pública y transparencia están afectando a una parcela considerada hasta hace poco intocable como es la gestión urbanística.

Mientras que en relación con las llamadas fuentes atípicas, creo interesante realizar un recorrido por las más importantes, para apreciar realmente el alcance y contenido de su influencia sobre el derecho urbanístico español.

En primer lugar, en 1972, en la Declaración de Estrasburgo, el Consejo Europeo aprobó la Carta Europea del Suelo en la que se fijan una serie de principios o directrices genéricas para establecer una política de protección del suelo, dejando entrever levemente la posible consideración del suelo como recurso común, objeto susceptible por tanto de una política común.

Posteriormente, en 1983 el Consejo de Europa aprobó la Carta Europea de Ordenación del Territorio con dos importantes novedades: el territorio deja de considerarse simplemente un recurso para entenderlo de forma más global como el medio natural en el que desarrolla su vida la población; y aborda el problema de las desigualdades entre las regiones de la UE, si bien exclusivamente desde el punto de vista económico.

⁵¹² BASSOLS COMA, M., “El derecho urbanístico español y el derecho de la Unión Europea”, *Revista de Derecho Urbanístico y medio ambiente*, nº 285, 2013, p.15.

La década de los 90 fue especialmente prolífica, publicándose varios documentos por parte de la Comisión Europea: el Libro Verde del Medio Ambiente Urbano de 27 de junio de 1990; o la Carta Urbana Europea de 1992. Se puede hablar de un cambio de tendencia respecto a la década anterior en la que la principal, por no decir la única, preocupación de las autoridades europeas sobre el desarrollo de la actividad urbanística, eran fundamentalmente su impacto medioambiental. En cambio, a partir de los 90, se incorporan al problema la dimensión económica respecto a dos objetivos, no siempre compatibles entre ellos: la cohesión económica y la competitividad.

Un hito importante lo han constituido las Declaraciones efectuadas tras reuniones de un número elevado de autoridades locales. En este sentido destaca especialmente la Carta de las Ciudades y Municipios Europeos hacia la Sostenibilidad de 1994⁵¹³, que priorizó por primera vez como objetivo de la política urbana europea la sostenibilidad. Y sobre este mismo ideario, destaca la Declaración de Hannover⁵¹⁴ en el año 2000.

Si bien es innegable que las autoridades locales no están dispuestas a ceder competencias urbanísticas, también lo es, a la vista de sus Declaraciones conjuntas, que echan en falta unas directrices comunes. En este sentido, ya en febrero de 1995, la Mesa del Comité de las Regiones un dictamen de iniciativa llamado “El desarrollo urbano y la Unión Europea” en el que criticaba duramente esta falta de asunción por parte de la Unión de la definición de las bases o principios comunes de la política urbanística comunitaria⁵¹⁵, y proponía una serie de medidas encaminadas a dotar de coherencia y unidad a la política urbanística comunitaria, medidas que inevitablemente exigen la reforma del TUE.

⁵¹³ Conocida como Carta de Aalborg, fue aprobada por los participantes en la «Conferencia Europea sobre Ciudades Sostenibles» celebrada en Aalborg (Dinamarca), el 27 de mayo de 1994.

⁵¹⁴ La Declaración de Hannover (realizada tras las Tercera Conferencia Europea sobre Ciudades y Municipios sostenibles) a la que asistieron 250 autoridades municipales, no solo de la UE sino de otros Estados europeos, resume las efectuadas anteriormente en las Declaraciones de Turku, Sofía, Sevilla y La Haya.

⁵¹⁵ “Sin este fundamento jurídico las políticas y actividades en el ámbito urbano están condenadas a ser fragmentarias y, por consiguiente, no se dispondrá de ninguna estrategia general, ninguna coherencia y, desde luego, ninguna visión de futuro”.

Dos años después en 1997, encontramos dos documentos importantes: el Dictamen del Comité de las Regiones “La ordenación del territorio en Europa”, que llega a definir una serie de grandes regiones europeas; y la Comunicación “Hacia una Política Urbana de la Unión Europea” que, si bien propone una política urbana europea⁵¹⁶, la misma debe basarse en la asunción de la diversidad territorial europea y trasladarla al ámbito urbanístico, lo cual equivale a primar lo local frente a las imposiciones de las instituciones europeas.

En 1998, se publica la Comunicación “Marco de actuación para el desarrollo urbano sostenible en la Unión Europea”, que, para muchos, supuso el abandono de la UE a conseguir un derecho urbanístico armonizado, al alejarse totalmente en sus conclusiones de la política urbana europea como objetivo.

Un año después la Comisión publica el documento “Estrategia Territorial Europea. Hacia un desarrollo equilibrado y sostenible del territorio de la UE” (ETT)⁵¹⁷ en el que se aprecia un cambio significativo a nivel conceptual. Este documento se puede considerar la base sobre la que se ha seguido trabajando hacia la cohesión territorial europea.

En consonancia, las dos ideas que subyacen en las últimas tendencias que recogen estos documentos: la diversidad del territorio europeo y la interpretación conforme a ello del “principio de subsidiariedad”, ha acabado institucionalizándose, como de hecho se reconoce expresamente en el VI Programa Marco de Medio Ambiente Medio Ambiente 2010: el futuro está en nuestras manos, publicado en el año 2001.

Se puede afirmar sin duda que la UE ha renunciado a provocar una influencia directa sobre el urbanismo de sus Estados miembros, pero en su lugar, apuesta por una influencia indirecta a través del desarrollo de sus competencias compartidas, esencialmente a través del medio ambiente.

⁵¹⁶ La política urbana europea definida en este documento se diseña sobre 4 pilares: el fomento de la competitividad económica y el empleo, la cohesión económica y social, diseño de una política de transporte basada en el concepto de movilidad sostenible, y la calidad de vida.

⁵¹⁷ Elaborado por la reunión informal de Ministros responsables de ordenación del territorio en Potsdam.

En consonancia con esta idea, en enero de 2006, se adopta la “Estrategia temática para el Medio Ambiente Urbano”, documento inicialmente ambicioso que al final ha quedado reducido a una declaración de intenciones sobre buenas prácticas urbanísticas.

El siguiente paso importante para entender el punto en el que nos encontramos se produjo como consecuencia de reuniones informales entre políticos⁵¹⁸: la Agenda Territorial de la Unión Europea denominada “Hacia una Europa más competitiva y sostenible de regiones diversas” que, como novedad, prima la “competitividad” sobre la “sostenibilidad”; y la Carta de Leipzig sobre Ciudades Europeas Sostenibles.

En estos documentos vuelve a quedar patente la dificultad de llegar a un consenso entre dos concepciones contrapuestas del urbanismo europeo: la que defiende la intervención de la UE definiendo una política común; y la que la considera inútil al no poder responder al ingente mosaico de diversidad que presenta el aspecto territorial del urbanismo en la UE.

No obstante, en medio de este debate, la UE no ha permanecido totalmente inmóvil. Es decir, es cierto que ha renunciado a incidir de forma directa sobre el urbanismo, a través de regulaciones y estrategias obligatorias y comunes, y hasta a título de meras recomendaciones.

Pero, en su lugar, y de forma mucho más efectiva, se está comenzando a instaurar la idea de trabajar todos en la misma dirección, sobre objetivos comunes, mediante el diseño e implementación de medidas y proyectos concretos, en áreas relacionadas en mayor o menor medida con el urbanismo.

En este sentido, en el nuevo Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, aprobado en octubre de 2007, se recoge el establecimiento de una política compartida entre la Unión Europea y los Estados miembros sobre cohesión económica, social y territorial.

En la misma senda, tras la publicación del “Libro verde sobre la cohesión territorial: convertir la diversidad territorial en un punto fuerte en 2008”, la cohesión territorial se incorporó también al texto del Tratado de Lisboa.

⁵¹⁸ Tras la reunión informal sobre desarrollo urbano y cohesión territorial, celebrada en Leipzig en mayo de 2007, entre los ministros responsables de Urbanismo y Ordenación Territorial de los Estados miembros de la UE.

En 2010 se produjeron dos aportaciones básicas: la conocida como Declaración de Toledo⁵¹⁹, ratificada por los entonces 27 Estados miembros de la UE y, a través de ella, la puesta en marcha del Marco Europeo de Referencia para la Ciudad Sostenible del Marco Europeo de Referencia para la Ciudad Sostenible (RFSC -European Reference Framework for Sustainable Cities-). El RFSC es una herramienta de trabajo, evidentemente voluntaria, para ayudar a impulsar la sostenibilidad en las ciudades europeas, desarrollando a nivel operativo los principios de la “Carta de Leipzig” de 2007. La principal utilidad de esta herramienta radica en su carácter compartido, al dotarse de una estructura común, pero al mismo tiempo de cierta flexibilidad necesaria para adaptarse a las peculiaridades de cada ciudad.

Para terminar, en 2011 se elaboró un documento esencial: la actualización de la Agenda Territorial Europea (ATE 2020) considerada como el principal instrumento orientador de la política territorial de la Unión Europea, concretando un amplio acuerdo intergubernamental en materia de cohesión territorial, con el respaldo del Comité de las Regiones, y la Comisión Europea.

Entre las innovaciones más destacadas de la ATE 2020 destacan especialmente dos:

- La superación de la consideración de la diversidad territorial europea como un problema o cuanto menos un obstáculo para la adopción de medidas comunes. Así, se ha incorporado el concepto “place-based approach”, que consiste en un enfoque localista que se centra en la esencia de cada lugar del territorio europeo como potencial de desarrollo endógeno, a partir del cual impulsar procesos de cohesión territorial a nivel local, regional y nacional.
- Y el reforzamiento de la Red Europea de Observación sobre cohesión y desarrollo territoriales⁵²⁰.

⁵¹⁹ “Documento de referencia de Toledo sobre la regeneración urbana integrada y su potencial estratégico para un desarrollo urbano más inteligente, sostenible y socialmente inclusivo en Europa”

⁵²⁰ Antiguo Observatorio en Red para el Desarrollo Territorial Europeo (ESPON)

Insisto en la idea de que la mayor parte de las iniciativas comunitarias en materia de urbanismo son meras declaraciones políticas, sin efectos jurídicos, lo cual no resta valor a sus conclusiones teóricas, algunas ciertamente revolucionarias, pero sí evidentemente las vacía de efectos vinculantes. Pero quizá ese haya sido su acierto⁵²¹. Es decir, observando la evolución descrita, en una primera instancia puede pensarse que se ha avanzado muy poco en el urbanismo comunitario, si se compara con otros ámbitos en los que sí se ha conseguido una producción legislativa comunitaria vinculante y los Estados miembros se han visto obligados a acatar las directrices comunitarias. Pero, si se profundiza en el análisis, se concluye de forma clara e inequívoca que se trata de una materia que preocupa, y en la que nunca se deja de trabajar para avanzar, pero la complejidad política de la cuestión ha determinado que los avances sean lentos y que esta fórmula de las “recomendaciones” no vinculantes no deja de tener su efectividad.

Lo cierto es que las propuestas contenidas en estos documentos, que podían haber contribuido al diseño de una política urbanística comunitaria, no han tenido hasta épocas muy recientes ninguna traslación ni política ni mucho menos jurídica.

A la luz de esta realidad, que ya se plasma en los últimos documentos, especialmente en la ATE 2020, se puede concluir que la UE ha asumido la imposibilidad de elaborar y aprobar un código urbanístico comunitario, ante la evidencia de que las escasas normas aprobadas han tenido un carácter tan genérico e institucional que no han tenido utilidad práctica alguna, dada la dificultad de cumplimiento de la concreta casuística incorporada a las mismas.

Si lidiar con la diversidad de las Naciones y regiones que la integran ya es una tarea suficientemente ardua, incluir en la misma al conglomerado de municipios o cualquier otra denominación que se les dé a los entes territoriales menores, con la enorme diversidad existente entre ellos y las competencias urbanísticas que tienen atribuidas, según el modelo de distribución competencia vigente en cada Estado, se ha dejado, al menos de momento, por inalcanzable.

⁵²¹ BATTIS, U., “Influencia del derecho Comunitario europeo sobre el Derecho urbanístico de los estados miembros: ¿una competencia de la Unión Europea en materia de Ordenación del Territorio?”, *Revista de derecho urbanístico y medio ambiente*, núm.206, 2003, p.143.

Ahora bien, esto no implica en absoluto que el debate competencial urbanístico esté cerrado, ni que todas estas recomendaciones efectuadas por las instituciones comunitarias y reuniones intergubernamentales a todos los niveles territoriales no tengan utilidad, sino todo lo contrario. A pesar de su falta de vinculación jurídica, están teniendo un valor incuestionable a la hora de definir conceptos, políticas y objetivos que, poco a poco, se van instaurando en el subconsciente colectivo, político y ciudadano. Por tanto, tienen un enorme valor, ya que, a través de ellos se está avanzando, aunque sea muy lentamente, en una concepción comunitaria del territorio en beneficio de todos.

En definitiva, y como conclusión, más que hablar de un Derecho urbanístico comunitario, el fenómeno que se ha producido en la UE ha sido una europeización de los derechos urbanísticos nacionales de los Estados miembros. Esta influencia en los ordenamientos internos se ha producido esencialmente en los tres ámbitos típicos del urbanismo moderno: el planeamiento; la ordenación del territorio; y la disciplina urbanística.

En relación con el **planeamiento urbanístico** es quizá el área donde el derecho comunitario, si bien de forma indirecta, ha sido más influyente. Aunque esto pueda resultar a primera vista paradójico, atendiendo a la evolución histórica que acabo de referir y las conclusiones que se extraen de la misma, existe una razón muy clara que se encuentra en las competencias de la UE. En efecto, es cierto que la UE no tiene atribuida una competencia sobre el planeamiento, como tal, pero sí en cambio se ha atribuido otras, que además ejerce de forma especialmente intensa, y que influyen directamente sobre éste. Y es a través de éstas como, indirectamente, se está produciendo este efecto del derecho comunitario sobre las normativas internas que afectan al planeamiento urbanístico diseñado por los Entes públicos de sus Estados miembros con competencias urbanísticas. De estas competencias, sin duda la que más repercusiones urbanísticas está teniendo es el medio ambiente⁵²²,

⁵²² Un ejemplo claro es la fijación por la Comisión Europea de territorios de protección de flora y fauna (que muchas veces se extienden sobre varios Estados miembros, ya que las áreas de protección se definen en términos de suelo, cielo y recursos hídricos, no de países). Estas medidas afectan al

aunque hay otras a las que ya me he referido como: el transporte, la investigación, la política regional o los fondos sociales.

Para la doctrina comunitaria predominante, es innegable que conceptualmente existe una dimensión comunitaria del planeamiento urbanístico⁵²³. En cambio, la **ordenación del territorio** a nivel europeo exige la cooperación intergubernamental, y el desarrollo de la misma a nivel medioambiental (en desarrollo de la competencia reconocida en este ámbito por el artículo 175.2.b TCE) permite hablar de una posible competencia de ordenación territorial medioambiental como propia o exclusiva de la UE en un futuro. Esto implicará sin duda un cambio radical en las relaciones entre el Derecho comunitario urbanístico y los ordenamientos internos, aunque por el momento y a medio plazo, es un planteamiento teórico. No obstante esta influencia ya se deja entrever en las últimas normas aprobadas en nuestro país, tanto a nivel estatal⁵²⁴ como autonómico.

En relación con **la disciplina urbanística**, se puede definir como el compendio de requisitos que se exigen a una determinada construcción o actuación urbanística, y las actuaciones que debe llevar a cabo la Administración ante el incumplimiento de los mismos. En cuanto a las exigencias, se definen en general en términos de: prevención de riesgos, adecuación estética (respeto al paisaje entendido en sentido amplio), protección del medio ambiente, y aportación al bienestar de la población afectada (zonas verdes, zonas de recreo, etc.).

La influencia del Derecho comunitario⁵²⁵ sobre las normas urbanísticas de nuestras CCAA, en principio, no parece muy acusada, pero lo cierto es que, además de la influencia ideológica que están teniendo las ideas plasmadas en comunicaciones y documentos comunitarios, sí se están produciendo consecuencias

planeamiento urbanístico local desde el momento en que éste debe respetar la protección que se otorga a estos territorios, incluso obligando a modificar las normas internas para adaptarlas a el, al estar prohibida cualquier actuación urbanística que no sea respetuosa con el nivel de protección fijado.

⁵²³ IPSEN, H.P., *Europäisches Gemeinschaftsrecht*, Mohr Siebeck, Tübingen, 1972, p.62; o KADELBACH, S., "Der Einfluß des Europarechts auf das deutsche Planungsrecht", en [AAVV] *Planung, Festschrift für Werner Hoppe*, Verlag C.H.Beck, München, 2000, p.897.

⁵²⁴ Ley 8/2013, de 26 de junio, de Rehabilitación, Regeneración y Renovación urbanas (LRRR)

⁵²⁵ Reglamento (UE) núm.305/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de marzo de 2011, por el que se establecen condiciones armonizadas para la comercialización de productos de construcción y se deroga la Directiva 89/106/CEE del Consejo.

jurídicas concretas plasmadas en los nuevos textos legislativos que se van aprobando. El ejemplo más claro, quizá porque choca bastante con la idiosincrasia española, es la excepción licitatoria.

En efecto, el urbanismo español se ha basado siempre en la autorización previa de las obras por los Entes locales mediante la concesión de licencias. Las licencias urbanísticas se justifican en el hecho de que todos los actos de uso y edificación del suelo han de ajustarse al planeamiento urbanístico. Para ello, estos actos se sujetan a autorización administrativa, siendo la Administración competente la municipal.

En cambio, inspirado por el derecho urbanístico alemán, el ámbito comunitario se ha ido decantando por la desaparición de la licencia urbanística y su sustitución por la “declaración responsable”, hasta el punto de que ha influenciado a nuestro ordenamiento incluyéndose la misma, de forma más o menos intensa, en las normas urbanísticas más recientes⁵²⁶.

Mientras que las respuestas de la Administración frente a las infracciones deben combinar tres actuaciones: reintegración del orden jurídico y material infringido, lo que en definitiva implica reponer la realidad física en la medida de lo posible; sanción de las conductas ilícitas; y exigencia de responsabilidad patrimonial al infractor, por daños y perjuicios causados, responsabilidad extracontractual que habría de hacerse efectiva siguiendo los parámetros y sistemas del Derecho Privado.

En la práctica, como ya he apuntado en diversas ocasiones, la actuación de la Administración española (nacional, autonómica y local) en general ha sido históricamente deficiente en los tres ámbitos. En relación con el planeamiento, se han permitido demasiados abusos con consecuencias medioambientales irreparables. En cuanto a la reacción ante las infracciones urbanísticas, incluso a

⁵²⁶ Por ejemplo, la Ley 5/2014, de 25 de julio, de la Generalitat, de Ordenación del Territorio, Urbanismo y Paisaje, de la Comunidad Valenciana (LOTUP) regula expresamente la declaración responsable y delimita, por un sistema de listas, qué actos quedan sometidos a licencia y cuales a esta declaración.

pesar de las contundentes críticas recibidas desde el ámbito comunitario⁵²⁷, no se ha avanzado mucho a efectos prácticos.

Es cierto que a nivel legislativo sí se ha realizado un esfuerzo notable como demuestran las siguientes medidas aprobadas (si bien en la mayoría de los casos debido a la transposición obligatoria de Directivas comunitarias):

- Supresión en la normativa estatal sobre el suelo de la antigua distinción entresuelo rural, urbanizable y urbano, y sustitución por una nueva clasificación que solo distingue, desde el punto de vista de los posibles aprovechamientos urbanísticos entre suelo rural o urbanizado⁵²⁸.
- La extensión de los supuestos en los que se establece como trámite previo obligatorio a la aprobación de un Plan urbanístico, la obtención de una declaración favorable de impacto medioambiental⁵²⁹. Por tanto, el planeamiento urbanístico se somete a una Evaluación de Impacto Medioambiental para la cual se exigen una serie de informes que garanticen la sostenibilidad tanto medioambiental como económica del plan (suficiencia de recursos hídricos, deslinde y protección del dominio público marítimo y terrestre, efectos sobre carreteras e infraestructuras afectadas, etc.).
- Protección de la Red Ecológica Europea Natura 2000 que incluye tanto los Municipios incluidos en ella y, en general, pequeños municipios rurales, desincentivando “el urbanismo disperso”⁵³⁰, como las áreas especialmente sensibles y destacables por su biodiversidad según criterios comunitarios⁵³¹.

⁵²⁷ Vid. Como muestra el “Informe sobre el impacto de la urbanización extensiva en España en los derechos individuales de los ciudadanos europeos, el medio ambiente y la aplicación del Derecho comunitario, con fundamento en determinadas peticiones recibidas” o INFORME AUKEN, de 20 de febrero de 2009

⁵²⁸ Artículo 12 TRLS-2008

⁵²⁹ Directiva 2001/42/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de junio de 2001 relativa a la evaluación de los efectos de determinados planes y programas en el medio ambiente. La transposición al ordenamiento español se realizó a través de la Ley 9/2006, de 28 de abril, sobre evaluación de los efectos de determinados planes y programas en el medio ambiente, derogada por la Ley 21/2013, de 9 de diciembre, de evaluación ambiental que es la vigente en la actualidad. El propio TRLS-2008 ha incluido la obligación de someter los instrumentos de planeamiento urbanístico a una Evaluación de impacto medioambiental.

⁵³⁰ Ley 45/2007, de 13 de diciembre, para el desarrollo sostenible del medio rural.

⁵³¹ Directiva 92/43/CEE del Consejo, de 21 de mayo de 1992, relativa a la conservación de los

- La introducción de los Planes de Recursos Naturales, como instrumentos de ordenación territorial, que prevalecen en caso de contradicción a los planes de ordenación del territorio y el urbanismo. La determinación del ámbito de aplicación de estos planes se ha atribuido a las CCAA. De forma análoga ocurre con los Planes de los Recursos Forestales.
- La reforma del Código Penal (mejorando la tipificación de los delitos contra la ordenación del territorio, el patrimonio histórico, los recursos naturales, y el medio ambiente y la flora y fauna, y los espacios protegidos) siguiendo la influencia comunitaria⁵³².
- El desarrollo a nivel autonómico de más mecanismos de control administrativo.
- El aumento de las exigencias a las construcciones en términos de eficiencia energética, así como mayor regulación de los deberes de rehabilitar o construir.

El problema viene por la efectividad real de algunas de estas medidas, que choca con los ingentes beneficios empresariales que, incluso a pesar de la crisis, sigue derivándose de la actividad urbanística. Como muestra basta exponer brevemente los aspectos medioambientales de uno de los muchos proyectos polémicos existentes en nuestro país: el proyecto Marina D´Or en Castellón, al que ya me he referido en alguna ocasión. De las cinco fases proyectadas está finalizada la primera y, en proyecto, la segunda. Se trata de una actuación urbanística “salvaje”, en el sentido de que va a arrasar todo lo que existe para realizar la urbanización y edificación proyectada, sobre 18.800.000 m², la mayor parte suelo rústico de uso agrícola o forestal. El impacto medioambiental fue objeto de gran polémica y acciones ecologistas al respecto, pero lo cierto es que el Plan fue

hábitats naturales y de la fauna y flora silvestres, y sus modificaciones posteriores. La transposición al derecho interno se encuentra en la Ley 42/2007, de 13 de diciembre, del Patrimonio Natural y de la Biodiversidad.

⁵³² Directiva 2008/99/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre de 2008, relativa a la protección del medio ambiente mediante el Derecho penal.

aprobado por el Municipio, posteriormente paralizado por la Consellería de Medio Ambiente, Agua, Urbanismo y Vivienda del gobierno valenciano, por entender que era un plan de dimensiones desproporcionadas y que era claramente deficitario en términos de suministro hidráulico e infraestructuras. Lo cierto es que el PAI se impugnó (como es habitual en nuestro país) encontrándose pendiente aún de Resolución judicial definitiva. Reitero que es un simple ejemplo, como hay por desgracia demasiados en nuestro país.

I.2.2.2.3.-INFLUENCIA DEL DERECHO COMUNITARIO SOBRE LA DISTRIBUCIÓN COMPETENCIAL RECOGIDA EN NUESTRA CONSTITUCIÓN

Por último, cabe plantearse como afecta el Derecho comunitario a la distribución de competencias entre el Estado y las CCAA, recogida en nuestra Constitución. En este sentido, el TC se ha pronunciado en las relaciones existentes en ambas direcciones:

- Así, por un lado, concluye que los indudables efectos del Derecho Comunitario no han afectado directamente al reparto competencial contenido en nuestra Constitución, es decir, que el mismo:

-No se vio afectado por la adhesión de España a la UE, que no supuso por tanto una nueva habilitación al Estado para regular en lo que antes no podía⁵³³.

-Ni tampoco se ha visto afectado después de forma sustantiva⁵³⁴, es decir, que las normas comunitarias no han supuesto ninguna alteración en dicha distribución competencial en cuanto a las materias atribuidas, aunque sí, como expliqué en el epígrafe I.1.2.6, en los controles a su ejercicio, al haber exigido la incorporación del principio de estabilidad presupuestaria para controlar los déficits públicos.

⁵³³ Sentencias del TC núm. 79/1992, de 28 de mayo; 139/1992, de 6 de febrero; 134/2001, de 20 de julio; o 199/2011, de 13 de diciembre.

⁵³⁴ Sentencias del TC n 96/2002, de 25 de abril.

- Precisamente, en el sentido contrario, el TC concluye que la obligación del cumplimiento de las obligaciones que impone el Derecho Comunitario no solo vincula, evidentemente, al Estado, sino también a las CCAA⁵³⁵. Por tanto, también las CCAA quedan sometidas a los controles, límites y prohibiciones impuestas por la UE⁵³⁶, incluido por tanto el sometimiento al principio de estabilidad presupuestaria, para garantizar lo cual se avanzó un paso más al llegar incluso a reformar la Constitución para incluirlo en nuestro ordenamiento de forma directa, y no solamente indirecta a través del Derecho comunitario. En consonancia con esta conclusión, la ejecución del Derecho comunitario no corresponde al Estado, sino a aquel ente público que tenga atribuida la competencia sobre la que recae la norma de derecho comunitario⁵³⁷.

Estas conclusiones son lógicas, dado el máximo respeto del derecho Comunitario a las tradiciones constitucionales de los Estados miembros, que, en consecuencia, son respetadas con el máximo rigor, siempre que no sean contrarias a los principios y fines comunitarios; supuesto que se cumple en el caso de nuestra distribución competencial.

Ahora bien, en el ámbito concreto del urbanismo, con las premisas sentadas en el anterior epígrafe, es indudable que se ha producido un efecto esencial sobre las competencias urbanísticas existentes en nuestro país. Ahora bien, no se trata de un efecto directo o modificativo -es decir, las competencias se mantienen intactas-, sino de un efecto indirecto. Es decir, el urbanismo comunitario y especialmente las normas aprobadas por la UE en materias que indirectamente afectan al urbanismo (medio ambiente, transporte, etc.) por su carácter vinculante, obligan a una transposición por parte del Legislador, necesariamente estatal, que, a través de estas normas, puede incrementar de forma notable la supervisión y el control sobre

⁵³⁵ Sentencia del TC núm.76/1991, de 11 de abril.

⁵³⁶ Sentencia del TC núm.165/1994, de 26 de mayo.

⁵³⁷ Sentencias del TC núm. 236/1991, de 12 de diciembre; 79/1992, de 28 de mayo; y 148/1998, de 2 de julio.

el ejercicio de las competencias urbanísticas. Así, si el Estado hubiera intentado legislar sobre estas cuestiones por propia iniciativa y sin respaldo comunitario, se hubiera enfrentado a la oposición directa de las CCAA y de muchos Entes locales. Pero, de esta forma, el Estado puede (de hecho, debe) aprobar estas normas que afectan directamente al ejercicio de las competencias urbanísticas atribuidas. Y, lo cierto es que las propias CCAA en sus normativas urbanísticas han ido incorporando también todas las exigencias europeas, como no podía ser de otra manera.

Ejemplos claros son: la introducción en el TRLS-2008 del trámite de verificación de la sostenibilidad tanto medioambiental como económica de las actuaciones urbanísticas municipales; por vía de la jurisprudencia comunitaria, la sumisión de los contratos de ejecución de obras de urbanización a las Directivas europeas sobre Contratación; la normativa estatal⁵³⁸ sobre saneamiento y recuperación de suelos contaminados y tratamiento de residuos que puedan afectar negativamente al suelo que, por tanto, vincula también a los Entes locales⁵³⁹.

⁵³⁸ En transposición de la Directiva 2008/98/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre de 2008 sobre los residuos y por la que se derogan determinadas Directivas.

⁵³⁹ En este sentido, el TRLS-2008 obliga, en su artículo 10.c) a todas las AAPP al regular los usos del suelo a prevenir y protegerlo contra la contaminación, limitando sus consecuencias para la salud y el medio ambiente.

CAPÍTULO II

DESLINDE JURÍDICO ENTRE EL ITPO Y EL IVA. ORIGEN, CAUSAS, Y PROPUESTAS SOBRE EL CONFLICTO ENTRE AMBOS IMPUESTOS CUANDO RECAEN SOBRE LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS

Todo tributo se encuentra incardinado inevitablemente dentro de un sistema tributario, cuyo objetivo último es la obtención de ingresos públicos, necesarios para satisfacer las necesidades públicas. Dicho sistema tiene dos límites:

- Jurídicos: debe ajustarse en todo momento a los principios constitucionales
- Y económicos: debe existir suficiencia presupuestaria para gestionarlo y administrarlo

Dentro de esos límites, como en cualquier otro sistema, natural o artificial, su eficacia para conseguir sus objetivos depende de la coherencia, coordinación y sistematización adecuadas de los diferentes elementos que lo componen, para garantizar que ninguna manifestación de capacidad económica escape de gravamen, salvo las que se consideran justificadas y amparadas en los principios del ordenamiento jurídico y, especialmente, dentro de él, del constitucional.

Como muestra, ante un negocio jurídico de transmisión de un inmueble, (simplificando, sin entrar en el juego de las exenciones del IVA), nuestro sistema tributario actual despliega su eficacia de la siguiente manera:

Tabla 5: Impuestos que se devengan en España ante la transmisión de un inmueble

TRIBUTACIÓN DE LA TRANSMISIÓN DE UN INMUEBLE		ONEROSA	GRATUITA
ADQUIRENTE	TRANSMISIÓN MERCANTIL	IVA	IVA
	TRANSMISIÓN CIVIL	ITPO	ISD (PF)/IS (SP IS)
TRANSMITENTE	PLUSVALÍAS OBTENIDAS	IRPF(PF)/IS (SP IS) IBI, IIVTNU	IRPF(PF)/IS (SP IS) IBI, IIVTNU

Como se observa, en todo caso, el negocio jurídico realizado va a quedar sometido a alguna o a varias figuras tributarias.

A partir, sobretodo, de la segunda mitad de los años 80 del siglo pasado, se ha asistido en todo el mundo a un fenómeno de estandarización de los sistemas tributarios, caracterizado por tres notas:

1ª) El elevado peso y tendencia al crecimiento de la presión fiscal⁵⁴⁰. El riesgo de esta situación es evidente. Los políticos hacen ver que el aumento del gasto público es siempre necesario y positivo para los ciudadanos, y que lamentablemente no hay otra forma de financiarlo que subiendo los impuestos y las cotizaciones. Y los ciudadanos han llegado a aceptar resignadamente que aumentar los impuestos es un “mal necesario” para financiar el ingente gasto público. Esta argumentación, en la práctica, ha derivado en:

- La aplicación de fórmulas incrementalistas del presupuesto
- El despilfarro de recursos
- La pérdida de eficiencia de la economía
- El descontrol del déficit público
- Mermas en la equidad impositiva, tanto horizontal como vertical
- Incentivos al fraude fiscal
- El llamado efecto “pérdida por peso muerto” o “peso muerto del gravamen” que implica que la carga del impuesto rebasa la renta recaudada por él. Este efecto se traduce en una pérdida irrecuperable de eficiencia, por el efecto

⁵⁴⁰ Se entiende por presión fiscal la recaudación tributaria (debidamente ajustada e incluyendo las cotizaciones sociales) obtenida por un país entre su PIB. A principios de siglo XX se consideraba una presión moderada si alcanzaba entre el 5 y el 6%, gravosa hasta el 12% y, a partir de ahí se consideraba exorbitante, *Vid. LEROY-BEAULIE P., Traité de la Science des Finances, vol.I Des revenus publics*, Guillaumin y Felix Alcan Éditeurs, Paris, 1906.

Al inicio de la década de los 90 la presión fiscal, medida como nivel de imposición sobre la producción nacional se situaba en el 38% en la OCDE y más del 40% en la entonces CEE, aunque por países, existen importantes diferencias, sobre todo entre Europa por un lado, y los países desarrollados no europeos como EEUU y Japón por otro (más de 10 puntos porcentuales por debajo de la CEE), respondiendo sin duda a dos visiones distintas del papel del sector público en la economía. En España la evolución de la presión fiscal ha sido importante, pasando del 14% en 1965 al 31,4% en 2011, situándose en 2014 en el 38,6% (FUENTE: EUROSTAT <http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&language=en&pcode=tec00021>)

negativo que tiene la presión fiscal sobre los alicientes al trabajo, el ahorro, la inversión y el consumo de todos los agentes económicos. Es decir, la subida de impuestos no siempre genera un aumento de la presión fiscal, ya que la misma no siempre se traduce en aumento de recaudación, sino que llega un punto en que el efecto es justo el contrario, por el efecto contractivo que tiene la subida sobre el consumo de las familias y los beneficios empresariales.

Conforme estos problemas se van agravando, en lugar de reducir el gasto público (medida enormemente impopular, con coste en votos) y detener el crecimiento de la presión fiscal, como han acabado exigiendo los organismos supranacionales, los Estados han optado por mantener, e incluso aumentar la presión fiscal, hasta llegar a límites que en algunos casos, rozan lo insostenible, dado que la misma no se percibe como un problema grave por los ciudadanos⁵⁴¹.

2ª) La convergencia en la composición y peso relativo de las diversas figuras tributarias en los distintos sistemas tributarios, frente a la gran heterogeneidad existente en el pasado. Este efecto es especialmente intenso en el ámbito de la UE, donde, en la actualidad, básicamente la distribución de los ingresos públicos se sustenta en 3 pilares que representan más del 95% de los mismos: el IRPF y el IS, los impuestos sobre ventas y consumos, y las cotizaciones sociales.

También se ha producido la convergencia en la descentralización del sistema tributario, distinguiéndose tres ámbitos de competencia tributaria: el central, el regional y el municipal.

3ª) Y el reconocimiento de numerosos defectos en los sistemas tributarios y en las distintas figuras impositivas que lo integran. Este efecto ha provocado que, desde los años 90, se esté produciendo un auténtico aluvión de reformas fiscales por todo el mundo. Estas reformas se desarrollan en países ciertamente distintos y, sin embargo, paradójicamente, en muchos casos van en la misma dirección, al

⁵⁴¹ Vid. Por ejemplo, los barómetros del Centro de Investigaciones Sociológicas (CIS), Organismo público Autónomo, adscrito al Ministerio de la Presidencia, sobre la percepción de los principales problemas para los españoles
http://www.cis.es/cis/export/sites/default/Archivos/Indicadores/documentos_html/TresProblemas.html

haberse homogeneizado los objetivos económicos, políticos y sociales, al servicio de los cuales se acepta que debe estar el sistema tributario. Ahora bien, esto no implica que, hasta ese momento, existiera una concepción de que los sistemas tributarios eran buenos y, de pronto, se haya decidido que no, sino que las reformas tributarias son consustanciales a cualquier sistema tributario, todos los cuales se han visto afectados por ellas de forma continua a lo largo de su historia. Con esta base, lo realmente novedoso de los procesos reformadores iniciados en la década de los 90 es que se centran en los defectos del sistema tributario en su conjunto, como: la falta de claridad, la complejidad y arbitrariedad de las normas jurídicas tributarias (que, en definitiva se traducen en una enorme e indeseable inseguridad jurídica para los sujetos pasivos); los defectos y carencias de la Administración tributaria que deben aplicarse, que reducen su eficiencia en la lucha contra el fraude fiscal, que no deja de aumentar; o la percepción generalizada de que los Gobiernos despilfarran lo recaudado con los impuestos.

Centrándonos en el conflicto objeto de esta tesis entre el ITPO y el IVA, éste se produce principalmente en dos tipos de operaciones inmobiliarias:

- Entregas y arrendamientos de determinados inmuebles que se declaran sujetos pero exentos del IVA por el Legislador comunitario⁵⁴², y que en virtud de la compatibilidad prevista por el mismo con tributos nacionales siempre que no recaigan sobre el volumen general de ventas -el Legislador español ha sometido al ITPO-.
- Y entregas de inmuebles incluidos en la totalidad de un patrimonio empresarial que se transmite para continuar con una actividad, operación que el Legislador comunitario permite que los Estados miembros consideren no sujeta al IVA⁵⁴³, facultad que ha ejercido el Legislador español, que ha sometido exclusivamente al ITPO la parte de la entrega correspondiente a dichos inmuebles⁵⁴⁴.

⁵⁴² Artículos 135.1.j) y l), y 137.1.b) y d) de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre

⁵⁴³ Artículo 19 Directiva 2006/112/CE

⁵⁴⁴ Artículo 7.5 TRLITPAJD

Antes de entrar de lleno en el análisis de la tributación de dichas operaciones, es imprescindible realizar el deslinde entre las dos figuras impositivas, para lo cual, en este capítulo hago, en primer lugar, un breve recorrido por los antecedentes históricos de ambas, con el fin de localizar el origen del conflicto. En palabras del escritor Pérez-Reverte: “Nunca ha sido posible entender el presente sin el pasado”⁵⁴⁵.

Para ello, el punto de partida está en el origen del sistema tributario español actual, situado en el siglo XIX, concretamente en la Ley de Presupuestos de 23 de mayo para 1845, enormemente influenciada por el modelo francés vigente desde 1798. Antes no se podía hablar de sistema, sino de figuras tributarias aisladas: los derechos Reales o Rentas de la Corona, junto a otras exacciones sin conexión ni coordinación alguna entre ellas, más allá de su finalidad esencialmente recaudatoria. Y, tras varios intentos fallidos, esta norma consiguió al fin sistematizar por primera vez las diferentes exacciones que existían en nuestro país, sustituyendo, en palabras de PÉREZ-ROYO, “la Hacienda Real por la Hacienda Pública”⁵⁴⁶.

Sin perder nunca esta influencia francesa, que incluso llega, como se verá, al propio IVA, las necesidades políticas, sociales y económicas generales, así como las técnicas inherentes al propio funcionamiento del sistema, provocaron sucesivas reformas del mismo hasta llegar a su configuración actual.

Tras localizar los antecedentes históricos de ambos impuestos, analizo las similitudes y diferencias que presenta su naturaleza jurídica, para, a continuación, establecer las operaciones que ofrecen mayores problemas de deslinde entre ambos impuestos y, por último, me detendré en el análisis y calificación de las más recientes propuestas sobre el conflicto ITPO-IVA. Dichas propuestas tienen especial trascendencia sobre el conflicto analizado, dado que proponen reformas de muy diverso alcance sobre la tributación de las operaciones inmobiliarias, incluyendo algunas drásticas como la supresión del ITPO, o la contraria -la sujeción de todas estas operaciones al ITPO, sacándolas del ámbito objetivo del IVA-.

⁵⁴⁵ PÉREZ REVERTE, A., “Somos más bien de etiqueta fácil: si no eres mi amigo, eres mi enemigo”, La Nación, Buenos Aires, 17/04/2014.
www.lanacion.com.ar/1785028-somos-mas-bien-de-etiqueta-facil-si-no-eres-mi-amigo-eres-mi-enemigo

⁵⁴⁶ [AAVV] dirigido por PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte especial*, Tecnos, Madrid, 2014, pp. 36.

II.1.-EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

Tradicionalmente, el ITPO se engloba dentro de la **tributación sobre la riqueza** que abarca aquellas figuras tributarias que recaen, como indicadores de capacidad económica, en la riqueza y la propiedad, en contraposición a otros tributos que recaen sobre otros indicadores de capacidad económica, como la renta o el consumo (entre los que se encuentra el IVA).

El mismo fundamento, la propia existencia y el diseño de esta imposición están sometidos a una controversia continua, con base, precisamente, en sus principales características:

- Es una de las más antiguas que existen en todo el mundo, englobando los impuestos sobre la propiedad inmueble (similares a nuestro IBI), sobre transacciones inmobiliarias (similares a nuestro ITPO), y, residualmente, en los Estados donde no se han suprimido; los impuestos sobre sucesiones y donaciones, así como sobre el patrimonio.
- La capacidad económica que somete a gravamen es, cuanto menos, cuestionable. En el caso del ITPO, la obtención de renta que se destina a la adquisición ya ha sido gravada por otro impuesto (IRPF, IS, ISD). En el caso del IBI, la mera propiedad de un inmueble no pone de manifiesto ninguna capacidad económica nueva que no haya sido objeto de gravamen por otro impuesto. En definitiva, son muchas las voces que concluyen que la única razón por la que subsiste esta imposición es porque constituye una oportunidad recaudatoria sencilla y poco costosa, de ahí su mantenimiento en casi todas las Haciendas modernas.
- En general, se le atribuye un peso recaudatorio modesto, en comparación con la tributación que recae sobre el consumo o la renta.
- Por otro lado, presenta un nivel y una composición interna heterogénea entre los diferentes países.

- También su composición es heterogénea dentro de un país en los diferentes momentos que se consideren, dado que incluye figuras impositivas con una recaudación muy volátil al estar directamente relacionada con otras más estables.
- Tiene un papel relevante en países con una elevada descentralización fiscal, como España
- Y está menos afectada por el Derecho comunitario que otros ámbitos de la imposición. No existe, por tanto, la armonización europea en esta imposición, sino que, en el ámbito de la UE, simplemente se tolera en cuanto no sea incompatible con la imposición general sobre el consumo, dejando libertad a cada uno de los Estados miembros para que la regule y ordene como crea más conveniente.

En definitiva, si hay un calificativo que acompaña al ITPAJD, y, dentro de este, al ITPO, desde sus orígenes, es el de polémico.

Las causas son varias. De un lado, está la configuración plural del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas, junto al de operaciones societarias (incluso subsumido en el primero hasta 1980⁵⁴⁷) y el de actos jurídicos documentados⁵⁴⁸. Esta triple composición impositiva ha sido objeto de una controversia histórica entre quienes defienden que se trata de tres impuestos distintos⁵⁴⁹ y quienes, por el contrario, defienden que se trata de un único impuesto

⁵⁴⁷ La incorporación de las operaciones societarias al entonces Impuesto sobre Transmisión de bienes se produjo en 1872 y no se desagregaron de éste hasta 1980.

⁵⁴⁸ El origen del IAJD se encuentra en 1636, en los llamados Timbres del Estado, denominación que permanece hasta la reforma de 1964.

⁵⁴⁹ MARTÍN-QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LOPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G., Curso de derecho Financiero y Tributario, Tecnos, 2015, p.761.

PÉREZ ROYO, F., "Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados", en [AAVV], Curso de Derecho Tributario. Parte especial Sistema Tributario: Los tributos en particular, Marcial Pons, Madrid, 2003, pp.419.

COLOMER FERRANDIZ, C., CARRASQUER CLARI, M.L., Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Fundación Universitaria CEU San Pablo, Valencia, 1997, pp.32 y 37.

con tres “modalidades”⁵⁵⁰. Hoy en día prevalece la primera, encontrándonos, tal como defiende el Tribunal Supremo, ante tres impuestos realmente diferentes y no ante tres modalidades de un mismo impuesto⁵⁵¹.

Por otro lado, tradicionalmente se ha considerado que el ITPAJD era un tributo de cierre del sistema tributario, una especie de cajón de sastre, en el sentido de que sujetaba todo aquello que no estaba gravado por otras figuras del mismo.

En el caso concreto del ITPO, la propia denominación “transmisiones patrimoniales” ha sido tradicionalmente puesta en tela de juicio debido a que, de un lado, en su ámbito se incluyen hechos imposables que no son realmente transmisiones patrimoniales onerosas -como las fianzas o los expedientes de dominio-, y, por otro, se excluyen otras que sin duda alguna lo son -como la mayoría de las operaciones societarias sujetas al IOS (que, de hecho estuvieron englobadas en el ITPO hasta 1967), y este impuesto hoy en día casi se ha vaciado prácticamente de relevancia, al menos recaudatoria, debido a la exención actual de casi todos sus hechos imposables-.

Lo cierto es que, a pesar de que no son pocas las voces que, como expongo en el epígrafe II.3.3, recomiendan la supresión del ITPO, sólo cuatro países de la UE no cuentan con un impuesto sobre las transacciones inmobiliarias⁵⁵² y, ninguno de los cuentan con él, ha iniciado actuaciones para suprimirlo o reducirlo. También es un impuesto de presencia generalizada en los países que conforman la OCDE.

⁵⁵⁰ En MARTINEZ LAFUENTE, A., *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1984, pp.35 y 36, el autor de “mutua interdependencia” y señala que “no es posible desconocer la relación interna de las diversas figuras que aparecen mencionadas en el TR, y no sólo por la existencia de normas comunes a todas ellas, sino también por las relaciones de incompatibilidad y de sustitución que entre ellas se establecen”. También ESCRIBANO J., concluye que el ITPAJD es un impuesto que “se compone de tres modalidades” en [AAVV].dirigido por PÉREZ ROYO, F., *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, Tecnos, Madrid, 2015, p.665.

⁵⁵¹ Sentencias del TS, todas ellas de la Sala 3ª, Sección 2ª: 4 de octubre de 1989 (RJ\1992\4347), 22 de noviembre de 1989 (RJ\ 1992\4351), STS de 3 de enero de 1990 (RJ\1990\388), 19 de enero de 1990 (RJ\1992\8244), 31 de mayo de 1990 (RJ\1990\4267), 1 de junio de 1990 (RJ\1990\4923), 2 de enero de 1991 (RJ\1991\379); 21 de junio de 1991 (RJ\1991\4976); 20 de septiembre de 1993 (RJ\1993\6968); y 11 de octubre de 1993 (RJ\1993\8480); entre otras. En todas ellas el TS defiende que se trata de tributos distintos, cuya imagen unitaria se quiebra por el propio título del ITPAJD en el que ya se separa entre dos de ellos, y, especialmente, por el hecho de que en su normativa no se describa un hecho imponible común a los tres.

⁵⁵² Estonia, Eslovaquia, Bulgaria, Lituania y Polonia.

Al margen de estas polémicas, a efectos aclaratorios, a partir de ahora, cuando me refiera al impuesto sobre transmisiones será, con carácter general, solo a la modalidad, transmisiones patrimoniales onerosas (ITPO) del ITPyAJD, por ser la que se encuentra confrontada directamente con el IVA, al recaer sobre hechos imponible idénticos o similares en el tema que analizo (operaciones inmobiliarias). En consecuencia, las referencias que pueda hacer al Impuesto sobre Operaciones Societarias o al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (ambos compatibles con el IVA, e incompatibles con el ITPO), son puramente incidentales. En el mismo sentido, si ocasionalmente, me refiero a la denominación completa ITPAJD, será porque trato aspectos que afectan a los tres impuestos comprendidos bajo esta denominación.

II.1.1.- ANTECEDENTES HISTORICOS DEL ITPO

La justificación de la mayor parte de los aspectos polémicos que rodean al ITPAJD, en general, y al ITPO, en particular es, esencialmente, histórica, como se muestra en la siguiente Tabla que muestra la evolución legislativa histórica del ITPO:

Tabla 6: *Antecedentes históricos del ITPO en España*

AÑO	NORMATIVA BÁSICA	IMPUESTO
s XV hasta 1845	Cuaderno de Alcábalas (Reyes Católicos) 146 Leyes ORIGEN DEL ACTUAL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL	Alcabala
1845	Ley de Presupuestos de 1845	Derecho de Hipotecas
1867	Ley de 29 de junio de 1867	Impuesto de traslaciones de dominio
1872	Ley de Presupuestos de 1872	Impuesto sobre Transmisión de bienes (1)
1900	Ley de Presupuestos de 1900	Impuesto sobre Transmisión de bienes (1)
1920-1940	"Reforma silenciosa" de Flores de Lemus TR de 28 de febrero de 1927 y Reglamento de 26 de marzo de 1927 Ley de 5 de mayo de 1932 y Reglamento de 16 de julio de 1932	Impuesto sobre Transmisión de bienes (1)
1940	Ley de 16 de diciembre de 1940 TR de la Ley, Registro y Tarifas de los Impuestos de Derechos Reales y sobre transmisiones de bienes (Decreto de 29 de marzo de 1941) Ley de 7 de marzo de 1945 y 31 de diciembre de 1946 TR de 7 de noviembre de 1947	Impuesto sobre Transmisión de bienes (1)
1953	TR de la Ley y Tarifas de los Impuestos de Derechos Reales y sobre transmisiones de bienes aprobado por Decreto de 21 de marzo de 1958 Reglamento de la Ley de Derechos Reales 1959	Impuesto sobre Transmisión de bienes (1)
1964	LGT (Ley 230/1963) Ley 41/1964 de Reforma del Sistema Tributario TR de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre Sucesiones y sobre TPyAJD aprobado por Decreto 1016/1967	Impuesto sobre Transmisiones (2)
1977	Ley de Medidas Urgentes para la Reforma Fiscal de 1977 CE 78	ITPO (3)
01/07/1980	Ley 32/1980 LITPAJD Ley 6/1979, sobre Régimen Transitorio de la Imposición Indirecta, relativas a las transmisiones empresariales de bienes inmuebles RD 15/1979 sobre Medidas Urgentes de Apoyo a la Vivienda Ley 41/1980, de medidas urgentes de apoyo a la vivienda. RDLeg 3050/1980 TRLITPAJD RD 3494/1981 RITPAJD LO 8/1980, Financiación CCAA (cesión ITPAJD)	ITPO (3) - reforma-
1993	RDLeg 1/1993 TRLITPAJD (vigente)	ITPO (3) - reforma-

(1) Dentro del Impuesto de Derechos Reales y del Timbre del Estado (incluía transmisiones onerosas y gratuitas)

(2) Dentro del Impuesto General sobre las Sucesiones y sobre las Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

(3) Dentro del ITPAJD

Los orígenes del ITPO se remontan a la alcabala castellana⁵⁵³, tributo general que gravaba la totalidad de las transacciones.

Como denominador común, la instauración de las imposiciones generales sobre ventas ha tenido siempre un objetivo esencial, aunque no siempre reconocido por su impopularidad: aumentar la recaudación⁵⁵⁴. Inicialmente ante eventos más o menos puntuales (campañas bélicas⁵⁵⁵, financiación de la corte y del aparato burocrático, etc.) y, posteriormente, como fuente continuada e importante de financiación.

La alcabala se diseñó como un impuesto general plurifásico sobre el consumo, si bien, bajo este mismo concepto, se englobaban varios tipos de tributos⁵⁵⁶ que, en definitiva, sometían a gravamen todas las transmisiones de bienes muebles, inmuebles y semovientes. Estuvo siempre cercada por la crítica unánime (no solo en España, sino allende nuestras fronteras, siendo, de hecho, la justificación de la supresión de este tipo de impuestos en múltiples países) en los ámbitos económico⁵⁵⁷, político⁵⁵⁸ y social,

⁵⁵³ Del árabe hispánico *alqabála* (DRAE, 2014 <http://lema.rae.es/drae/?val=alcabala>), si bien no existe unanimidad ni sobre el origen ni sobre el significado del nombre del impuesto.

“Alcabala. Lleva este nombre arábigo el derecho que se cobra sobre el valor de todas las cosas, muebles, inmuebles y semovientes, que se venden o permutan.” CANGA ARGÜELLES, J., *Diccionario de Hacienda con aplicación a España*, Marcelino Calero y Portocarrero, Madrid, 1833, Volumen I, folio 49.

⁵⁵⁴ A título de ejemplo, en las primeras etapas de esta imposición, en el año 1429 la recaudación de las tercias reales y de la alcabala en España ascendieron al 80% de los ingresos ordinarios de la Corona, manteniéndose el resto del siglo por encima del 50%. http://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Satelite/Educacion/Contenidos_Comunes/Ficheros/ALCABALA.pdf

Y, tras su instauración, tras la Primera Guerra Mundial, en el resto de países de Europa, detractores acérrimos de la alcabala hasta ese momento, el hacendista francés Edgar Allix no dudó en calificarla como la “*bête de somme*” (mula de carga) de los presupuestos europeos del período entreguerras. Vid. ALLIX, E., *Science des Finances et Legislation financière française*, A.Rousseau, París, 1931, p.787.

⁵⁵⁵ La fecha generalmente aceptada del origen de la alcabala se sitúa en 1342, como consecuencia de las necesidades de financiación derivadas del sitio de Algeciras por Alfonso XI, si bien lo cierto es que no existe unanimidad sobre su origen (romano, árabe,...) así como sobre las vicisitudes que la fueron afectando en las primeras etapas de su aplicación.

⁵⁵⁶ Se distinguían tres tipos: la alcabala fija, la alcabala de viento y la alcabala de alta mar

⁵⁵⁷ “Muy pocos autores que se estimen de economistas, o los que con propósitos de mejorar la Hacienda Real repasen los ingresos públicos, dejan de sentenciar a la alcabala como tributo beligerante contrario al mantenimiento de la potencia nacional, al desarrollo económico, y causante, incluso, de la decadencia económica de España.” FUENTES QUINTANA, E., *Las reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, Editorial Crítica, Madrid 1990, p.142

Vid. ALVAREZ DE TOLEDO, F., *Medios propuestos a S.M. tocante al socorro y desempeño del Reino, Madrid [s.n.]*, 1602, donde el autor anticipa casi todas las críticas que posteriormente recibiría la alcabala y expone una teoría del reparto de la carga tributaria sentando los principios de tributación, 175 años antes que lo hiciera Adam Smith.

UZTÁRIZ, J., *Theorica y practica de Comercio y de Marina en diferentes discursos*, Ed.Imprenta A.Sanz, Madrid, 1757, p.39

por su arbitrariedad, su regresividad ⁵⁵⁹, y sus efectos negativos sobre la competitividad de la economía frente al exterior y el crecimiento económico.

Lo cierto es que, con varias e importantes reformas que intentaron depurar sus defectos⁵⁶⁰, como se aprecia en la tabla anterior, estuvo vigente en España, durante cinco siglos. Y, su sustitución por varios tipos de impuestos en la reforma de 1845 y en las posteriores reformas llevadas a cabo hasta la de 1964, no conllevó, ni mucho menos, la solución a los problemas de la Hacienda española, agravándose aún más su insuficiencia financiera histórica.

En relación con las operaciones inmobiliarias, no hay que perder de vista el momento histórico de aplicación de este impuesto; especialmente en su origen (siglo XV) y primeros siglos de vigencia. El escenario es una España feudal y rural de

SMITH,A., *Investigación de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, (versión española de LAZARO,A.), Aguilar, Madrid, 1956, pp.748 y 749

SUREDA, J.L., *La Hacienda Castellana y los Economistas del siglo XVII*, CSIC, Instituto Sancho de Moncada, Madrid, 1949, pp.29-30 y 34

CANGA ARGÜELLES,J., *Diccionario de Hacienda con aplicación a España*, Marcelino Calero y Portocarrero, Madrid, 1833, Volumen I, folio 52, 53, 54

Muy curiosa e ilustrativa me parece la mención de la Reina Isabel la Católica a las alcabalas en el Codicillo de su testamento, ordenando a sus hijos que hicieran “*examinar su origen, si fue temporal o perpetua: si hubo libre consentimiento de los pueblos para se poder llevar y perpetuar como tributo justo. Si lo hallan corriente manda que se encabecen los pueblos: y si ilegítima, hagan luego juntar Cortes, é den en ellas orden que tributos se deben justamente imponer para sustentación del estado real con beneplácito de dichos regnos*”. *Codicillo de la Señora Reina Católica Doña Isabel*, Medina del Campo, 23 de noviembre de 1504, Vid. MARIANA, J.DE, *Historia de rebus Hispaniae*, Benito Monfort, Valencia, 1783, Apendice 1, folio XXVII, libro 29.

⁵⁵⁸ DE JOVELLANOS, G.M., *Informe de la Sociedad Económica de esta Corte al Real y Supremo Consejo de Castilla en el expediente de Ley Agraria*, Imprenta Sancha, Madrid, 1795, p.103

DE SANTILLÁN, R., *Memoria histórica de las reformas hechas en el sistema general de impuestos de España*, Imprenta A.Pérez Dubrull, Madrid, 1888, p.161

⁵⁵⁹ No obstante hay que notar que la progresividad impositiva, como principio tributario deseable y buscado en el diseño de las figuras impositivas, es un concepto relativamente reciente, siendo introducido a finales del siglo XIX-principios del XX en Europa y EEUU. Vid. SURET, L., *Théorie de l'impôt progressif*, F.Alcan, Paris, 1910; SELIGMAN, E.R., *Progressive Taxation in Theory and Practice*, American Economic Association, New York, 1894. En España el primer intento de incorporar la progresividad en nuestro sistema tributario lo realizó ANTONIO FLORES DE LEMUS en sus tres proyectos de reforma de la Hacienda Local en 1910, 1918 y 1924.

⁵⁶⁰ Si bien, la literatura hacendística es bastante unánime en concluir que la reforma de 1785 depuró considerablemente la mayor parte de los defectos de la alcabala, lo cierto es que la leyenda negra que arrastraba fue determinante para provocar su supresión en 1845. Lamentablemente, esta animadversión histórica (no exclusiva de España, sino que se llegó a exportar a otros Estados como los Países Bajos) derivó en que, al contrario que en otros países europeos, no se sustituyera por otro tipo de impuesto indirecto general sino con impuestos sobre consumos específicos, mermando considerablemente, de un lado, la recaudación impositiva y, de otro, la calidad de la estructura de nuestro sistema tributario y, en consecuencia, su capacidad para cumplir los principios tributarios generalmente aceptados.

monarquías absolutas, en la que la propiedad inmobiliaria se concentra, prácticamente en su totalidad, en las capas sociales más altas: Corona, nobleza y clero. Tampoco puede, evidentemente, compararse el volumen de transacciones inmobiliarias con el actual, precisamente debido a que las clases sociales mencionadas basaban su poder y estatus en la acumulación de propiedades. En consecuencia, es fácilmente comprensible la oposición frontal de estas clases altas frente a la alcabala. Dicha oposición se tradujo en presiones a la Corona con el fin de ser excepcionados del pago.

A consecuencia de ello, estos estamentos gozaron, durante prácticamente toda la vigencia de este impuesto, de una serie de privilegios, entre los que se encontraban la práctica exención fiscal y las llamadas liberalidades regias⁵⁶¹. En consecuencia, los ingresos por las operaciones inmobiliarias eran muy reducidos, al contrario de lo que ocurría con las alcabalas que recaían sobre mercancías.

En cuanto al resto de la población, el vulgo, su acceso a la propiedad inmobiliaria era muy limitado, y solía producirse por herencia, y no por negocios onerosos. Y la ocupación de los inmuebles en sus distintos usos (residencial, gremial, agrícola, etc.) solía producirse en régimen de arrendamiento, detrayéndose de la renta la parte correspondiente al porcentaje de impuesto establecido.

Las ingentes pérdidas recaudatorias que provocaban en el Tesoro público las dádivas reales a los altos estamentos hicieron que, si bien de forma muy lenta y gradual, y con no poca oposición, se fueran reduciendo a través de los siglos.

⁵⁶¹ Las liberalidades regias supusieron una redistribución continuada de bienes y rentas hacia las clases dominantes: nobleza (titulada, de linaje y de letras), clero y oligarquías locales... La justificación teórica de estas cesiones, muy habituales durante el reinado de los Reyes Católicos y monarcas feudales posteriores, eran retribuir el "honor aristocrático" y el "constantinismo hispánico". En la práctica se premiaba el apoyo político, económico y/o militar a la Corona.

Esta práctica dio lugar al llamado "feudalismo centralizado", modelo en el que la Corona, a través de la centralización de los sistemas fiscales, detrae los excedentes campesinos y los beneficios resultantes de la expansión económica, y los redistribuye, por diferentes vías hacia las clases dominantes. Vid. MONSALVO ANTON, J.M., "Poder Político y aparatos de estado en la Castilla bajomedieval: Consideraciones sobre su problemática", *Studia Histórica*, nº 4 1986, Universidad de Salamanca, pp.123, 130 a 134, y CASADO ALONSO, H. y MARTINEZ MORO, J., *La renta feudal en la Castilla del siglo XV. Consideraciones metodológicas y otras*, Valladolid, 1977, pp. 26 y 27.

La evolución política, social y económica de nuestro país ⁵⁶² fue dibujando una España donde los privilegios de las clases tradicionalmente dominantes fueron difuminándose, hasta desaparecer, y las posibilidades de acceso a la propiedad privada se fueron generalizando a partir de finales del siglo XIX y, sobre todo, durante el siglo XX.

Lo cierto es que, tras la azarosa⁵⁶³ y polémica vida de la alcabala, no fue hasta 1845 cuando se llevó a cabo en España una reforma fiscal integral, conformando un sistema tributario moderno, coherente y articulado.

Entre las novedades introducidas por esta reforma, que afectan al conflicto analizado, destaca la creación del *Derecho de hipotecas*: un impuesto que gravaba toda transmisión de bienes inmuebles, así como el arrendamiento y subarrendamiento de los mismos y la constitución, reducción o cancelación de cargas sobre dichos bienes. La justificación de este nuevo impuesto no sólo era recaudatoria, sino que tuvo un importante componente de ordenación y actualización de estado real de la titularidad dominical de los inmuebles en España, tras la debacle provocada por la desamortización y los defectos de nuestro sistema catastral ⁵⁶⁴ y registral. Las características y problemática del Catastro y el valor catastral, como base para la fijación del valor fiscal de los inmuebles en nuestro país, es analizada en el epígrafe IV.5.2.

En consonancia con este cambio, la tributación de las transmisiones sobre inmuebles pasó a gravarse, primero en 1867, por el llamado *Impuesto sobre traslación de dominio*, y, en 1872, por el *Impuesto sobre la transmisión de bienes*, subsumido, como se observa en la Tabla 5 expuesta al inicio de este subepígrafe, junto con otros impuestos de diversa índole; entre ellos los Consumos, dentro del Impuesto de Derechos Reales y sobre el Timbre del Estado.

⁵⁶² Desde el siglo XVI se transfirió el cobro de la alcabala de la Corona a los concejos, a través del denominado sistema de encabezamientos por el que pasaron a recaudar el impuesto a cambio de pagar una cantidad a la Hacienda Real.

⁵⁶³ Abolida por las Cortes de Cádiz, restablecida en 1814, vuelta a abolir por D. Martín de Garay en 1817, de nuevo restablecida en 1824 por López Ballesteros y abolida en 1843; reapareció durante unos meses y fue definitivamente abolida en 1845 con la reforma tributaria de Alejandro Mon.

⁵⁶⁴ Hasta la Ley del Catastro Parcelario de 1906, el sistema catastral en nuestro país era manifiestamente defectuoso, incluso tras la Reforma de 1845 que al menos unificó las diferentes contribuciones existentes y las generalizó a todo el territorio nacional.

El Impuesto sobre transmisiones fue, de nuevo, reformado en 1953, dando lugar unos años después a la promulgación del TR de la Ley y Tarifas de los Impuestos de Derechos Reales y sobre transmisiones de bienes, aprobado por Decreto de 21 de marzo de 1958, y al Reglamento de la Ley de Derechos Reales, aprobado un año después.

Y llegó la Ley 41/1964, de 11 de junio, de reforma del sistema tributario, que nació para suprimir los impuestos específicos y racionalizar la imposición indirecta sobre el consumo. Entre las principales novedades en la materia que nos ocupa se encuentran: la desagregación del impuesto sobre sucesiones del de transmisiones (que no obstante seguía conteniendo el gravamen sobre las donaciones); y la sustitución de los impuestos sobre consumos específicos por un impuesto general el Impuesto General sobre el Tráfico de empresas (abreviado como IGTE o ITE).

En los años siguientes se promulgaría los TR del IGTE -aprobado por Decreto 3314/1966, de 29 de diciembre-, y el TR de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre Sucesiones y sobre Transmisiones patrimoniales y Actos jurídicos documentados -aprobado por Decreto 1018/1967-.

Ahora bien, tras la reforma de 1964, el impuesto sobre transmisiones seguía gravando cualquier transmisión de inmuebles, ya fueran civiles o mercantiles, ya que, a pesar de que se desagregaron las transmisiones mercantiles en general -que pasaron a estar gravadas por el ITE-, se exceptionaron las de bienes inmuebles - que no quedaron sujetas a este impuesto cuando se calificaban como empresariales hasta el 1 de julio de 1980, con la entrada en vigor de la Ley 32/1980, de 21 de junio, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentado-. La incompatibilidad entre el ITE y el ITPO se estableció a través de la no sujeción, al contrario que con el IVA, donde se ha articulado por vía de exención.

Sentadas estas bases, la regulación actual del ITPO se recoge en el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de noviembre por el que se aprueba el Texto Refundido del ITPAJD (en adelante TRLITPAJD) y su Reglamento aprobado por RD 82/1995 de 29 de mayo (en adelante, RITPAJD para las CCAA de régimen común⁵⁶⁵ .

⁵⁶⁵ En la Comunidad Foral de Navarra el IVA se regula en la LF 19/1992 de 30 de diciembre, y su

II.1.2.-NATURALEZA JURÍDICA DEL ITPO

El ITPO actual grava, esencialmente, de conformidad con el artículo 7.1.A) del TRLITPAJD, los desplazamientos patrimoniales de toda clase de bienes y derechos, cuando estos revisten carácter oneroso.

Sus **características definitorias**, generalmente aceptadas⁵⁶⁶, son las de un impuesto: indirecto, de naturaleza no esencialmente económica, general, real, objetivo, plural, residual y subsidiario del IVA, cedible y cedido a las CCAA. No obstante, estas características deben matizarse y, en mi opinión, incluso modificarse, especialmente en lo que se refiere a su residualidad en el sistema tributario y a su subsidiariedad respecto del IVA, tal como desarrollo en el epígrafe II.3.2.

Merece una mención especial la consideración de este impuesto como esencialmente **civil**, por la relevancia que tiene en el conflicto analizado, dado que es, en mi opinión, la primera fuente de confusión que existe en los estudios y análisis del mismo. En esencia, la doctrina mayoritaria contempla al ITPO como un impuesto que recae sobre el tráfico civil pero, lo cierto, es que esta característica no se recoge en la normativa del impuesto que define su hecho imponible en sentido extremadamente amplio refiriéndose a que los bienes y derechos transmitidos podrán estar integrados “en el patrimonio de personas físicas y jurídicas”, sin hacer por tanto ninguna delimitación subjetiva al respecto. Y, tal como hemos visto, hasta 1980 el ITPO gravaba en España todas las transmisiones inmobiliarias, civiles y mercantiles. La causa de

Reglamento aprobado por DF 86/1993 de 8 de marzo, mientras que el ITPAJD se regula en el DF Legislativo 129/1999, de 26 de abril que aprueba el TR de las Disposiciones del ITPAJD y en su Reglamento aprobado por DF 165/1999 de 17 de mayo. Mientras que el País Vasco son las propias Diputaciones Forales (Álava, Guipúzcoa y Vizcaya) las que regulan el impuesto y se encargan de su gestión, por lo que cada una de ellas ha aprobado sus respectivas disposiciones reguladoras.

En cuanto a Canarias, Ceuta y Melilla apenas existen especialidades en relación a las CCAA de régimen común. Sólo mencionar que todas las referencias que las normas hacen al IVA deben entenderse hechas al IGIC en Canarias y al IPSIC en Ceuta y Melilla, que son los impuestos indirectos que sustituyen al IVA en estos territorios.

⁵⁶⁶ MARTÍN-QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LOPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G., Curso de Derecho...[op.cit], p.762; ESCRIBANO, F., “El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”, en [AAVV].dirigido por PÉREZ ROYO, F., *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, Tecnos, Madrid, 2013, pp.658 a 661 y 702 a 704; o GARCÍA GIL, J.L., F.J. y GARCÍA GIL F.J., *Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. DIJUSA, Madrid, 2008, pp.49 a 54.

esta confusión es en mi opinión el mayor peso del IVA en nuestro sistema tributario, de manera que, cualquier análisis del conflicto entre ambos impuestos se realiza casi siempre desde la órbita del IVA. Esto provoca que, dado que este es un impuesto esencialmente empresarial, por exclusión, se define residualmente el ITPO como un impuesto esencialmente civil. Me remito en esta cuestión al epígrafe II.3, en el que expongo mi conclusión a este respecto.

En relación con la distinción entre **impuestos directos e indirectos**, hay que tener en cuenta que no existe en nuestro Ordenamiento jurídico ningún precepto que defina cuándo un impuesto es directo y cuando indirecto, si bien, como ha señalado CAZORLA PRIETO ⁵⁶⁷, es “la clasificación de impuestos de más raigambre en nuestro Ordenamiento jurídico; al mismo tiempo es la que tiene reflejo positivo en muchas leyes propias de cada impuesto”.

No hay que olvidar que la tradición tributaria española, al margen de las decisivas influencias de otros sistemas tributarios -especialmente el francés-, tiene un doble origen en los Reinos de Castilla (de cuya tradición consuetudinaria tomó las bases del gravamen indirecto sobre los consumos de especies determinadas) y Aragón (con formas de imposición próximas a la tributación directa, tal como la entendemos en la era moderna)⁵⁶⁸.

No obstante, a pesar de la tradición histórica y uso generalizado de esta distinción, la ausencia de definición unívoca de ambos tipos conlleva numerosos problemas y errores de calificación. De ahí que FUENTES QUINTANA afirmara que era necesario que el uso de esta clasificación impositiva estuviera acompañada de la precisión del sentido en que se entiende que cada impuesto se califica como directo o indirecto para evitar errores⁵⁶⁹.

La distinción entre ambas formas de tributación proviene de las disciplinas de la Hacienda Pública y de la Economía, habiéndose aplicado al ámbito del Derecho Financiero, destacando las aportaciones a este campo de SAINZ DE BUJANDA, según el cual, más que distinguir entre impuestos directos e indirectos, hay que distinguir

⁵⁶⁷ CAZORLA PRIETO, L.M., *Derecho Financiero y Tributario, Parte general*, Aranzadi, Cízur Menor (Navarra), 2004, p.300.

⁵⁶⁸ FUENTES QUINTANA, E., “Los principios del reparto de la carga tributaria en España”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, número 41, marzo 1961, pp.161-298

⁵⁶⁹ FUENTES QUINTANA, E., en *Hacienda Pública. Principios y estructura de la imposición*, Ed.por Autor, Madrid, 1990, pp.29 y ss.

entre *métodos impositivos directos y métodos impositivos indirectos*⁵⁷⁰.

Con base en este autor, MARTÍN QUERALT Y OTROS señalan que, nos encontraremos ante métodos impositivos directos “cuando la norma jurídica tributaria establezca la obligación de pago del impuesto a cargo de una determinada persona, sin conceder a ésta un derecho legal a resarcirse a cargo de otra persona, que no forme parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, de la suma pagada por la primera al ente público acreedor [...]”. Por el contrario, cuando la norma tributaria concede al sujeto pasivo de un impuesto facultades para obtener de otra persona, que no forma parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, el reembolso del impuesto satisfecho por aquélla estaremos en presencia de métodos impositivos indirectos.”⁵⁷¹.

Según este criterio, el ITPO podría considerarse un impuesto directo. Sin embargo, es unánime su definición como indirecto. Numerosos autores⁵⁷², incluidos los anteriores, y la propia norma reguladora del mismo⁵⁷³ califican al ITPO como un impuesto indirecto, con base en su clasificación tributaria y por el objeto sobre el que recae⁵⁷⁴.

⁵⁷⁰ SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966.

⁵⁷¹ MARTÍN-QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LOPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho...*[op.cit], p.81.

⁵⁷² [AAVV] *Manual de derecho tributario. Parte especial*, dirigido por MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., y CAYON GALIARDO, A., Aranzadi 2014, p.57: “entendemos aquí por imposición indirecta el conjunto de impuestos que gravan el consumo y el tráfico de bienes y servicios, se produzca éste tanto en el ámbito de una actividad empresarial como entre particulares.[...]”

ESEVERRI MARTINEZ, E. *Cap.VIII: ITPAJD, en Manual General de Derecho Financiero. Tomo Tercero: Sistema Tributario Estatal*, coordinado por Javier Lasarte, Editorial Comares, 1996, p.206 .

CAZORLA PRIETO, L.M., *Derecho Financiero...*, op.cit., p.300: “los directos son los que gravan la renta y el patrimonio, mientras que los indirectos gravan la circulación de bienes o el gasto de la renta, es decir, las entregas de bienes habituales y empresariales o no y las prestaciones de servicios”.

PÉREZ ROYO, F., “El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”, en [AAVV], *Curso de Derecho Financiero español*, Marcial Pons, Madrid, 2003, p.552.

⁵⁷³ Artículo 1.1. TRLITPAJD vigente.

⁵⁷⁴ Por tanto, se puede concluir en relación con esta característica que se pueden encontrar diversos criterios y, en función del que se adopte, el ITPO podría incluso llegar a calificarse como un impuesto directo (según el criterio de la posibilidad de traslación de la carga impositiva y según el criterio recaudatorio), aunque es general la opinión de que es indirecto (según el criterio de la renta y el gasto, así como por el criterio presupuestario).

Por otro lado, se le considera un impuesto de **naturaleza jurídica** en contraposición con la naturaleza económica de impuestos que recaen sobre variables eminentemente económicas (renta, gasto, etc.) ya que el hecho imponible del ITPO se define esencialmente sobre pactos y contratos regulados por el CC.

Otra de las características del impuesto es que se considera **real**, al ser definido por la norma sin referencia a un sujeto determinado, lo cual implica que quedarán sujetos al impuesto todos los hechos imponibles definidos por las normas en relación con **inmuebles situados en territorio español**, con independencia de la nacionalidad y forma jurídica del adquirente, siempre que se cumplan el resto de requisitos de sujeción al impuesto. Además se le considera **objetivo**, al no tener en cuenta las circunstancias personales y familiares del contribuyente para la determinación de la base y de la deuda tributaria; e **instantáneo**, ya que se devenga operación a operación

Otra característica esencial se define por la **cesión del impuesto a las CCAA** de régimen común (es decir, salvo a las que tienen su propio régimen foral: País Vasco y Navarra) en los términos de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, y se modifican determinadas normas tributarias. La cesión abarca la totalidad del rendimiento obtenido en cada CCAA, excepto por el hecho imponible, ciertamente residual, de transmisión y rehabilitación de grandezas y títulos; además de las competencias de gestión, inspección, recaudación y revisión, con independencia de que el ejercicio -que no la titularidad-, de alguna de estas competencias haya sido trasladado a la Agencia Tributaria estatal por imposibilidad efectiva (material y/o financiera) de algunas CCAA para llevarlas a cabo por ella misma.

El ámbito territorial de ejercicio de las competencias cedidas abarca, exclusivamente, a los bienes que se encuentren en el territorio de cada CCAA, so pena de vulnerar el principio de territorialidad - necesario ante el fraccionamiento del sistema tributario existente en nuestro país-, recogido en el artículo 157.2 CE, que prohíbe a las CCAA de forma taxativa y absoluta la adopción de medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio.

Con esta limitación, se ha cedido a las CCAA la posibilidad de regular el tipo de gravamen de los hechos imponibles con mayor capacidad recaudatoria: concesiones administrativas, transmisión de inmuebles, constitución y cesión de derechos reales sobre inmuebles excepto los de garantía, así como el tipo del IAJD en los documentos notariales.

El alcance de la cesión es extremadamente amplio, no obstante lo cual, las competencias normativas en general se reservan al Estado, con el fin de garantizar la igualdad y generalidad entre todos los ciudadanos con independencia de en qué lugar del país tenga lugar el hecho imponible; teniendo en cuenta que, no sólo los españoles son sujetos pasivos del impuesto, sino que también puede serlo cualquier persona por obligación real.

En la práctica, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, en su Exposición de motivos, se vanagloria de que la aplicación de la normativa precedente ⁵⁷⁵ había producido “resultados globalmente positivos en términos de suficiencia y autonomía”.

En mi opinión, el alcance de la cesión en el ITPO ha provocado, precisamente, lo que, en teoría, trataba de evitar, la desigualdad entre los obligados al pago del impuesto, que tienen que soportar una carga tributaria ciertamente dispar, sobre un mismo hecho imponible, en función de la CCAA en la que se encuentre el inmueble. No obstante esta afirmación, hay que puntualizar que esta desigualdad a la que refiero, lo es desde un punto de vista literal, y no jurídico, puesto que, tal como ha destacado nuestro TC, jurídicamente la naturaleza intrínseca del Estado de Derecho implica la existencia de diferencias entre las CCAA que no deben calificarse como desigualdades en el sentido al que me estoy refiriendo.

⁵⁷⁵ Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regula las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Esta injusticia podría tener su explicación si la determinación de los tipos se hiciera de acuerdo con criterios que tuvieran en cuenta las circunstancias específicas y diferenciadoras de cada CCAA, y así parece ser en ciertos casos, cuando se utiliza esta competencia para establecer tipos reducidos respecto a los generales establecidos en la norma estatal, o respecto de los aprobados previamente en una determinada CCAA⁵⁷⁶.

Pero resulta difícilmente justificable en mi opinión, cuando se utiliza dicha competencia en sentido contrario; es decir, para aumentar los tipos de gravamen respondiendo a un ánimo puramente recaudatorio; a pesar de que esta práctica, cada vez más habitual, goce de respaldo legal⁵⁷⁷.

En el ANEXO 1, que reproduzco a continuación, se recoge la carga fiscal que recae en la actualidad sobre la adquisición de un inmueble, en función de la CCAA en cuyo territorio radique, en base al deslinde ITPO-IVA.

⁵⁷⁶ Por ejemplo, el establecimiento de un tipo reducido del ITPO a la transmisión de un inmueble puede estar justificado si la CCAA trata de activar su mercado inmobiliario ya que abarata el coste final de la operación por lo cual puede constituir un incentivo para que se incremente la compra de viviendas en su territorio. Lo mismo ocurre si se establece un tipo reducido en atención a determinadas características de los sujetos pasivos (minusvalía, familia numerosa) o de las viviendas (VPOs) mediante el cual las CCAA no hace sino utilizar el sistema tributario para cumplir una de sus finalidades que es servir de instrumento de política social. Esta es la razón para que algunas CCAA hayan pasado del tipo general del ITPO del 7% para la transmisión de inmuebles al 4 e incluso al 3%.

⁵⁷⁷ En muchas CCAA, como se aprecia en el Anexo 1 se ha elevado el tipo del IAJD para las entregas sujetas pero exentas del IVA en las que se renunciaba a la exención del 0,5% (tipo general) al 1,5 o 2% ; y/o se ha minorado el tipo del ITPO para esta soperaciones cuando no se renunciaba a la exención. El discutible objetivo de estas medidas es desincentivar la renuncia a la exención. El Estado español ha recurrido algunas de estas medidas ante el TC por ser contrarias al derecho comunitario.

ANEXO 1: Análisis de la diferente carga fiscal que recae sobre las principales operaciones inmobiliarias, en función de la CCAA en cuyo territorio radique el inmueble.

Tipo IVA	IVA	IGIC
General	21,00%	7,00%
Viviendas	10,00%	7,00%

ITPAJD AMBITO TERRITORIAL	DESCRIPCIÓN TARIFA	IAJD	ITPO	DEDUCCIONES (D) Y BONIFICACIONES (B) EN CUOTA
ANDALUCIA	General	1,5%	Transmisiones inmobiliarias = tarifa progresiva 8%, 9% y 10%	B 100% ITPO ciertas daciones en pago de viviendas
	Tipos reducidos VH y VPO	0,3%/0,1%	3,5%	
	Otros	Renuncia exención IVA = 2%	Tipo reducido adquisición viviendas para su reventa por profesionales inmobiliarios = 2%	
ARAGÓN	General	1,00%	Transmisiones inmobiliarias = 7%	-B 100% ITPO arrendamientos VH y fincas rústicas -B 100% IAJD para ciertas daciones en pago de viviendas -B 50% IAJD préstamos microempresas -B 100% IAJD ciertas modificaciones financiación hipotecaria
	Tipos reducidos relacionados con VH	0,1% / 0,3%	Familia numerosa = 3%	
	Incentivos empresariales		-Inmuebles incluidos totalidad patrimonio empresarial= 4% -Transmisión viviendas a empresas inmobiliarias = 2% -Adquisición inmuebles inicio actividad = 1%	
	Otros	Renuncia exención IVA = 1,5%	No renuncia a la exención IVA = 2%	
ASTURIAS	General	1,2%	Transmisiones inmobiliarias = tarifa progresiva 8%, 9% y 10%	NO
	Tipos reducidos relacionados con viviendas	0,30%	VH + VPO = 3%	
	Incentivos empresariales		-Inmuebles incluidos totalidad patrimonio empresarial= 3% -Adquisición inmueble para iniciar actividad = 1% -Adquisición explotaciones agrarias L 19/95 = 3%	
	Otros	Renuncia exención IVA = 1,5%	No renuncia a la exención IVA = 2%	
BALEARES	General	1,20%	Transmisiones inmobiliarias = tarifa progresiva 8%, 9% y 10%	NO
	Incentivos empresariales	0,50%	3,5%	
	Otros	Renuncia exención IVA = 2%	No renuncia a la exención IVA = 4%	
CANARIAS	General	0,75%	Transmisiones inmobiliarias = 6,5%	NO
	Tipos reducidos relacionados con VH y VPO	0,40%	4%	
	Otros	Operaciones sujetas al IGIC = 1%	-Expedientes de dominio = 7% -Adquisición inmuebles subasta no privada = 7% -Concesiones administrativas sobre inmuebles = 7,5%	
CANTABRIA	General	1,50%	Transmisiones inmobiliarias = 8% (sube al 10% por valor)	B 99% supuestos especiales arrendamiento VH colectivos especiales
	Tipos reducidos relacionados con VH	0,15% / 0,3%	5% / 4%	
	Incentivos empresariales	0,3% / 0,5%	4%	
	Otros	Renuncia exención IVA = 1,5%	- No renuncia exención IVA = 4% -Concesiones administrativas = 7%	
CASTILLA LA MANCHA	General	1,25%	8%	-D 100% incentivos empresariales, y del 10%, el 50 o el 100% para ciertas explotaciones agrarias -B 100% Comunidades de Regantes que realicen obras de interés general -B 100% para ciertas daciones en pago de viviendas -B 100% IAJD ciertas modificaciones financiación hipotecaria
	Tipos reducidos relacionados con VH	0,75%	7%	
	Otros	Renuncia exención IVA = 2%	No renuncia a la exención IVA = 4%	

ITPAJD AMBITO TERRITORIAL	DESCRIPCIÓN TARIFA	IAJD	ITPO	DEDUCCIONES (D) Y BONIFICACIONES (B) EN CUOTA
CASTILLA LEÓN	General	1,50%	Transmisiones inmobiliarias = 8% (>250.000,00 EUR = 10%)	-B 100% Comunidades de Regantes que realicen obras de interés general -B 100% IAJD ciertas modificaciones financiación hipotecaria
	Tipos reducidos relacionados con VH y VPO	0,01% / 0,5 %	5% / 0,01%	
	Otros	Renuncia exención IVA = 2%	-Adquisiciones inmuebles para sede negocio EoP = 4% -Concesiones administrativas = 7%	
CATALUÑA	General	1,50%	10%	-B 70% ITPO transmisión viviendas a empresas inmobiliarias -B 100% ITPO transmisión VH x sus propietarios a entidad acreedora -B 100% ITPO arrendamientos con opción de compra -B 100% ITPO adquisiciones viviendas previa transmisión por falta de pago -B 100% IAJD ciertas modificaciones financiación hipotecaria
	Tipos reducidos relacionados con VPO y VH	0,1% / 0,5%	5% / 7%	
	Otros	Renuncia exención IVA = 1,8%	Arrendamientos = 0,5%	
COMUNIDAD VALENCIANA	General	1,50%	10%	-B 100% IAJD novaciones modificativas créditos hipotecarios (plazo e interés) -B 100% IAJD (2014 Y 2015) préstamos hipotecarios para financiar adquisición de inmuebles por jóvenes empresarios
	Tipos reducidos relacionados con VH	0,10%	4% / 8%	
	Otros	Renuncia exención IVA = 2%	Inmuebles incluidos totalidad patrimonio empresarial= 8%	
EXTREMADURA	General	1,20%	Transmisiones inmobiliarias = tarifa progresiva 8%, 10% y 11%	B 20% ITPO adq VH colectivos especiales
	Tipos reducidos relacionados con VPO y VH	0,1% / 0,75%	4% / 7%	
	Incentivos empresariales	0,75%	5% / 6%	
	Otros	-Renuncia exención IVA = 2% -Actas finalización de obra = 0,5%	Concesiones administrativas = 8%	
GALICIA	General	1,50%	10,00%	-B 50% ITPO determinados negocios en parques empresariales -B 50% IAJD VPO que no gocen de exención -B 75% DON y DH edificios destinados a alquiler -D 100% ITPO arrendamientos terrenos rústicos -D 100% IAJD ciertos préstamos relacionados con VH o incentivos empresariales
	Tipos reducidos relacionados con VH	0,5% / 1%	4% / 8%	
	Incentivos empresariales		4,00%	
	Otros	Renuncia exención IVA = 2%	Adq viviendas para inmediata rehabilitación = 6%	
LA RIOJA	General	1%	7%	-D 20% IAJD ciertas adquisiciones VH -D 100% IAJD ciertas modificaciones préstamos hipotecarios
	Tipos reducidos relacionados con VH	0,4% / 0,5%	3% / 5%	
	Incentivos empresariales	0,4% / 0,5%	- Transmisión ciertas explotaciones agrarias = 4% -Adquisición inmuebles jóvenes empresarios = 4%	
	Otros	Renuncia exención IVA = 1,5%	-No renuncia exención IVA = 2% -Adq viviendas para inmediata rehabilitación = 6%	
MADRID	General	1%	6%	-B 95% ITPAJD adquisición en 2015 inmuebles para actividades industriales Corredor Henares -B 100% IAJD ciertas modificaciones préstamos hipotecarios
	Tipos reducidos relacionados con VH	0,2% / 0,4%/0,5%/ 0,75%	Familia numerosa = 4%	
	Incentivos empresariales		2%	
	Otros	Renuncia exención IVA = 1,5%		
MURCIA	General	1,50%	8%	NO
	Tipos reducidos relacionados con VH y VPO	0,10%	3% / 4%	
	Incentivos empresariales	0,50%	-Transmisión viviendas a empresas inmobiliarias = 2% -Supuestos jóvenes empresarios = 5%	
	Otros	-Renuncia exención IVA = 2,5% -1ª transmisión inmuebles = 2%	-No renuncia a la exención IVA = 3% -Adquisición viviendas por empresas inmobiliarias = 2%	
NAVARRA	General	0,5%	6%	Exención IAJD modificaciones préstamos hipotecarios deudores sin recursos
	Tipos reducidos relacionados con VH y VPO		5%	
PAÍS VASCO	General	0,5%	7%	Varios supuestos de exenciones ITPAJD en función provincia
	Tipos reducidos relacionados con VH y VPO		2,5% / 4%	

ABREVIATURAS DEL CUADRO:

EoP..... empresario o profesional
DON Y DH.....declaración de obra nueva y división horizontal
VH..... vivienda habitual
VPO..... vivienda de protección pública

NOTA:

Beneficios habituales relacionados con la VH : familia numerosa, discapacitados, jóvenes (< 35 o 36 años según la CCAA)

De los resultados mostrados en dicho anexo, queda patente, en mi opinión, que el ejercicio de la competencia normativa de las CCAA en el ITPAJD está provocando graves e injustificables desigualdades en el trato fiscal y en las consecuencias económicas que reciben los contribuyentes.

En cuanto a las dos últimas características generalmente aceptadas: la residualidad del ITPO dentro del sistema tributario y a su subsidiariedad respecto del IVA me referiré en el epígrafe II.3 que analiza el conflicto entre ambos impuestos. Aunque anticipo que no comparto ninguna de ellas, por los motivos que argumento en dicho epígrafe.

II.1.3.-EL DEVENGO DEL ITPO

Para terminar con el estudio de los aspectos importantes del ITPO relacionados con el conflicto analizado, creo necesario establecer unas notas básicas sobre el devengo del impuesto.

La LGT define el devengo, en su artículo 21 de la LGT como *“el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal”*.

Con esta base, las operaciones sujetas al ITPO se entienden producidas, de conformidad con el artículo 49.1 TRLITPAJD, el día en que se realice el acto o contrato gravado. Tal concreción se deriva de considerar que la mayoría de las operaciones sujetas a este impuesto son de tracto único. Ahora bien, existen operaciones que, por su propia naturaleza, son de tracto sucesivo. En estos casos, cuando quedan sujetas al ITPO se realiza una ficción, considerando que son de devengo único, lo cual obliga a establecer reglas especiales para determinar la base imponible, dado que ésta no es siempre conocida con exactitud en el momento en el que se formaliza el contrato.

Así, por ejemplo, en el caso de los arrendamientos (analizados en el epígrafe IV.3.1) sujetos a prórroga forzosa (como los de viviendas) el devengo se produce cuando se formalice el mismo, y la base imponible estará compuesta como mínimo por el importe de 3 anualidades, con independencia de que, finalmente, la duración

real del contrato sea superior o inferior a ese plazo. Y, en caso de ser inferior, no nace ningún derecho a obtener devolución del impuesto por la parte proporcional del tiempo, al tratarse de una resolución convencional del contrato.

En los derechos de superficie (analizados en el epígrafe IV.4.2.1.2), en los casos, ciertamente excepcionales, en los que su constitución tributa por el ITPO, y no por el IVA, el devengo se produce, en general, en el momento de la inscripción del derecho. Ello obliga a realizar estimaciones sobre el importe de la base imponible del ITPO, dado que la misma suele estar compuesta por dos elementos de cuantía incierta en el momento de la constitución: por un lado, un canon periódico cuya cuantía se conoce, pero también la misma se suele actualizar por un índice de precios que va variando; y, por otro, por el valor de un bien o instalación, que aún no existe.

Al margen de estas peculiaridades, la determinación del momento en que se realiza el acto o contrato gravado por el ITPO exige la concurrencia de dos requisitos: formalización escrita y traditio del bien o derecho objeto del contrato⁵⁷⁸.

II.1.3.1.-LA FECHA DE LOS DOCUMENTOS COMPRENSIVOS DE LOS HECHOS IMPONIBLES SUJETOS AL ITPO

En relación con el requisito de la formalización, determina la existencia de tres tipos de documentos que se pueden presentar a efectos de la liquidación del ITPO devengado: documento público, privado, y declaración sustitutiva del hecho imponible cuando el acto o contrato no se hayan formalizado documentalmente⁵⁷⁹.

Hecha esta distinción, para determinar la fecha en la que se entiende realizada la operación sujeta al ITPO, hay que estar a las normas generales civiles al

⁵⁷⁸ ZEJALBO MARTIN, J., "Jurisprudencia reciente sobre documentos privados y prescripción del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas", 21/01/2010.
www.notariosyregistradores.com/.../2010-documentosprivados-prescripcion.htm

MÁLVAREZ PASCUAL, L.A., "El inicio del plazo de prescripción en las transmisiones formalizadas en documento privado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales", *Estudios Financieros*, nº 277, 2006, pp.3-56.

⁵⁷⁹ Artículo 98.1 TRLITPAJD

respecto. Así, la fecha de un documento público será, en todo caso, la de su formalización de conformidad con el artículo 1218 CC. En el caso de documentos judiciales, se entenderá producido el acto o contrato sujeto al ITPO en la fecha de firmeza de la correspondiente resolución judicial⁵⁸⁰.

Mientras que, para establecer la fecha de un documento privado, se presume en la norma que su fecha es la de su presentación, salvo que se acredite fecha anterior con base en el artículo 1127 CC⁵⁸¹. En este sentido, la jurisprudencia y las resoluciones administrativas más recientes rechazan una interpretación limitativa de este precepto del CC, aceptando otros medios de prueba que acrediten fehacientemente la fecha del documento privado⁵⁸². Por tanto, podemos concluir que la fecha atribuida por la Administración a un documento privado puede destruirse, en todo caso, si se aportan medios de prueba suficientes.

Por último, en el caso de contratos que no se han formalizado por escrito, esta ausencia no impide que el hecho imponible se ha producido y, por tanto, el impuesto se ha devengado, pero evidentemente sí que dificulta la determinación de la fecha exacta del devengo. En este caso, la normativa vigente⁵⁸³ exige a los sujetos pasivos que presenten una declaración escrita sustitutiva sobre la realización del hecho imponible en la que consten las circunstancias relevantes para la liquidación, junto con la autoliquidación del impuesto.

⁵⁸⁰ Artículo 102.1 TRLITPAJD

⁵⁸¹ De acuerdo con este precepto se considerará que la fecha de un documento privado frente a terceros es: la de su incorporación o inscripción en un registro público, la de la muerte de cualquiera de los que lo firmaron; o bien la de su entrega a un funcionario público por razón de su oficio.

⁵⁸² Siguiendo la doctrina del TS sentada en sus Sentencias, todas de la Sala 3ª, Sección 2ª: de 3 de noviembre de 2010, recurso núm. 234/2006 (ROJ: STS 5860/2010); 15 de diciembre de 2010, recurso núm.86/2006 (ROJ: STS 7175/2010); 3 de abril de 2012, recurso núm. 2207/2011 (ROJ: STS 2279/2012); y 27 de julio de 2011, recurso núm.5836/2007 (ROJ: STS 4533/2011); y, la DGT resolvió de forma novedosa en este sentido en su Resolución V0432-14 de 17 de febrero de 2014. Cabe citar también la STSJ de la Comunidad Valenciana, de 7 de junio de 2005, recurso núm. 2107/2003, Resolución núm.431/2005 (ROJ: STSJ CV 3801/2005), por ser precursora, dado que, en general, hasta las referidas sentencias del TS, los TSJ y la DGT no se inclinaron por esta interpretación amplia del artículo 1227 CC.

⁵⁸³ Artículo 51.1 TRLITPAJD y 101.2 RITPAJD

II.1.3.2.-DEVENGO DEL ITPO EN LOS ACTOS SOMETIDOS A CONDICIÓN

La eficacia de los actos sujetos al ITPO puede verse suspendida si la misma se limita con **condiciones** o instituciones, pactadas entre los contratantes, que pueden provocar que no se entienda devengado el impuesto hasta que desaparezca la limitación.

A este respecto, es importante diferenciar entre las condiciones suspensivas y las resolutorias, dado que el efecto fiscal es muy distinto, según se establezca una u otra. La diferencia entre ambos tipos de condiciones se regula en la normativa civil, a la que se remite de forma expresa la norma tributaria.

A grandes rasgos, una condición se considera suspensiva cuando impide el comienzo de la eficacia jurídica del acto o contrato de que se trate hasta que la misma se cumple, quedando en suspenso el nacimiento de los derechos y obligaciones derivadas del contrato. Por tanto, en cuanto al devengo del ITPO, tal como establece el artículo 2.2 TRLITPAJD, ante una **condición suspensiva** no hay obligación de ingresar el impuesto hasta que no cumpla la condición. Ahora bien, la condición no afecta al plazo de presentación, únicamente al devengo a efectos del pago del impuesto, que queda suspendido. En este caso, el documento se presenta en la oficina liquidadora correspondiente autoliquidando sin ingreso. Si el documento es público, y la operación inscribible, se presentará en el Registro de la Propiedad correspondiente, que realizará una anotación de suspensión o aplazamiento de la liquidación, que se cancelará cuando se cumpla la condición y se acredite el pago del ITPO.

En cambio, una condición se califica como resolutoria cuando no afecta a la eficacia del acto o contrato salvo que se cumpla la misma. Es decir, el contrato surte sus efectos sin perjuicio de que, si se cumple la condición, cesan dichos efectos. Si la condición es resolutoria, no se suspende el devengo del impuesto, debiendo presentarse e ingresarse el mismo como si no existiera tal condición, sin perjuicio de que, en caso de que se cumpla la misma, con determinados requisitos, puede nacer un derecho a obtener la devolución del impuesto⁵⁸⁴. En este sentido, hay que tener en

⁵⁸⁴ Artículo 95 RITPAJD

cuenta que la norma equipara las condiciones resolutorias a la reserva del dominio a favor del transmitente hasta el pago total del precio.

El RITPAJD contemplaba⁵⁸⁵ otro supuesto de condición resolutoria: la condición que subordina la transmisión del dominio de terrenos o solares al otorgamiento de licencias o autorizaciones administrativas, siempre que la denegación no afecte a la licitud de la transmisión. Pero este apartado fue anulado por el Tribunal Supremo⁵⁸⁶, por lo que este supuesto debe considerarse como una condición suspensiva.

Para terminar, solo puntualizar que las condiciones, como limitaciones a la eficacia de los actos, surten efectos exclusivamente respecto al ITPO, pero en ningún caso frente al IAJD. Es decir, que, aquellas operaciones inmobiliarias que, por aplicación de las normas de deslinde ITPO-IVA, resulten gravadas por el IVA (sujetas y no exentas) y sujetas al IAJD, como consecuencia del cumplimiento de los requisitos del artículo 30.1 y 31.2 TRLIPAJD, el devengo del IAJD en ningún caso se va a ver afectado por ningún tipo de condición o limitación a la eficacia del acto, acordada o impuesta entre los contratantes, tal como establece, incluso, el TEAC⁵⁸⁷.

En cuanto a la tributación de las propias condiciones establecidas en escritura pública, las condiciones suspensivas no están sujetas ni al ITPO al no suponer desplazamiento patrimonial oneroso alguno, ni al IAJD por no ser inscribibles en Registros Públicos.

En cambio, en el caso de las condiciones resolutorias explícitas, que afectan a la transmisión de inmuebles, de contenido económico⁵⁸⁸, sí que hay varios supuestos en los que la constitución va a tributar, bien por el ITPO -por equiparación a las hipotecas-⁵⁸⁹, bien por el IAJD -por cumplir los requisitos de sujeción a este impuesto⁵⁹⁰-. Así:

⁵⁸⁵ Apartado 4 del artículo 2 RITPAJD

⁵⁸⁶ STS de 5 de diciembre de 1998, recurso núm. 609/1995 (ROJ: STS 7315/1998 ;RJ 1998/9513)

⁵⁸⁷ Resolución TEAC de 16 de enero de 2014, núm. 01429/2011/00/00

⁵⁸⁸ Generalmente el objeto económico de la condición resolutoria explícita es la parte del precio de la transmisión aplazada, al ser este el supuesto recogido en el artículo 11 LH de oponibilidad frente a tercero del pago aplazado de una transmisión, que es la principal causa de la inserción de este tipo de condición en los contratos de transmisión de inmuebles.

⁵⁸⁹ Artículo 7.3 TRLITPAJD y artículo 12 RITPAJD

⁵⁹⁰ Artículos 30.1 y 31.2 TRLITPAJD

- a) Si la transmisión del inmueble es empresarial, y está sujeta y no exenta de IVA, la constitución de la condición resolutoria no tributa ni por IVA ni por ITPO, pero sí tributará por el IAJD, así como su cancelación.

- b) Si la transmisión del inmueble es empresarial y está sujeta, pero exenta del IVA, y, por tanto, pasa a quedar sujeta al ITPO, la constitución de la condición resolutoria explícita que garantice el precio aplazado se equipara a una hipoteca y tributa por el ITPO, siempre que proceda en función de la naturaleza de la persona o entidad que la constituya.

Cabe plantearse si también se produce dicha equiparación en cuanto a la cancelación de la condición resolutoria -es decir, si la misma quedaría sujeta al ITPO-, debiendo concluir de forma unívoca, en sentido negativo, tal como ha sentado la propia Administración ⁵⁹¹ con base en que la equiparación que realiza la normativa del ITPAJD entre la condición resolutoria y la hipoteca no se establece a todos los efectos, sino exclusivamente en cuanto a la constitución de ambas figuras, y sólo en el caso de que la misma quede sujeta al ITPO.

- c) Si la transmisión del inmueble está sujeta a ITPO, tanto la constitución como la cancelación de condición resolutoria en garantía de pago aplazado o con cualquier otro contenido económico quedan sujetas al gravamen gradual del IAJD. En este caso, cabe plantearse también si cabe la equiparación entre condición resolutoria e hipoteca a efectos de extender a la cancelación de las primeras la exención prevista en el artículo 45.1.B.TRLITPAJD para la cancelación de las segundas. También en este caso, hay que concluir en sentido negativo; en primer lugar, porque como ya he aclarado, dicha equiparación se refiere exclusivamente al gravamen del ITPO, y, en segundo lugar, por la prohibición expresa de la analogía contenida en la LGT.

⁵⁹¹ Resolución DGT V2088-08 de 6 de noviembre y V2652-10, de 9 de diciembre, entre otras.

II.2.-EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

La imposición sobre el valor agregado o añadido es, sin ningún género de duda, la más importante de carácter indirecto en los sistemas tributarios modernos, siendo su finalidad gravar el consumo a través de las distintas fases que integran el proceso de producción y distribución de bienes y servicios.

II.2.1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LA IMPOSICIÓN SOBRE EL VALOR AÑADIDO

El análisis histórico comparado muestra como los sistemas tributarios se han asentado por definición sobre la imposición directa, con base en indicadores de capacidad económica generalmente aceptados, pero su falta de suficiencia y los defectos estructurales del diseño de las Haciendas han derivado en el abuso de otras medidas, entre las que destaca el aumento de la imposición indirecta, a pesar de que el “consumo”, o mejor dicho, los diferentes consumos, han sido tradicionalmente cuestionados como indicadores de capacidad económica -base de cualquier figura impositiva dentro de un sistema tributario, y desde luego, en el español donde tal principio viene recogido de forma expresa en la Constitución-.

Al margen de esta polémica, la imposición sobre el valor añadido está, hoy por hoy, generalmente extendida por los cinco continentes (con la excepción significativa de los Estados Unidos).

Como se observa en la siguiente Tabla, se trata de un fenómeno tributario tardío, que comenzó a partir de la mitad del siglo XX , pero en la década de los 90, su expansión fue espectacular, implantándose en países radicalmente opuestos a nivel cultural, geo-político y económico.

Tabla 7: Países con impuesto sobre el valor añadido/agregado en la actualidad

PAIS	INTRODUCCION IVA
ALBANIA	1996
ALEMANIA	1968
ANTILLAS HOLANDEAS	1999
ARGELIA	1992
ARGENTINA	1975
ARMENIA	1992
AUSTRALIA	2000
AUSTRIA	1973
AZERBAIYÁN	1992
BAHREIN	1991
BANGLADESH	1991
BARBADOS	1997
BELARÚS	1992
BELGICA	1971
BENIN	1991
BOLIVIA	1973
BOTSWANA	2002
BRASIL	1967
BULGARIA	1994
BURKINA FASO	1993
CABO VERDE	2004
CAMBOYA	1999
CAMERÚN	1999
CANADÁ	1991
CHAD	2000
CHILE	1975
CHINA	1994
CHEQUIA	1993
CHIPRE	1992
COLOMBIA	1975
CONGO	1997
COREA	1977
COSTA RICA	1975
COSTA DE MARFIL	1960
CROACIA	1998
DINAMARCA	1967
ECUADOR	1970
EGIPTO	1991
EL SALVADOR	1992
ESLOVAQUIA	1993
ESLOVENIA	1999
ESPAÑA	1986
ESTONIA	1992
ETIOPÍA	2003
FIJI	1992
FILIPINAS	1988
FINLANDIA	1994
FRANCIA	1954
GABÓN	1995
GAMBIA	2003
GEORGIA	1992
GHANA	1998
GRECIA	1987
GUATEMALA	1983
GUINEA	1996
HAITÍ	1982
HONDURAS	1976
HOLANDA	1969
HUNGRIA	1988
INDONESIA	1985
IRLANDIA	1972
ISLANDIA	1990
ISRAEL	1976
ITALIA	1973
JAMAICA	1991
JAPÓN	1989
JORDANIA	2001
KAZAJSTÁN	1992
KENYA	1990

PAIS	INTRODUCCION IVA
LESOTHO	2003
LETONIA	1992
LIBANO	2002
LITUANIA	1992
LUXEMBURGO	1970
MACEDONIA	2000
MADAGASCAR	1994
MALAWI	1989
MALI	1991
MALTA	1995
MARRUECOS	1986
MAURICIO	1998
MAURITANIA	1995
MÉXICO	1980
MOLDAVIA	1992
MONGOLIA	1998
MOZAMBIQUE	1999
NAMIBIA	2000
NEPAL	1997
NICARAGUA	1975
NÍGER	1986
NIGERIA	1994
NORUEGA	1970
NUEVA ZELANDA	1986
PAKISTÁN	1990
PANAMÁ	1977
PAPÚA NUEVA GUINEA	1999
PARAGUAY	1993
PERÚ	1973
POLONIA	1993
PORTUGAL	1986
REINO UNIDO	1973
REPÚBLICA CENTROAFRICANA	2001
REPÚBLICA DOMINICANA	1983
REPÚBLICA KIRGUISA	1992
RIVERA OCCIDENTAL Y FRANJA DE	1976
RUMANIA	1993
RUSIA	1992
RWANDA	2001
SAMOA	1994
SENEGAL	1980
SERBIA Y MONTENEGRO	2003
SINGAPUR	1994
SRI LANKA	1998
SUDAFRICA	1991
SUDÁN	2000
SUECIA	1969
SUIZA	1995
SURINAM	1999
TAILANDIA	1992
TAIWÁN	1986
TANZANIA	1998
TAYIKISTÁN	1992
TOGO	1995
TRINIDAD Y TOBAGO	1990
TÚNEZ	1988
TURKMENISTÁN	1992
TURQUÍA	1985
UCRANIA	1992
UGANDA	1996
URUGUAY	1968
UZBEQUISTÁN	1992
VANUATU	1998
VENEZUELA	1993
VIETNAM	1999
ZAMBIA	1995
ZIMBAWE	2004

FUENTE DATOS: International Bureau of Fiscal Documentation (<http://www.ibfd.org/>)
Corporate Taxes 2003-2004, Worldwide tax Summaries (PricewaterhouseCoopers)

Y, si bien no todos los países tienen un IVA, lo cierto es que todos cuentan con gravamen general sobre las ventas o el consumo, lo cual es indicativo de la incontestable relevancia de esta imposición, al margen de la controversia doctrinal que pueda existir sobre la capacidad económica que someten a gravamen.

En definitiva, se puede afirmar que los impuestos indirectos sobre el volumen de ventas es la imposición sobre la que se asienta la financiación de las Haciendas desde principios del siglo XX. Y, aunque en España se introdujo esta imposición (en la forma moderna en que la entendemos) de forma tardía, en comparación con otros Estados, curiosamente son numerosos los autores internacionales que han identificado el origen de esta imposición en la alcabala castellana, y en tributos similares que, tomándola como prototipo, se impusieron en la Edad media en Francia, Italia o Alemania.⁵⁹²

A raíz de la revolucionaria reforma fiscal de 1845, se había optado en nuestro país por sustituir la alcabala sobre mercancías por **Impuestos sobre consumos** específicos (conocidos como: los Consumos), que legislativamente quedaron englobados en el Impuesto sobre Derechos Reales⁵⁹³, cuya evolución histórica analicé el estudio de los antecedentes históricos del ITPO, y a ella me remito.

Las cifras registradas de los Consumos demuestran⁵⁹⁴ : una apabullante falta de equidad y de eficiencia, además de graves desequilibrios estructurales en la composición de la imposición indirecta en España. Entre estos defectos destacan: la excesiva concentración de la recaudación sobre inputs primarios de todo el proceso productivo, la regresividad en el reparto de la carga tributaria, la excesiva complejidad administrativa, falta de generalidad, y el inadecuado tratamiento de las exportaciones que afectaba muy negativamente a la competitividad de los productos españoles en el

⁵⁹² EINAUDI, L., "Un precedente della Tassa Scambi od imposta sull'entrare; l'alcavala Spanuola", *Rivista di Storia Economica*, vol V, 1940, pp. 22y 51.

GRABOWER, R., *Die Geschichte der Umsatzsteuern un ihre gegenwärtige Gestaltung mi Inland und in Ausland*, Ed.Heymann, Berlin, 1925, pp 147-162 y 275-280

POPITZ , J., citado en el trabajo de SCHMÖLDERS, G., *Die Umsatzsteuern*, Handbuch der Finanzwssenschaft, vol II, Ed.J.C.B.Mohr, Tübingen 1956, p.566 .

DUE, J.F., *Sales Taxation*. Routledge and Kegan, London, 1957, pp.51

⁵⁹³ En este impuesto se englobaban: el impuesto sobre transmisión de bienes inmuebles, el de sucesiones, el del Timbre, los Consumos y la renta de Aduanas.

⁵⁹⁴ Vid. Informe del Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento: El desarrollo Económico en España, OCYPE, Madrid, 1962, pp.169 y ss.

exterior⁵⁹⁵. Las continuas propuestas que se fueron sucediendo, de sustituir la imposición sobre consumos específicos por un impuesto monofásico o un IVA, no encontraron el necesario apoyo institucional para materializarse, optándose finalmente por el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas (en adelante, ITE) en relación con el cual bastaría señalar, para tomar conciencia de sus múltiples defectos que fue bautizada por FUENTES QUINTANA como la “nueva alcabala española”⁵⁹⁶.

Tras la Ley de presupuestos de 1900, que reformó los Consumos, en el período 1920-1940 tuvo lugar la conocida como “reforma silenciosa”, llevada a cabo por el funcionario de Hacienda Flores de Lemus que, no obstante, tuvo más incidencia en la imposición directa que en la indirecta y, en la práctica, en cualquier caso, menos de la que hubiera sido deseable, debido a la convulsa etapa política vivida en España.

En 1940, tras la Guerra Civil, la Ley de 16 de diciembre de 1940 reformó ligeramente los impuestos, quedando los consumos subsumidos en la Contribución de Usos y Consumos, que fue reordenada por la Ley de Presupuestos de 1957, pasando a denominarse Impuesto General sobre el Gasto. A pesar de su denominación, seguía siendo un impuesto sobre consumos específicos.

Tal como se muestra en la siguiente Tabla, no volvió a aplicarse un impuesto general sobre el consumo en España hasta 1964⁵⁹⁷ con la introducción del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas (ITE)⁵⁹⁸, que fue el predecesor inmediato del

⁵⁹⁵ FUENTES QUINTANA, E., *Las reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, Editorial Crítica, Madrid 1990, pp.252 a 259.

⁵⁹⁶ FUENTES QUINTANA, E., *Las reformas tributarias en...*[op.cit]., p.270

⁵⁹⁷ No obstante hubo varios intentos previos, que no llegaron a prosperar: el Plan de Reforma de 1918 y el Proyecto de Ley de 1919 que, curiosamente, contenían un impuesto sobre ventas monofásico, en contra de los que se estaban y se siguieron estableciendo en el resto del mundo, de carácter plurifásico. Posteriormente, la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940, estableció la Contribución de Usos y Consumos que en contra de su nombre, no fue ni un tributo unitario ni generalizado sobre las ventas sino, de nuevo, un tributo sobre consumos específicos, afectó negativamente a la competitividad de la economía española frente al exterior, si bien su enorme potencia recaudatoria queda fuera de toda duda a la luz de los datos disponibles. Se pasó de 1.615 millones de pesetas en 1942, a 5.114 millones en 1951, a 14.618 millones en 1958 y a 22.761 millones en 1961, evolución recaudatoria inédita en términos relativos en nuestra historia financiera (Fuente: INE <http://www.ine.es>).

⁵⁹⁸ El ITE se creó por la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario y se reguló por el TR aprobado por Decreto 3314/1966, de 29 de diciembre. Según su ley de creación, supuso la refundición en un solo tributo de carácter general, los distintos conceptos impositivos comprendidos en el ámbito de los impuestos de Derechos reales, Timbre y Gasto, que afectaban de manera directa

IVA. A pesar de su denominación y su vocación generalista, lo cierto es que el ITE coexistía con otros 14 tributos más ⁵⁹⁹ y hasta 10 tasas y exacciones fiscales, todos los cuales fueron derogados al entrar en vigor el IVA.

Tabla 8: Antecedentes históricos de la imposición sobre el consumo en España

AÑO	NORMATIVA BÁSICA	IMPUESTO
s. XV hasta 1845	Cuaderno de Alcabalas (Reyes Católicos) 146 Leyes	Alcabala
ORIGEN DEL ACTUAL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL		
1845	Ley de Presupuestos de 1845	Impuesto sobre Consumos (1)
1900	Ley de Presupuestos de 1900	Impuesto sobre Consumos (1)
1920-1940	"Reforma silenciosa" de Flores de Lemus	Impuesto sobre Consumos (1) - reforma-
1940	Ley de 16 de diciembre de 1940	Contribución de usos y consumos
1957	Ley de Presupuestos de 1957	Impuesto General sobre el Gasto
1964	LGT (Ley 230/1963) Ley 41/1964 Reforma sistema tributario TR del ITE aprobado por Decreto 3314/1966	Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas (ITE) y otros (2)
1977	Ley de Medidas Urgentes para la Reforma Fiscal de 1977 CE 78	ITE y otros tributos (2)
01/07/1980	Ley 6/1979, sobre Régimen Transitorio de la Imposición indirecta, relativas a las transmisiones empresariales de bienes inmuebles RD 15/1979 sobre Medidas Urgentes de Apoyo a la Vivienda Ley 41/1980, de 5 de julio, de medidas urgentes de apoyo a la vivienda RD 2608/1981 Reglamento ITE	ITE (se añaden transmisión y arrendamiento inmuebles)
1986	Ley 30/85, del IVA Reglamento RD 2028/1985	IVA
1992	Ley 37/1992 (vigente) Reglamento RD 1624/92	IVA

(1) Dentro del Impuesto de Derechos Reales y sobre el Timbre del Estado

(2) El ITE coexistía con 14 tributos más y 10 tasas y exacciones parafiscales, todos ellos derogados por el IVA

a las operaciones típicas en el tráfico de las empresas mercantiles. El ITE se diseñó como un impuesto plurifásico en cascada. Las ventajas teóricas que se argumentaron para inclinarse por esta opción eran que la mayor extensión de la base permitía aplicar tipos muy bajos, las ventajas de su gestión administrativa tanto para la Administración como para los contribuyentes y la supuesta reducción del fraude fiscal por la falta de incentivos.

⁵⁹⁹ Como el Impuesto sobre el Lujo, el Impuesto especial sobre bebidas refrescantes, el Impuesto de compensación de gravámenes interiores, la desgravación fiscal a la exportación, o las percepciones de la Seguridad Social Agraria, entre otros.

No obstante, hay que puntualizar que, si bien esta reforma implicó la separación entre las transmisiones civiles (sujetas al ITPO) y las mercantiles (sujetas al ITE), como ya he mencionado, se exceptionaron precisamente las de bienes inmuebles hasta 1980 con la promulgación de la Ley 32/1980 de 21 de junio, LITPAJD

Entre los defectos iniciales más relevantes del ITE destacan⁶⁰⁰: el tratamiento de las operaciones exteriores, al someter a gravamen las exportaciones (con derecho a devolución) en detrimento de la competitividad de nuestros productos; la enorme carga administrativa que suponía para las empresas; la complejidad de la recaudación y revisión del impuesto por parte de la Administración tributaria. Además, la exacción en cada transacción derivó en la extensión desmesurada del impuesto, del timbre, y la aplicación ponderada del impuesto llevó a introducir medidas discriminatorias que no hicieron sino favorecer la integración empresarial mermando la productividad y aumentar la complejidad del impuesto que llegó a tener 17 tipos diferentes de gravamen simultáneos, además de los problemas derivados de la necesaria convivencia con impuestos especiales y monopolios fiscales.

Algunos de estos defectos fueron resolviéndose a través de los tres desarrollos reglamentarios que se realizaron de la Ley del impuesto⁶⁰¹, a la vez que se iba adaptando la estructura del impuesto, con vistas a la introducción del IVA. Ciertamente se puede afirmar que el ITE nació con vocación de impuesto transitorio y preparatorio del IVA.

Curiosamente, la evolución en Europa de la imposición sobre el consumo fue justo la contraria. En general se suprimieron las imposiciones medievales sobre ventas o el consumo, al ser generalizada la idea de que eran contraproducentes para las economías nacionales, basada en la experiencia de la alcabala española. Y no volvieron a introducirse hasta el fin de la Primera Guerra Mundial con la finalidad inicial de obtener recaudación para sufragar las economías maltrechas tras, primero, la contienda bélica (siguiendo los pasos de la denostada alcabala como vemos) y,

⁶⁰⁰ OTERO, J., Tránsito del I.T.E al I.V.A, Asociación para el Progreso de la Dirección, Madrid, 1982.

⁶⁰¹ Decretos de 30 de junio de 1964, 23 de diciembre de 1971 y 19 de octubre de 1981.

segundo, la gran depresión del 29; y, posteriormente, sufragar el ingente gasto público que supuso la Segunda Guerra Mundial.

Estas enormes necesidades de ingresos públicos provocaron el establecimiento sucesivo⁶⁰² de impuestos generales sobre el consumo plurifásicos; es decir, en cascada, dotados, por tanto, de defectos similares a los de nuestra denostada alcabala. Fue precisamente el objetivo de eliminar el efecto negativo de la cascada en estos impuestos lo que llevó a Francia a diseñar e introducir en su sistema tributario el precursor del IVA, el impuesto sobre la producción, promulgado en 1939.

Ahora bien, llegar a la conclusión generalizada de que el IVA es la vertiente más perfeccionada del impuesto sobre el volumen de ventas no ha sido un camino fácil, ni unánime. Numerosos autores⁶⁰³ defendieron durante años las enormes ventajas de esta modalidad de imposición sobre la ventas, sobre las existentes, sin que consiguieran la traslación práctica del mismo, hasta que un funcionario francés, Maurice Lauré, propuso en 1952 la unificación en su país de toda la imposición indirecta en torno a un impuesto sobre el valor añadido, siendo aprobado por el Parlamento francés dos años después.

⁶⁰² Alemania (1916), Francia (1917), Italia (1919), Canadá (1920), Bélgica (1921), Luxemburgo (1922), Austria (1923), Australia (1930), Holanda y Nueva Zelanda (1933), Noruega (1935) Gran Bretaña (1940, Finlandia y Suiza (1941)

⁶⁰³ Cronología previa a la instauración de los IVAs modernos:

1919: El empresario Von Siemens se considera el creador del actual IVA europeo, al proponer y defender ante el Consejo Económico del Reich alemán la sustitución del impuesto plurifásico existente por una IVA, si bien su propuesta fue rechazada por el Canciller Luther. Vid., SCHMÖLDERS, G., *Die Umstazsteuern*, Handbuch der Finanzwissenschaft, W. Gerloff y F. Neumark, Vol. II, 1956, p.628

1921: Thomas S. Adams (EEUU)

1935: G. Colm propone sustituir en los EEUU los gravámenes sobre los salarios que se empleaban para financiar los subsidios por desempleo por un IVA

1940: Paul Studenski (EEUU) publica un artículo significativo sobre las ventajas del IVA: "Towards a Theory of Business Taxation", *The Journal of Political Economy*, N° 48, 1940, pp.621 a 649

1950: Obtiene la aprobación legislativa el IVA diseñado por Carl Shoup en Japón aunque finalmente no entró en vigor. Vid. KIMURA, T., "Un plan inexecuté: la Taxe sur la Valeur Ajoutée en Japon", *Revue de Science Financière*, n° 48, 1956, pp.592 y ss.

1953: El estado de Michigan (EEUU) introduce en el derecho fiscal positivo el primer IVA, si bien como forma de gravamen sobre las empresas

1954: Con base en la propuesta efectuada por el funcionario de la Hacienda francesa Maurice Lauré un año antes, se aprueba en Francia la *Taxe sur la valeur ajoutée* (TVA), el 1 de abril como impuesto sobre el volumen de ventas.

El IVA comunitario es descendiente directo de este primer IVA francés, hasta el punto de que Francia apenas tuvo que realizar unas ligeras modificaciones cuando se armonizó el impuesto a nivel europeo. No se puede decir lo mismo de otros Estados Miembros. Como se aprecia en el ANEXO 4, en las primeras adhesiones hubo bastante retraso en la aplicación del IVA, encontrando Estados, como Italia, que tardaron incluso varias décadas tras su adhesión a las CCEE, en aplicar el IVA comunitario. En cambio, en 1986, cuando se produjo la adhesión de España y Portugal, de forma inédita, coincidieron ambas circunstancias. Y, a partir de ahí, se invirtió la situación, de manera que los Estados miembros, que se iban anexionando a la UE, lo hacían habiendo introducido previamente un IVA en sus sistemas tributarios, muy similar, cuando no idéntico al comunitario; armonizándolo con el mismo, tras su incorporación.

El Consejo Europeo comenzó a estudiar, con base en el IVA francés, la posibilidad de adoptarlo como impuesto común europeo, empezando a dictar normas en 1967. Las etapas más importantes de este proceso fueron:

En la Primera Directiva sobre el IVA 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril, se estableció el carácter obligatorio del impuesto para todos los Estados miembros, que debían renunciar a sus impuestos en cascada.

En la Segunda Directiva del Consejo 67/228/CEE, de 11 de abril, se estableció la limitación máxima a tres tipos impositivos y el sistema de deducción automática del IVA

Y la Sexta Directiva de IVA, fundamental en la armonización del impuesto, estableció la base uniforme del impuesto en todo el territorio de las CCEE.

Como conclusión, el IVA comunitario es un impuesto armonizado en el ámbito de la Unión Europea, de acuerdo con la normativa comunitaria vigente, que se detalla en el ANEXO 2.

En España, el primer proyecto de Ley del IVA se presentó en 1978, al que le siguió otro, en 1981. Finalmente, la introducción del IVA, sustituyendo al ITE, se realizó a través de la Ley 30/1985, de 2 de agosto y su Reglamento, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de Octubre.

Estas normas fueron derogadas por las vigentes en la actualidad, la **Ley 37/92 de 28 de diciembre** (en adelante LIVA) y su Reglamento aprobado por **RD 1624/92 de 29 de diciembre** (en adelante RIVA), que han sido objeto de continuas y numerosas modificaciones; para incorporar a nuestro ordenamiento la normativa comunitaria, extremadamente prolífica en esta materia, para corregir aspectos que el Legislador consideró mejorables o que estaban ocasionando problemas concretos - como el concepto de obras de rehabilitación, la renuncia a la exención de las operaciones inmobiliarias, la inversión del sujeto pasivo, etc., entre otras muchas-, o simplemente para introducir medidas concretas como los aumentos de los tipos de gravamen.

II.2.2.- VALORACIÓN DE LAS VENTAJAS E INCONVENIENTES DE LA IMPOSICIÓN SOBRE EL VALOR AÑADIDO COMO IMPUESTO SOBRE VENTAS

Las razones del indiscutible éxito de la imposición sobre el valor agregado en el mundo hay que buscarlas en sus ventajas, unidas a los defectos estructurales de las alternativas.

Hay que puntualizar, no obstante, que no existe un único IVA, sino que existen varios modelos de este impuesto ciertamente dispares en aspectos del impuesto como la base imponible, la actividad económica sobre la que recae o el mecanismo establecido para compensar el impuesto soportado. Por ello me centraré en las características comunes de todos los modelos aplicados en la actualidad de IVA, y especialmente, a las del IVA comunitario, para compararlo con las imposiciones alternativas.

Al margen de estas divergencias, lo cierto es que realmente no se ha optado de forma generalizada por el IVA porque se considere un impuesto indirecto técnicamente perfecto o ideal, sino más bien porque es el que más ventajas -o menos inconvenientes-, según se mire, presenta.

A título de ejemplo veamos el caso europeo, enormemente ilustrativo. La configuración original de la actual UE como una unión aduanera implicaba que el comercio interior se desarrollara en condiciones de igualdad fiscal, y que los productos exportados salieran libres de impuestos con el fin de mejorar la competitividad de los mismos. Para ello había varias soluciones. La más correcta, desde el punto de vista

técnico, hubiera sido bien unificar el alcance y tipos de cada uno de los tributos existentes en cada uno de los Estados miembros, o bien sustituirlos por un único tributo europeo, pero la cesión de soberanía que hubieran tenido que realizar los Estados miembros para poder llevarla a cabo la hacían políticamente inviable.

La otra solución era establecer un mecanismo de exención de las exportaciones para que los productos de todos los Estados miembros circularan por la UE y salieran de ella fiscalmente sin impuestos indirectos en origen, con el fin de no mermar su competitividad. Para que esta solución se pudiera instrumentar se requerían dos condiciones que no poseían ninguno de los impuestos sobre el volumen de ventas existentes en Europa, excepto el francés: primero, que la carga tributaria incorporada a cada producto fuera perfectamente identificable, para lo cual el impuesto tenía que contabilizarse aparte; y, segundo, que los productos nacionales circularan también libres de impuestos dentro de la UE hasta llegar al consumidor final, destinatario del impuesto mediante el mecanismo del crédito en el impuesto.

En definitiva, la adopción del IVA, especialmente en Europa, se debió, más que a sus virtudes impositivas, a motivos técnicos que hacían que fuera la “solución” menos conflictiva a los problemas que planteaba la unión aduanera y económica entre los Estados miembros en relación con la productividad y competitividad de sus economías.

II.2.2.1.- VENTAJAS DE LA IMPOSICIÓN SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Con esta base, **las ventajas generalmente aceptadas del IVA** son⁶⁰⁴: su elevado nivel de recaudación, su elevado rendimiento o eficacia, su neutralidad interior y exterior, su utilidad como instrumento de política económica, y el balance positivo frente a las alternativas.

También suelen citarse, como ventajas, los reducidos costes de funcionamiento, en sus dos vertientes: administrativos y de cumplimiento, pero, en mi opinión, hay que relativizarlas; es decir, pueden darse, si se compara con otras figuras impositivas, pero analizaré este aspecto como inconveniente por las razones que expondré.

⁶⁰⁴ EBRILL, L.P., KEEN, M., BODIN, J.P. Y SUMMERS, V.P., *The modern VAT*, FMI, Washington DC, 2001, p.60.

1ª) La generalidad con que se aplica el impuesto determinan su **gran capacidad recaudatoria**, permitiendo al Tesoro Público obtener un importante incremento de los ingresos públicos ⁶⁰⁵ sin producir, al menos teóricamente, distorsiones en el funcionamiento de la economía. Ahora bien, esta generalidad se deriva del objetivo básico del IVA, que es gravar el consumo final de todos los ciudadanos, y la práctica del impuesto ha demostrado que la misma se ve mermada por el excesivo uso de exenciones, tipos reducidos y por las modalidades de fraudes que han ido surgiendo relacionados con este impuesto.

2ª) Además, aunque existen opiniones contrapuestas⁶⁰⁶, en general se admite que la **eficiencia** o rendimiento del impuesto, como relación entre los ingresos que se obtienen por él y los costes de gestionarlo, es muy elevado. Si bien, en la práctica, los sistemas de IVA incorporan exenciones y otros factores que van en detrimento de la eficiencia del impuesto, como analizo más adelante.

3ª) La **neutralidad interior** del IVA se ha predicado siempre como una de sus virtudes esenciales, aunque hay que matizarla. En primer lugar, no existe unanimidad sobre el significado exacto de este concepto. En general, se considera que un impuesto es neutral cuando no tienen ningún efecto adverso sobre la asignación de recursos de la economía; es decir, sobre las decisiones de los consumidores y productores ⁶⁰⁷. Evidentemente, no existe ningún impuesto totalmente neutral. Cabe hablar, por tanto, de que el IVA es el impuesto general sobre las ventas más neutral, en comparación con las alternativas por ser el que ha demostrado que provoca menos distorsiones en la asignación de los recursos productivos, al incorporarse a cada fase con un a menor carga impositiva por no tener el efecto acumulativo de las otras alternativas.

⁶⁰⁵ Se ha calculado, teniendo en cuenta todos los países con IVA, que cada punto porcentual que aumenta el tipo general del IVA, eleva la proporción entre la recaudación obtenida por el IVA y el consumo privado en aproximadamente 0,6 puntos porcentuales de promedio. *Vid*, EBRILL, L.P. [*et al*], *The modern* [op.cit], p.69..

⁶⁰⁶ EMRAN, M.S., STIGLITZ, J.E., "On Selective Indirect Tax Reform in Developing Countries", *Journal of Public Economics*, Elsevier, nº 89, abril 2005, pp.599-623.

⁶⁰⁷ SULLIVAN, C.K., *The Tax on Value Added*, Columbia University Press, New York, 1965, traducido y publicado en España: "El impuesto sobre el valor añadido, IEF, Madrid, 1978, p.339.

LAMPREAVE, J.L., GIMENO, J.A. y TEROL, A., *La empresa española ante el Impuesto sobre el Valor añadido*, IE, Madrid, 1985, p.43 y 64.

La neutralidad interior implica que el impuesto no afecta a las decisiones de inversión y consumo y, en la práctica, se traduce en que su aplicación es independiente de la longitud y circunstancias de los procesos de producción o distribución de bienes y servicios; es decir, que su incidencia sobre el consumidor final es siempre la misma⁶⁰⁸. Esto implica que el IVA soportado no es un coste empresarial ya que se recupera por el mecanismo de la deducción con lo que se consiguen dos efectos deseables: la supresión de los alicientes a la integración empresarial y el estímulo a la inversión empresarial.

Ahora bien, existen varios aspectos del IVA que afectan negativamente a su neutralidad interior. Centrándome en la experiencia comunitaria destacan:

- La existencia de tipos múltiples, numerosas exenciones y varios regímenes especiales a los que se acogen un porcentaje elevado de los sujetos pasivos del impuesto⁶⁰⁹, incluyendo algunos mecanismos técnicos del propio impuesto que limitan el derecho a la deducibilidad de las cuotas soportadas -como la regla de la prorrata o los sectores diferenciados-, así como el establecimiento de métodos indiciarios o aproximativos en algunos regímenes especiales.
- La coexistencia del IVA con otros impuestos (IIEE) sobre determinados bienes.

⁶⁰⁸ El considerando 7) de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del IVA, dispone que: “El régimen común IVA, incluso en el supuesto de que los tipos impositivos y las exenciones no se armonicen totalmente, debe conducir a una neutralidad en la competencia, en el sentido de que en el territorio de cada Estado miembro los bienes y servicios de naturaleza análoga soporten la misma carga fiscal, sea cual fuere la longitud de su circuito de producción y distribución.”

⁶⁰⁹ En España existen hasta 8 regímenes especiales atendiendo a la actividad desarrollada o el tipo de bienes sobre el que ésta recae. La existencia de los mismos se justifica principalmente en las excesivas cargas formales que el régimen general implica para determinados sujetos pasivos o actividades. De manera que, a cambio de introducir importantes distorsiones mermando la neutralidad del IVA (por efecto sobre todo, de las estimaciones en las que se basa el funcionamiento de casi todos ellos) se simplifica ostensiblemente la gestión del impuesto, tal como ocurre en 6 de ellos: el simplificado; el de agricultura, ganadería y pesca; agencias de viajes ; servicios de prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o electrónicos en el IVA; grupos de entidades; y seguramente el menos neutral de todos, el de recargo de equivalencia para el comercio minorista (de aplicación totalmente residual en la UE). Por su parte el Régimen especial del oro de inversión persigue según directrices comunitarias, favorecer su uso como instrumento financiero. Y, en cuanto al último de ellos, el Régimen de bienes usados objetos de arte, antigüedades y bienes de colección, su finalidad esencial es evitar una posible doble imposición que provocaría un efecto pirámide en el precio de este tipo de bienes.

- Los sistemas articulados para la cesión parcial de la recaudación obtenida por el IVA a los territorios internos definidos en algunos Estados Miembros (como las CCAA, en España)
- La falta de armonización en la tributación de determinados entes cuando realizan actividades empresariales, como el sector público o las entidades sin ánimo de lucro que oscilan según el Estado miembro, entre la no sujeción a la exención total o parcial, no estando siempre justificadas tales excepciones que, inevitablemente, merman la neutralidad del impuesto.
- La aplicación generalizada y preferente del principio de devengo sobre el de caja, que obliga a ingresar las cuotas devengadas aunque no se hayan cobrado. Esta situación provoca evidentes problemas financieros para las empresas, por el desfase existente entre el momento del devengo, el de la deducción de las cuotas soportadas, los plazos de ingreso y los de devolución del saldo a favor del contribuyente.
- En este sentido, la Directiva 2010/45/EU de 13 de julio, permitía a los Estados miembros, establecer, a partir del 1 de enero de 2013, regímenes de aplicación del principio de caja pero no con carácter generalizado sino solo para ciertas operaciones y sujetos pasivos⁶¹⁰. España ha ejercido esta habilitación mediante la aprobación del régimen especial del criterio de caja, en el artículo 23 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización introduce el Régimen especial del criterio de caja en el Capítulo X del Título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (art. 163 decies y sig.), con efectos desde el 1 de enero de 2014. Y, otros Estados Miembros también la han ejercido, si bien, de forma distinta. Por ejemplo en Francia se mantiene

⁶¹⁰ Si bien, la aplicación de este criterio se ha sujetado a múltiples requisitos y limitaciones que conllevan, inevitablemente, un aumento de los costes de cumplimiento y un efecto financiero limitado al extenderse sus consecuencias también al IVA soportado relacionado con las operaciones pendientes de cobro, cuya deducibilidad queda en suspenso hasta que se cobra y, por tanto, se ingresa, el IVA devengado. Y para la Administración Tributaria también representa un aumento de los costes de gestión del impuesto al tener que pasar de verificar la fecha de las facturas a la fecha del cobro/pago.

el principio de devengo para las entregas de bienes, y se ha introducido el de caja para las prestaciones de servicios

4ª) En cuanto a la **neutralidad exterior** persigue que los productos nacionales circulen en igualdad de condiciones que los procedentes del exterior. En la práctica se traduce en que la mecánica de funcionamiento de este impuesto permite cuantificar exactamente la carga tributaria soportada por cada producto en cualquier fase de su proceso productivo. Esta neutralidad, unida a la transparencia del IVA respecto del comercio exterior, justifica su elección como tributo de general aplicación en la UE.

También en este caso, centrándonos en la evidencia del IVA comunitario, existen aspectos del impuesto que afectan negativamente a su neutralidad:

- La no aplicación en el TAI de la UE del principio de tributación en origen, que implicaría la supresión de las barreras fiscales, por las razones que analizaré más adelante.
- La existencia de territorios dentro de la UE excluidos del IVA, donde se aplican otros impuestos indirectos globales, generalmente por razones históricas y también derivadas del carácter generalmente insular y/o ultraperiférico de la mayor parte de estos territorios, como ocurre por ejemplo en España con Canarias (donde se exige el IGIC) y Ceuta y Melilla (donde se aplica el IPSI). La justificación de estas exclusiones se encuentra en la necesidad de dotarlas de una fiscalidad general sobre las ventas más suave, para compensarlas de la merma en su competitividad comercial que supone su lejanía o las dificultades geográficas intrínsecas a su territorio. A pesar de sus importantes diferencias con el IVA, evidentemente las autoridades comunitarias condicionaron la subsistencia de estas imposiciones a la exigencia de se les dotara de una base común con el IVA con el fin de reducir las distorsiones en las operaciones comerciales entre estos territorios y el TAI.

- El régimen de tributación de los servicios electrónicos prestados por operadores extracomunitarios, difícil de controlar y que supone ventajas evidentes frente a los prestados por operadores comunitarios, por lo que incentiva la deslocalización fuera de la UE de estos operadores.

5ª) Otra ventaja generalmente aceptada del IVA es su papel como **instrumento de política económica**. A este respecto, su efecto sobre la economía es incuestionable, pero eso no significa que sea un buen instrumento, en el sentido de que pueda utilizarse para conseguir un objetivo concreto. De hecho, en momentos de crisis, como hemos podido comprobar se ha producido un incremento generalizado de los tipos en los países más afectados (en 2012, España fue el país que más subió el IVA en todo el mundo) y el objetivo de esta medida, al margen de la recaudación, difícilmente puede maquillarse de objetivo de política general.

Tradicionalmente se defiende que el IVA a nivel macroeconómico **favorece el desarrollo económico**, si bien dicho efecto se produce paradójicamente por vía de excepción; es decir, mediante exenciones (exportaciones, productos agrícolas, etc.), equiparación de tipos (para igualar la carga fiscal que incorporan los productos nacionales y los importados), aplicación de tipos reducidos, etc.

Mientras que, a nivel microeconómico, se afirma que favorece **la inversión empresarial** ya que, por un lado, elimina el efecto de doble imposición sobre los bienes que provocan los impuestos en cascada y, por otra, al autorizarse la deducción inmediata del impuesto soportado en las adquisiciones, disminuyen los costes financieros del proceso inversor. En este caso, también por vía de excepción se corrigen efectos indeseables del IVA sobre los costes de los minoristas y pequeños empresarios, estableciendo, por ejemplo, umbrales de actividad por debajo de los cuales las obligaciones derivadas del impuesto se ven reducidas o eliminadas.

6ª) En cuanto a los **reducidos costes administrativos** que se suelen atribuir a este impuesto⁶¹¹, derivados de **la facilidad de su gestión administrativa**, hay que

⁶¹¹ EBRILL, L.P., [et.alt], The modern VAT [op.cit], p.66.

entenderla en sentido relativo; es decir, en comparación con otros impuestos, como el de la renta, al tener una base de imposición mucho más fácil de determinar y un número de contribuyentes más reducido. Y sin perder de vista que la introducción de medidas para reducir la regresividad del impuesto van en detrimento de esta ventaja.

En su fase introductoria, se ha contrastado que la introducción del IVA en un sistema tributario suele provocar una modernización de la administración tributaria del país, debido a las exigencias intrínsecas y diferenciales de este impuesto. También es cierto que, cuando dicha introducción no se ha realizado correctamente o no se han llevado a cabo todas las reformas necesarias, ha provocado importantes problemas en la organización tributaria.

En general, los aspectos que se consideran claves para conseguir una implantación exitosa del IVA son: un diseño sólido y sencillo (tasa única, pocas exenciones y umbral elevado), leyes y procedimientos para el cumplimiento de las obligaciones claras y sencillas, una administración debidamente estructurada y con un presupuesto adecuado, y un programa eficaz que garantice el cumplimiento voluntario de las obligaciones (información y asistencia al contribuyente) y la revisión del mismo (verificación, comprobación e inspección tributaria)

También ha existido una polémica, durante muchos años, sobre la manera de integrar la gestión de este impuesto en la Administración⁶¹², debido a que algunos países, especialmente los anglófonos, presentan históricamente de Administraciones tributarias fragmentadas, dentro de las cuales lo habitual es que se haya encomendado el IVA al Departamento de Aduanas. Si bien, en la última década del siglo pasado, esta polémica se resolvió con unanimidad del lado de la centralización ante las innegables pruebas (provenientes de países francófonos, América Latina y Europa central y oriental) de que una única Administración Tributaria de orden nacional en la que se integre, mediante departamentos separados, la gestión de todos los impuestos, es más eficaz y eficiente en base a los principios de autoliquidación de impuestos⁶¹³ y gestión del riesgo.

⁶¹² EBRILL, L.P., [et.alt], The modern VAT [op.cit], pp.125 a 138.

⁶¹³ Los sistemas tributarios modernos se cimentan en el cumplimiento voluntario de las obligaciones por parte de los contribuyentes, incluyendo la autoliquidación y pago del impuesto, lo cual aumenta notablemente la capacidad de la Administración Tributaria para centrarse en la lucha contra el fraude y la elusión fiscal. No obstante existen detractores del régimen de autoliquidación que basan sus

7ª) En cuanto a la defendida **economía para el contribuyente**, afirmar que los costes de cumplimiento sean bajos es, en mi opinión, ilusorio porque solo es así únicamente para el consumidor final sobre el que no recae ninguna obligación formal relacionada con el impuesto que soporta, pero no para el resto de sujetos que intervienen y que actúan como intermediarios recaudadores del mismo. A éstos, el mecanismo del impuesto les provoca unos elevados costes administrativos para cumplir con las obligaciones tributarias impuestas. Estos problemas son especialmente graves en el momento de la implantación del impuesto, sobre todo en países en vías de desarrollo o con tradiciones culturales ajenas al pago de impuestos⁶¹⁴.

8ª) Por último, se considera que **el IVA** -a pesar de sus inconvenientes que analizaré a continuación-, **es mejor que los gravámenes alternativos existentes**: impuestos sobre consumos específicos, impuestos generales sobre ventas plurifásicos, impuestos generales sobre ventas monofásicos, e impuestos sobre el gasto personal; por los motivos que sintetizo a continuación:

a) Impuestos sobre consumos específicos.

La justificación teórica de estos impuestos, está en su eficiencia para modificar el consumo de ciertos productos.

Las ventajas que se les atribuyen son: la eficiencia asignativa e impositiva (al permitir gravar bienes con baja elasticidad precio), y la mayor equidad en términos de los principios de capacidad de pago (al permitir gravar bienes con elevada elasticidad renta) y beneficio (al permitir gravar el consumo de bienes públicos).

críticas principalmente en: la falta de preparación tributaria de los obligados tributarios imponiéndoles obligaciones para cumplir las cuales se les obliga implícitamente a contratar servicios de profesionales que las realicen; y la ausencia de las condiciones mínimas para que pueda llevarse a cabo como ocurre en los países de la CEI o en Oriente Medio donde no existe cultura de pago de impuestos y tampoco hay normas contables adecuadas y generalmente utilizadas ni administraciones tributarias preparadas. La evidencia empírica demuestra que en el 10% de los países con IVA no se utiliza el régimen de autoliquidación, y del resto, solo en el 40% se puede considerar correcta y eficazmente implementado, mientras que en el resto resulta un régimen complejo e inadecuado para el contribuyente al que se le sobrecarga de obligaciones relacionadas con la aplicación de dicho régimen. Vid. "El impuesto sobre el valor agregado. Experiencias y Problemática", Informe de la Conferencia sobre el IVA organizada por el International Tax Dialogue VAT, Roma, 2005, pp.26 a 28. http://www.itdweb.org/VATConference/Documents/FINAL%20conference%20paper_Spanish.pdf

⁶¹⁴ EMRAN, M.S., STIGLITZ, J.E., "On Selective Indirect Tax Reform in Developing Countries", Journal of Public Economics, Elsevier, nº 89, abril 2005, pp.599-623

No obstante, la evidencia empírica demuestra que son discriminatorios y sus tipos más elevados, alterando la asignación de recursos en detrimento del bienestar general⁶¹⁵.

En cualquier caso, lo cierto es que esta imposición existe en la mayoría de los países, como un complemento a los impuestos generales sobre ventas, dado su evidente potencia recaudatoria derivada de las características de los bienes sobre los que recaen, que suelen ser de consumo masivo o interés general. Así, estos impuestos tienen, básicamente, un triple ámbito objetivo:

- Bienes de necesidad básica, como la energía (electricidad, hidrocarburos, carbón, acero, etc.)
- Bienes “perjudiciales” para la salud, con la justificación de que gravándolos con el impuesto se persigue reducir su consumo, como el alcohol y las bebidas alcohólicas, las labores del tabaco, o el juego
- Bienes o recursos que se tratan de proteger, como el medio ambiente

Si bien también hay casos en los que se imponen sobre determinadas actividades (turística, publicitaria, etc.)

b) Impuestos generales sobre las ventas plurifásicos.

Las ventajas que se le atribuyen son, básicamente, su elevada potencia recaudatoria, unida a tipos bajos (argumento políticamente muy interesante), y los reducidos costes administrativos de su gestión. En cuanto a sus inconvenientes, destacan: la falta de neutralidad impositiva dado que el precio final de un producto depende de la longitud de su canal de transformación y distribución afectando a las decisiones de productores y consumidores; derivado del anterior, incentiva los procesos de integración empresarial con el fin de acortar dicho canal, procesos que deberían realizarse con base en parámetros económicos y no fiscales; y la discriminación fiscal que provoca entre consumo interno y operaciones exteriores.

Es relevante señalar que estos efectos, tanto positivos como negativos, no son meramente teóricos sino que a partir del siglo XX, han sido debidamente contrastados en muchos de los países en los que se han aplicado este tipo de

⁶¹⁵ WALKER, D., “The Direct-Indirect Tax Problem: Fifteen Years of Controversy”, *Public Finance*, nº 10, 1955, pp.153 y ss

impuestos⁶¹⁶.

c) Impuestos generales sobre las ventas monofásicos,

Se pueden distinguir tres modalidades en función de la fase sobre la que se establecen: fabricante, mayorista o minorista.

Su objetivo principal era huir de los inconvenientes de los impuestos plurifásicos en general y, en particular, los incentivos a la integración empresarial; y beneficiarse de la reducción del número de sujetos pasivos y la mayor economía de su administración.

c.1) En cuanto a sus inconvenientes, contrastados empíricamente, en el caso de **impuestos monofásicos en fase fabricante**⁶¹⁷, destacan:

- La arbitrariedad en la definición del campo del impuesto, tanto objetivo (actividad) como subjetivo (concepto de fabricante)
- Los elevados tipos de gravamen que deben imponerse para obtener la recaudación deseada
- La enorme dificultad para determinar el precio de venta, para que el impuesto no afecte a la cifra de ingresos de los fabricantes y para evitar la discriminación de los sectores que integran el circuito de distribución. En la práctica, este inconveniente ha supuesto, a su vez, importantes problemas para la Administración tributaria.
- El llamado efecto “pirámide” o “doble incidencia”, que implica que el PVP tiende a aumentar en cuantía superior al impuesto devengado e incorporado al producto en fase fabricante, teniendo en consecuencia un efecto inflacionista.

⁶¹⁶ Destacan la constatación práctica de dichos inconvenientes en los estudios realizados sobre: el *Umsatzsteuer* alemán por el IFO Institute, *Vid. Untersuchungen zur Grossen Steuerreform*, IFO, München, 1953, p.109; sobre el *Umsatzsteuer austriaco* del Institute für Wirtschaftsforschung, y sobre los *Omzetbelasting* holandés, *Taxe de Transmissions* belga e *Imposta generale sulla entrata* italiano, *Vid. Le Régime fiscal du Chiffre d'affaires et son incidence sur la productivité*, Agencia Europea de Productividad de la OECE, París, 1957, pp.105 y ss, 112-113, 151 y ss, 159 y ss.

⁶¹⁷ Canadá, *Vid. DUE, J.F., "Canada's experience with the Manufacturers Sales Tax", Journal of Business of the University of Chicago*, nº 23, 1954, pp.243 y 244, y *The General Manufacturer Sales Tax in Canada*, Canadian Tax Foundation, Toronto, 1951.

Finlandia, *Vid. DUE, J.F. Sales Taxation*, Routledge and Kegan, London, 1957, pp.169 y ss.

Grecia, *Vid. Le Régime fiscal du Chiffre d'affaires et son incidence sur la productivité*, Agencia Europea de Productividad de la OECE, París, 1957, pp. 207 y ss.

- La falta de uniformidad de la carga tributaria, que se traduce en la discriminación fiscal entre los distintos bienes de consumo final en función de la cuantía de los márgenes de distribución comercial de cada uno de ellos hasta que llegan al consumidor final.
- Y, por último, este impuesto obliga a compensar las importaciones y las exportaciones con el fin de no mermar la competitividad de los productos internos frente a los del exterior, lo cual, en la práctica, ha planteado numerosas dificultades.

c.2) En cuanto al **impuesto monofásico en fase mayorista**, frente al anterior, tiene las ventajas de permitir un tipo impositivo menor y una mayor uniformidad de la carga tributaria, además de considerarse anti-inflacionista. En la práctica ⁶¹⁸, además, se ha demostrado el más útil de entre los impuestos sobre el consumo para la consecución de objetivos macroeconómicos: mediante la aplicación de diferentes tipos impositivos sobre distintos bienes se puede incentivar el desplazamiento del consumo desde unos bienes a otros; la exención y discriminación de tipos en productos básicos rompe la tradicional regresividad de los impuestos sobre el consumo; y la estructura del impuesto permite excluir de tributación los inputs destinados a producción evitando el encarecimiento de los costes para los productores. Ahora bien, estas ventajas deben matizarse, ya que, como señala PREST: *“la existencia de tipos de gravamen ampliamente diferenciados en el tributo sobre ventas es muy difícil de sostener con argumentos razonables”*⁶¹⁹.

Frente a estas ventajas, sus principales inconvenientes son:

- La dificultad de definir el campo subjetivo de aplicación del impuesto⁶²⁰, así

⁶¹⁸ En Reino Unido se aplicó el Purchase Tax hasta 1973 cuando se sustituyó por el IVA, Vid., PREST, A. R., “Reform for Purchase Tax”, *Hobard Papers nº 8*, Institute os Economic Affairs, 1963, pp.11 y ss. En Suiza se aplicó este impuesto hasta su sustitución por el IVA en 1995.

⁶¹⁹ PREST, A.R. “Reform for Purchase Tax”, *[Op.cit.]*, p.36

⁶²⁰ Tanto en el Reino Unido como en Suiza la legislación de sus respectivos impuestos en fase mayorista no definía el sujeto pasivo, delimitándolo mediante el establecimiento de un requisito obligatorio de inscripción registral a los sujetos que cumplieran determinados requisitos.

como la base imponible⁶²¹.

- La falta de uniformidad de la carga tributaria que, si bien es menor que en el caso del impuesto en fase fabricante, no deja de ser un importante problema en este, al desconocerse el margen que el minorista va a cargar al producto
- Lo mismo ocurre con el “efecto pirámide” sobre el PVP; es decir, es un inconveniente de este impuesto, pero en menor medida que si se aplica el impuesto en fase fabricante
- Al igual que el aplicado en fase fabricante y, por el mismo motivo, obliga a compensar las importaciones y las exportaciones
- Y la existencia de tantos tipos impositivos de impuestos y su variación continua provoca que la gestión del impuesto, tanto para la Administración como para los mayoristas, sea compleja y costosa. Y, para estos últimos, además, se genera una importante incertidumbre que puede afectar a sus decisiones sobre el nivel de producción.

c.3) Por último, dentro de los impuestos generales monofásicos, está el aplicado en **fase minorista**. Frente a los otros impuestos monofásicos este no presenta los principales inconvenientes citados. Es decir, además de eliminar los incentivos a la integración empresarial, es el que permite el uso de tipos de gravamen más bajos, permite lograr la uniformidad en la carga al consumidor final, aplica el impuesto sobre el precio de consumo (público), elimina el efecto pirámide y los perjuicios que provocan para productores y distribuidores las variaciones rápidas de los tipos, y en teoría, no precisa la compensación a las importaciones y exportaciones.

Llama la atención, ante tanta ventaja, que no sea la solución elegida mayoritariamente. Las causas que suelen aducirse son básicamente la dificultad de su gestión: para la Administración, por el elevado número de sujetos pasivos; y, para los obligados tributarios, por el reducido tamaño de la mayor parte de ellos lo cual dificulta el cumplimiento de las obligaciones derivadas de este impuesto. Además ante una elevación de tipos el riesgo de evasión fiscal es más elevado que en el IVA, y es más

⁶²¹ Las soluciones al problema de la base imponible fueron muy distintas en el caso suizo y el británico pero, en ambos, muy complejas y en ocasiones, con elevadas dosis de discrecionalidad, llegándose incluso en el Reino Unido a constituirse una Comisión para que analizara el problema, Vid. Report of Purchase Tax, Valuation Committee, H.M.S.O., London, 1953.

difícil de controlar y más costosa en términos de pérdida de recaudación que en el IVA.

d) Impuesto sobre el gasto personal

Al contrario que los anteriores, un impuesto sobre el gasto personal tiene importantes ventajas teóricas frente al impuesto general sobre ventas y el impuesto sobre la renta a los que sustituiría⁶²² : su progresividad y equidad, estimula el ahorro y la inversión, permite la exención de productos que intervienen en el coste de la vida, y la exención completa de los inputs que componen la inversión real de un país por lo que se le considera deflacionista. A pesar de ello, la gestión administrativa del mismo es extremadamente complicada hasta el punto de que las experiencias de los escasos países que lo llevaron a la práctica se pueden tachar de desastrosas⁶²³ además de otros inconvenientes ampliamente tratados por la doctrina hacendística⁶²⁴.

⁶²² Los orígenes del impuesto sobre el gasto personal se remontan a Thomas Hobbes (s.XVII), John Stuart Mill (s.XIX), Alfred Marshall (s.XIX-XX) y Arthur Pigou (s.XIX-XX). Destacan las siguientes aportaciones teóricas sobre el mismo:

KALDOR, N., *An Expenditure Tax*, The McMillan Company, New York, 1957

DUE, J.F., *Sales Taxation*. Routledge and Kegan, London, 1957, pp.46 a 50.

ANDREWS, W. , "A Consumption-Type or Cash Flow Personal Income Tax", *Harvard Law Review*, nº 87, 1987, pp.1113-1188

MIESZKOWSKI, P., *The Choice of Tax Base: Consumption versus Income Taxation*, M. Boskin, San Francisco, 1978, Institute for Contemporary Studies

MIESZKOWSKI, P., *The Advisability and Feasibility of an Expenditure Tax System*, H. Aaron y M. Boskin, Washington D.C., 1980.

KAY, M. y KING, M., *The British Tax System*, Oxford University Press, London, 1978.

HALL, R. y RABUSHKA, A., *Low Tax, Simple Tax, Flat Tax*, McGraw Hill, New York, 1983.

HALL, R. y RABUSHKA, A., *The Flat Tax*, Stanford: Hoover Institution Press, 1995.

AARON, H. y GALPER, H., *Assessing Tax Reform*, Brookings Institution, Washington D.C., 1985.

BRADFORD, D., *Taxation, Wealth, and Saving*, MIT Press Cambridge, 2000.

MC LURE, C. y ZODROW, G., *Frontiers of Tax Reform*, M. Boskin, Stanford, 1996.

MC LURE, C., "The 1986 Act: Tax Reform's Finest Hour or Death Throes of the Income Tax?", *National Tax Journal*, Nº 41, 1988, pp. 303-315.

MC LURE, C., y ZODROW, G., "Implementing Consumption Taxes in Developing Countries", *Tax Law Review*, nº 46, 1991, pp. 405-487.

⁶²³ India (1958) y Ceylan (1959). Otros países han encargado informes sobre la implantación de un impuesto personal sobre el consumo: Reino Unido (Meade, 1978), Suecia (Lodin, 1978), Canadá (Economic Council of Canada, 1987) y Colombia (McLure et al., 1988) sin que hasta el momento ninguno lo haya puesto en práctica.

⁶²⁴ FELD, A., "Living with the Flat Tax", *National Tax Journal*, nº 48, 1995, pp.603-618

GOODE, R., *Should Reformers Aim at an Improved Income Tax or at an Expenditure Tax?*, J. Head y R. Krever, Australian Tax Foundation, Sydney, 1997.

GRAVELLE, J., "Income, Consumption , and Wage Taxation in a Life Cycle Model: Separating Efficiency from Redistribution", *American Economic Review*, nº 81, pp.985-995.

SARKAR, S. y ZODROW, G., "Transicional Issues in Moving to a Direct Consumption Tax", *National Tax Journal*, Nº 46, Oxford, 1993, pp. 359-376.

GALE, W., HOUSER, S. y SCHLOZ, J.K., *Distributional Effects of Fundamental Tax Reform*, H. Aaron y W. Gale, Brookings Institution, Washington D.C.

II.2.2.2.- INCONVENIENTES DE LA IMPOSICIÓN SOBRE EL VALOR AÑADIDO

En cuanto a los principales **inconvenientes** del IVA, se suelen enumerar tres defectos, comunes a todos los tipos de imposición sobre el consumo, que son: el ser inflacionista, regresivo, y crear ilusión fiscal. A estos habría que añadir en el caso concreto del IVA: los elevados costes administrativos y de cumplimiento del mismo, las dificultades interjurisdiccionales, y la aparición de fuentes de evasión fiscal intrínsecas al impuesto.

1º) Los **efectos negativos sobre el IPC** son incuestionables, en mi opinión, dado que este índice se basa en precios de venta al consumidor final y el IVA se traslada al mismo con carácter general debido a dos tendencias históricas: la primera, de los Gobiernos a subir los tipos del impuesto; y, la segunda, de los agentes privados a no asumir ningún porcentaje de dicha subida, y trasladarla íntegra o parcialmente al consumidor final.

2º) En cuanto a su **regresividad sobre la renta**, como vimos en el punto anterior, en general se acepta que es un defecto propio de la imposición general sobre el consumo, basándose en la traslación e incidencia de esta imposición al consumidor final, algo así como un mal menor dado que tratar de corregirla complicaría enormemente la gestión del impuesto y produciría efectos aún más negativos que la regresividad⁶²⁵. Si bien es cierto que, desde mediados del siglo XX, han ido surgiendo numerosas voces discordantes⁶²⁶. Por un lado, los que defienden de forma categórica contra la regresividad afirmando que los impuestos sobre las ventas no se trasladan al consumidor final. Y, por otro, los que, aceptando que existe traslación, defienden que se puede progresivizar el impuesto mediante exenciones, tipos reducidos, o la fijación de un umbral óptimo, adecuando la carga a la capacidad de pago del contribuyente:

a) En relación con las **EXENCIONES**, implican una ruptura en la cadena del IVA. Por tanto, se trata de alteraciones que van en contra de la esencia jurídica del impuesto, que es la generalidad del gravamen en cumplimiento del

⁶²⁵ DUE, J.F., *Sales Taxation*. Routledge and Kegan, London, 1957, pp.378 y 379

DUE, J.F., "Tax Incidence, Indirect Taxes, and Transfers-A Comment." *National Tax Journal*, Nº 39, December, Oxford, 1986, pp. 539 y 540.

⁶²⁶ BROWN, H.G., "The Incidence of a General Output or a General Sales Tax", *Journal of Political Economy*, nº 47 (April, 1939), pp. 254 a 262.

ROLPH, E., "A Proposed Revision os Exercise Tax Theory", *Journal of Political Economy*, nº 60, April 1952, pp.102 a 116.y ss.

principio constitucional de capacidad económica. Ello lleva a que, en general, con base en el valor de justicia, se recomienda que solo se apliquen a servicios básicos (educación, sanidad, justicia, seguridad, etc.) dado que su única justificación válida debe ser reducir la regresividad y favorecer la equidad del impuesto, reduciendo la presión fiscal sobre los contribuyentes con menor renta. Por el contrario, los efectos negativos de las exenciones sobre la neutralidad y eficiencia del impuesto son evidentes:

- Introducen el indeseable efecto cascada que provoca distorsiones en la producción en relación con los bienes intermedios utilizados para producir bienes exentos
- Vulnera el principio de tributación en destino para los bienes exentos que son objeto de comercio internacional
- Al existir sujetos exentos (por ejemplo, minoristas por debajo de una cifra de negocio o de un tamaño de organización), se fomenta la integración vertical empresarial, y, en general, la elusión tributaria, e, incluso, el fraude fiscal, hacia fórmulas exentas.
- Se produce un efecto “bola de nieve de exenciones”
- Complican significativamente la gestión del impuesto ya que, por ejemplo, obligan a articular reglas para los sujetos que realizan actividades exentas y no exentas

La valoración doctrinal de las exenciones en el IVA es muy negativa. Su uso debería ser excepcional, y en cambio, el listado exenciones contenido en la normativa del IVA es inacabable. El Informe Mirrlees las califica de “un anatema en la lógica del IVA”⁶²⁷. Es una opinión generalizada, que comparto plenamente, que el uso de exenciones en el IVA es desmedido y, en ocasiones, injustificado⁶²⁸.

En este sentido, la necesidad de reducir o buscar alternativas a las exenciones del IVA está presente en algunas de las reformas más recientes de países con IVA, si bien la alternativa utilizada es la sustitución de la exención por

⁶²⁷ [AAVV] dirigido por MIRRLEES, J., *Diseño de un sistema tributario óptimo. Informe Mirrlees*, Editorial Universitaria Ramón Areces, 2013, p.193.

⁶²⁸ Empezando por la exención de los servicios financieros, que es prácticamente universal, y se justifica en la dificultad de gravarlos; o la exención subjetiva para los servicios públicos, las exenciones agrícolas, en combustibles, etc.

el tipo cero⁶²⁹ ; medida no exenta de polémica, como analizo a continuación, pero que se considera en general menos distorsionadora que las exenciones, a pesar de lo cual su uso es residual. Este es un tema al que dedican especial atención todas las propuestas de reforma tributaria de los últimos años, tal como se observa en el epígrafe II.3.

b) En cuanto a la **DIFERENCIACIÓN DE TIPOS IMPOSITIVOS**, razones de equidad y eficiencia, recomiendan que el IVA tenga solo un tipo impositivo⁶³⁰. No obstante en la práctica es habitual que se apliquen varios tipos, como se muestra en la siguiente Tabla, argumentando que se persigue aumentar la eficiencia del impuesto y, sobre todo compensar su regresividad. Por tanto, partiendo del necesario cumplimiento del principio de generalidad según el cual “todo” el que consuma debe soportar el impuesto, es habitual la discriminación de tipos en función de la capacidad económica que se presupone a los consumidores potenciales con base en su nivel de renta. Así, se parte de la idea del consumo básico o esencial (alimentos básicos, medicamentos, vivienda, etc.) que debe, en todo caso, gravarse a un tipo reducido.

Tabla 9: Número de tipos impositivos aplicados en los distintos países con IVA en 2001

Nº TIPOS DE IVA	Nº DE PAISES
1	51
2	30
3	13
4	5
5	1

FUENTE DATOS: EBRILL, L.P. [et alt], The modern VAT, FMI, Washington DC, 2001, pp.

⁶²⁹ Como ocurre en Nueva Zelanda para los inputs adquiridos por prestadores de servicios financieros cuando al menos el 75% de la actividad del destinatario está sujeta y no exenta al IVA .

⁶³⁰ EBRILL, L.P., [et.alt], The modern [op.cit], p. 82.

Así, aplicando distintos tipos se supone que mejora la eficiencia asignativa, e impositiva (al permitir gravar con tipos más altos aquellos bienes con baja elasticidad precio), y la mayor equidad en términos de los principios de capacidad de pago (al permitir gravar con tipos más bajos bienes con elevada elasticidad renta) y beneficio (al permitir gravar el consumo de bienes públicos).

Sin embargo, la evidencia empírica en todo el mundo, demuestra⁶³¹ que la diferenciación de tipos se traduce en una pérdida de la neutralidad del impuesto, un aumento de los costes de funcionamiento, tanto administrativos como privados, y un incentivo al fraude fiscal. Es evidente que el argumento de aumentar la progresividad del impuesto es populista y, por tanto, enormemente atractivo para la clase política, pero dicho objetivo se puede conseguir de manera mucho más efectiva a través de la imposición directa.

En el ámbito de la UE, la aplicación de tipos reducidos ha sido objeto de un debate histórico que continúa en la actualidad, debido, principalmente, a las distintas preferencias de cada Estado sobre los bienes o actividades interiores sobre las que deben recaer, y, aún más injustificado, la introducción -criticada pero desgraciadamente habitual-, de elementos subjetivos como base de dicha discriminación de tipos. En este sentido, la jurisprudencia del TJUE ha establecido⁶³² que a productos con características objetivas equivalentes no debe aplicárseles un tratamiento fiscal distinto, pese a lo cual es una práctica habitual en toda la UE aplicar tipos distintos a productos idénticos o similares en base a criterios subjetivos y otros difícilmente justificables.

También histórico es el debate sobre el mantenimiento continuado de la tasa cero sobre determinados bienes o servicios, y lo cierto es que, a pesar de que se sigue manteniendo esta posibilidad, se ha sometido a múltiples condiciones para evitar los abusos del pasado⁶³³.

⁶³¹ EBRILL, L.P., [et.alt], *The modern* [op.cit], p. 82.

⁶³² Vid. STJCE, de 3 de mayo de 2001, *Caso C-481/98, Comisión Europea contra República Francesa*.

⁶³³ En la UE, el uso desde 1975 de la tasa tipo cero en algunos Estados miembros, como el Reino Unido, estuvo muy extendida, con un efecto muy negativo para el país dado que, a raíz de la Decisión sobre los recursos propios de 21 de abril de 1970 (que, no obstante, no empezó a recaudarse hasta la armonización de los sistemas de IVA de los Estados miembros de 1979), cada Estado debía realizar unas aportaciones al presupuesto de la Comunidad, que se calculaban como un tipo común sobre la base del IVA devengada en su territorio. Por tanto, todas las operaciones gravadas a tipo cero, se computaban a estos efectos

Este debate me interesa especialmente dado que constituye una alternativa teórica a las exenciones inmobiliarias. El efecto económico de aplicar un tipo 0% o una exención, para el destinatario del bien es evidentemente el mismo -es decir, la operación no soporta gravamen-, pero los defensores de la tasa cero⁶³⁴ alegan como ventaja que es más neutral puesto que permite la deducción y devolución del IVA soportado en las adquisiciones, lo cual no ocurre con las exenciones. Además se eliminan los incentivos a trasladar el IVA al precio de los productos.

En los bienes que se transmiten a tasa cero, los productores sí que pueden deducirse el IVA soportado en producirlos u obtenerlos y, en consecuencia, obtener su devolución, por lo que el precio de venta de estos productos no incorpora IVA. Mientras que en los bienes cuya entrega está exenta al no poder deducirse el IVA soportado en adquirirlos o producirlos, su precio, siendo sin IVA, sí que incorpora parte de este IVA soportado no deducible, porque los vendedores tratan de recuperarlo vía precio.

No obstante, los detractores de la tasa cero alegan que es contraria al espíritu del impuesto, ya que el IVA deja de recaer económicamente sobre el consumidor final, y el último que realmente lo paga es el último intermediario que, además, obtiene la devolución del impuesto con lo que la última fase del proceso que es realmente la que incorpora todo el valor añadido en el, queda sin gravamen. Y, evidentemente, aplicar una tasa cero en lugar de una exención conlleva una enorme pérdida recaudatoria para la Hacienda Pública al tener que devolver el IVA soportado y no obtener luego el devengado en la última fase que, según algunos estudios, superarían el 1% del PIB⁶³⁵.

En la actualidad, la situación se traduce en que el tipo cero en el IVA se sigue aplicando en varios países, aunque de manera muy restringida (generalmente sobre alimentos y medicinas), mientras que el uso de las exenciones en el IVA es generalizado. Se podría decir que en el debate existente sobre cuál de las dos medidas es más adecuada, a pesar de las múltiples

⁶³⁴ NUÑEZ VILLAVEIRÁN-OVILO, R., "Consideración general de las exenciones en el IVA", *R.D.F.H.P.*, Nº 157/1, p.182; MARTINEZ LAFUENTE, "El tipo cero y las exenciones tributarias", *Hacienda Pública Española*, nº 84, 1983, p.74; LAMPREAVE J.L., PEREZ, G., *Las pequeñas empresas en el proyectado IVA*, IEF, Madrid, 1982, p.73.

⁶³⁵ FUENTES CASTRO, H.J. y ZAMUDIO CARRILLO, A., "IVA: ¿Qué sucede si los bienes y servicios a tasa cero se cambian a exentos", *Análisis Económico*, Núm. 61, vol. XXVI, Primer cuatrimestre de 2011, Mexico D.F., p.209

opiniones en contra, por el momento en la práctica van ganando las exenciones.

c) Por último, la determinación del **UMBRAL ÓPTIMO DEL IVA** es el nivel de exención de las obligaciones del impuesto que se fija en relación con los sujetos pasivos atendiendo a su pequeño tamaño con el fin de reducir los elevados costes de gestión y cumplimiento del IVA. Se trata de una decisión crítica para el diseño e implementación del IVA, hasta el punto de que la evidencia empírica ha demostrado que el error en el establecimiento del mismo -concretamente, el establecerlo demasiado bajo-, ha sido a causa de fracasos en los intentos de establecer un IVA en algunos países (como Malta o Ghana). Lo cierto es que este umbral varía enormemente de unos países a otros; incluso dentro de la UE varía ostensiblemente. También varía la forma en que se lleva a cabo: umbral único, diferentes umbrales según la actividad, regímenes simplificados con base presunta (normalmente importe neto de la cifra de negocios) para pequeños comerciantes, o ajustes descendentes en las obligaciones derivadas del IVA para sujetos pasivos que se sitúan por debajo del umbral.

Teóricamente existen ventajas en fijar un umbral elevado, dado que se optimizan los costes sin apenas alterar la recaudación del impuesto

En la práctica, el establecimiento de umbrales provocan graves distorsiones, cuyo alcance y naturaleza depende de los impuestos a los que están sujetos quienes se hallan por debajo del umbral fijado.

No hay que ir muy lejos para encontrar un ejemplo práctico real del efecto perjudicial del exceso de exenciones y tipos reducidos, más aún si se combina con un nivel elevado de fraude fiscal. Así, en España, tras la última subida, el tipo general (21%) se ha igualado a la media de la UE. Sin embargo, los estudios de la UE ⁶³⁶ estimaron en 2012 que los ingresos por IVA en España solo alcanzaron el 40% de su valor teórico posible, sólo por delante de Grecia, y muy por debajo de la media europea, situada en el 50%, llegando al 92% en Luxemburgo.

⁶³⁶ [AAVV], *Taxation Trends in European Union*, Publications Office of the European Union, Luxembourg, 2012, p.29
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2012/report.pdf

3º) También se suele acusar al IVA de provocar **ilusión fiscal**⁶³⁷, fenómeno que se produce porque los sujetos pasivos del impuesto tienden a no ser conscientes del mismo al estar incluido en el PVP, o a percibir su peso como inferior al real.

4º) En relación con los **costes administrativos asociados a la gestión del impuesto**, ya expuse que, como ventaja, había que entenderla en sentido muy relativo. En primer lugar el IVA se ha demostrado un impuesto muy costoso de implantar, desde el punto de vista económico y humano (formación de funcionarios de Hacienda). En segundo lugar, el IVA, en sí mismo, es un impuesto complejo de entender. Por ello se considera que es un impuesto cuyas cualidades administrativas parecen mejorar con el tiempo⁶³⁸, posiblemente, de un lado, porque la experiencia unida al conocimiento por parte de los funcionarios y los propios contribuyentes hacen que la gestión administrativa del mismo sea más eficaz; y, por otro lado, el tiempo pone de manifiesto problemas y carencias en el diseño del impuesto que son subsanadas mediante la introducción de modificaciones en el mismo.

Un problema adicional se presenta como consecuencia de la necesidad de instrumentar el necesario mecanismo para la devolución del impuesto, de manera eficaz, especialmente en el caso de los exportadores. Este mecanismo es técnicamente sencillo pero, en la práctica, suscita enormes problemas, tanto para la Administración como para los contribuyentes. Por parte de la Administración, ha

⁶³⁷ La ilusión fiscal nació como una teoría de la elección pública del gasto público desarrollada por primera vez por el economista italiano Amilcare Puviani en su *Teoria della illusione finanziaria*, ISEDI, Milano, 1903. En esencia, "la idea de la ilusión fiscal es que los votantes no entienden la restricción intertemporal de presupuesto de gobierno. Cuando se ofrece un programa de gastos financiado por el déficit, ellos sobreestiman los beneficios de gastos corrientes y subestiman la futura carga impositiva. Los políticos oportunistas que quieren ser reelegidos aprovechan esta confusión aumentando los gastos más que los impuestos para complacer a los votantes "fiscalmente ilusionados" ALESINA, A. y PEROTTI, R., *The Political Economy of Budget Deficits*, Departamento de Asuntos Fiscales del FMI, 1994, traducido al español y editado on-line por la *Revista Internacional de Presupuestos Públicos*. <http://www.asip.org.ar/es/content/la-econom%C3%AD-pol%C3%ADtica-de-los-d%C3%A9ficit-de-presupuesto>

Hay que destacar que la teoría de la ilusión fiscal, configurada desde el punto de vista del gasto público, tiene numerosos detractores que defienden que no pueden considerarse demostrada en la práctica. Pero, en el ámbito de los ingresos, y más concretamente, de los impuestos indirectos, existe mayor unanimidad en reconocer que su traslación práctica y su alcance, pudiendo definirse como el efecto que produce en los ciudadanos la implementación de políticas tributarias que disimulan la presión impositiva, al instrumentalizarse a través de los impuestos indirectos, que van incluidos en el precio de los bienes de consumo, y generan menor resistencia en la sociedad que los directos.

⁶³⁸ EBRILL, L.P. [et al], *The modern VAT*, FMI, Washington DC, 2001, p.135.

quedado demostrado que es un mecanismo incentivador del fraude fiscal⁶³⁹.

5º) En cuanto a la defendida **economía para el contribuyente**, como ya expuse al analizar este aspecto como ventaja, solo se cumple para el consumidor final y los sujetos pasivos que quedan por debajo del umbral óptimo fijado, pero no para los verdaderos obligados tributarios del impuesto que, no sólo actúan como recaudadores para Hacienda, sino que además tienen que cumplir las numerosas obligaciones formales y económicas que se les imponen (expedir y conservar facturas, llevanza de libros obligatorios de IVA, declaraciones periódicas y recapitulativas, etc.). Además, asumen un riesgo de sanción, incluso a título de mera omisión de datos en declaraciones informativas o recapitulativas existentes a efectos de control del IVA (como los modelos 347 o 349 en España por ejemplo), o derivadas de la interpretación de la normativa del IVA ciertamente compleja en algunos aspectos, como demuestra el elevado volumen de consultas tributarias expedidas por la Agencia Tributaria estatal en relación con este impuesto⁶⁴⁰, o, las numerosas y continuas modificaciones que sufre dicha normativa.

Además, hay que resaltar que, si bien, en general, se ha considerado que los costes de cumplimiento eran fijos e independientes de la cuantía de la obligación tributaria, existen informes y estudios⁶⁴¹ que demuestran por el contrario una relación inversa entre el tamaño del obligado tributario y los costes que soporta para cumplir las obligaciones derivadas del IVA, lo cual apunta a un efecto económicamente indeseable del impuesto. La solución para paliar o reducir este efecto se ha traducido, en la práctica, en la implantación de facilidades administrativas de diversa índole para las empresas o empresarios de menor tamaño⁶⁴², la exención de obligaciones hasta alcanzar un determinado volumen de ventas, regímenes especiales de tributación con

⁶³⁹ [AAVV], "Recent Experience with the Value-Added Tax. An Overview", IMF Policy Paper, Fondo Monetario Internacional, 2000.

⁶⁴⁰ Desde 1997 al 31 de agosto de 2015 más de 600 contando solo las vinculantes (Fuente: Agencia Tributaria <http://petete.minhap.gob.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/consulta.htm>)

⁶⁴¹ Según un documento de trabajo elaborado por la Comisión Europea en 2005, existen diferencias significativas entre los costes de cumplimiento de las obligaciones derivadas del IVA, en las PYMEs (2,6% de las ventas), y en las empresas grandes (0,02% de las ventas). Vid. "Directorate General Taxation and Custom Union (VAT and Other Turnover Taxes)", European Commission, Brussels, 2005.

⁶⁴² WEICHENRIEDER, A.J., *Survey on the taxation of small and medium-sized enterprises*, OCDE, 2007, pp.13 a 23. <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/39597756.pdf>

menores obligaciones formales (estimación objetiva o indiciaria), etc.

Por otro lado, existen dos aspectos en la mecánica de este impuesto que suponen un riesgo financiero importante para los contribuyentes, por los problemas de liquidez que les provocan:

- En primer lugar, tal como he señalado en el punto anterior al hablar del mecanismo para la devolución del impuesto, el mismo también presenta importantes problemas para los contribuyentes, siendo el principal la falta de liquidez derivada del retraso en hacer efectivas las devoluciones. Hay que tener en cuenta que, por un lado, no suele aplicarse la devolución inmediata (por subperíodo de liquidación) sino que se arrastra varios períodos y, solo si al final del último existe saldo a devolver, se puede solicitar el mismo, dentro del período de presentación del último plazo⁶⁴³. Y, de otro lado, los períodos de carencia de intereses de demora para la Administración⁶⁴⁴, e incluso de prescripción del derecho a obtener devoluciones⁶⁴⁵, implican la existencia de un riesgo evidente y real, aunque no reconocido, de que la Administración haga uso de los mismos, demorando las devoluciones -especialmente en épocas de recesión económica y dificultades presupuestarias-, y el contribuyente está indefenso ante esta práctica⁶⁴⁶.

Para evitar este problema, en el caso de los exportadores, se han puesto en práctica diversas soluciones. Así, en algunos países⁶⁴⁷ han

⁶⁴³ En España por ejemplo, los subperíodos ordinarios son trimestres y solo se puede pedir la devolución en el último. Excepcionalmente los sujetos que presentan declaración mensual, pueden solicitar también la devolución mensual.

⁶⁴⁴ En España la Administración dispone de 6 meses para efectuar la devolución solicitada sin abono de intereses de demora

⁶⁴⁵ 4 años en el caso español, de acuerdo con el artículo 66 y ss de la LGT

⁶⁴⁶ Como muestran los Informes sobre Recaudación mensual de la Agencia Tributaria entre 2008 y 2012, las devoluciones solicitadas durante un año en los tres principales impuestos (IRPF, IS e IVA) se disparan en enero del año siguiente, es decir, después del cierre de las Cuentas Públicas que se realiza a 31 de diciembre. Los incrementos respecto a los meses precedentes, los últimos del año que se cierra, son notables. La Agencia Tributaria justifica el retraso en la revisión del cumplimiento de la obligación tributaria previa a la devolución, pero las diferencias entre los últimos meses del año y el primero del siguiente hablan por sí solas.
http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informe_mensual_de_Recaudacion_Tributaria.shtml

⁶⁴⁷ Francia, Irlanda, Norte de África y varios países de Asia.

optado por aplicar tasa cero a las ventas destinadas a estos sujetos. Esta medida, sin duda, soluciona el problema de la liquidez, pero, por el contrario, hacen surgir nuevos problemas igualmente graves e indeseables, ya que aumenta la complejidad administrativa e incentiva el fraude fiscal.

Otras soluciones han sido: controlar el comportamiento de los contribuyentes de manera ciertamente invasiva y costosa para el mismo, con el fin de desincentivar prácticas abusivas y elusivas en la solicitud de devoluciones; o introducir un régimen acelerado de devolución a exportadores con “buenos antecedentes” de pago. Dado lo reciente de estas medidas, es pronto para poder analizar si van a alcanzar sus efectos positivos, y si los mismos compensan las dificultades y distorsiones que ocasionan.

- Y, en segundo lugar, la exigencia de aplicar el criterio de devengo sobre el de caja, en algunos países, se traduce en que el impuesto repercutido debe ingresarse en la Hacienda Pública, aunque el mismo no se haya cobrado. El desfase entre ambas fechas, devengo (factura) y cobro, provoca problemas de liquidez evidentes que amenazan incluso la supervivencia de la empresa. Una parte importante de este desfase es provocado por la propia Administración que abona sus facturas de bienes y servicios con mucho retraso, como ocurre en España⁶⁴⁸. La solución a este problema viene por la sustitución del criterio de devengo por el de caja, algo a lo que algunos países se resisten por el diferimiento, e incluso pérdida, de la recaudación que conlleva. Pero por el contrario, la no solución de este problema lleva cuando no arrastra, a las empresas a prácticas elusivas o

⁶⁴⁸ En este sentido, para tratar de luchar contra la morosidad de las AAPP se dictaron la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales (si bien entró en vigor el 2 de octubre de 2014) y su modificación aprobada por la Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, y especialmente el Real Decreto-ley 4/2013, de 22 de febrero. En consonancia con este objetivo, desde octubre de 2014 todas las Administraciones Públicas españolas, de cualquier ámbito territorial, están obligadas a publicar, de forma periódica, su plazo medio de pago a los proveedores, en la Central de Información económico-financiera de las Administraciones Públicas, de conformidad con el Real Decreto 635/2014. Datos que además son públicos (<http://www.minhap.gob.es/es-ES/CDI/PMP/Paginas/PMPdelasAAPP.aspx>)

cuanto menos, de diferimiento del devengo del impuesto, para evitar los problemas de liquidez que conlleva.

6º) Siguiendo con el análisis de los inconvenientes del IVA, es un impuesto que genera **dificultades interjurisdiccionales** en dos niveles, supranacional y subnacional. En relación con el primero, en general, el consumo nacional se grava aplicando el principio de tributación en destino (con exportaciones exentas⁶⁴⁹, y tributación efectiva de las importaciones⁶⁵⁰).

Administrativamente, la exacción del impuesto devengado por las importaciones se suele realizar a través de las aduanas. Por el contrario, si se aplica la tributación en origen la exacción del impuesto devengado en las importaciones, se produce en el lugar donde se producen los bienes; mecanismo menos eficiente pero mucho más sencillo de aplicar. De hecho a pesar de que se suele considerar que la tributación en destino es más eficiente -dado que el tratamiento dentro de cada territorio para productores nacionales y extranjeros es el mismo-, su aplicación práctica se enfrenta a numerosas complicaciones políticas y técnicas, así:

- La dificultad de someter a gravamen los servicios internacionales y los cada vez más numerosos bienes intangibles objeto de comercio exterior,
- La integración regional o el crecimiento exponencial del comercio electrónico que dificultan la identificación del desplazamiento interfronterizo de los bienes y servicios objeto de comercio;
- O la dificultad para encontrar mecanismos adecuados para garantizar la devolución de los créditos por IVA de los exportadores.

Y las previsiones de la OCDE son que estos problemas, ya graves de por sí, se van a agravar en el futuro considerablemente⁶⁵¹. Esta situación ha llevado a que, tal como ocurre en la UE, a pesar de considerarlo menos adecuado, se haya optado por la tributación en origen a la espera de resolver los problemas técnicos que permitan aplicar la tributación en destino.

⁶⁴⁹ Artículo 9 del RIVA español.

⁶⁵⁰ Artículos 17 y ss de la LIVA española

⁶⁵¹ *The Application of Consumption Taxes to Trade in International Services and Intangibles*, OECD, 2004

En cuanto a la aplicación de un **IVA subnacional** en países federales, apenas existe evidencia empírica al respecto, siendo destacables las experiencias que actualmente se están llevando a cabo en Brasil (con tributación en origen) o Canadá. En general, se desaconseja esta aplicación del IVA debido a los problemas que provocan la ausencia de fronteras aduaneras y la dificultad para la deducción de créditos entre las distintas federaciones de un mismo Estado.

7º) Por último, además de las fuentes de evasión fiscal propias de los impuestos generales sobre ventas ⁶⁵², las características intrínsecas y diferenciales del IVA han provocado que aparezcan otras **fórmulas específicas de fraude fiscal asociadas a él**: tráfico de facturas falsas, deducción de cuotas soportadas no deducibles en operaciones interiores y especialmente exteriores, calificaciones incorrectas para eludir la tributación de este impuesto y quedar sujeto a otro menos gravoso, el llamado fraude “carrusel” en operaciones intracomunitarias, etc. Teniendo en cuenta que uno de los objetivos del IVA fue la lucha contra el fraude fiscal, la consecución del mismo puede tacharse de fracaso.

Es cierto que la existencia de un control administrativo, eficaz y generalmente extendido - tal como se da en las Administraciones tributarias modernas-, unido al necesario complemento del control judicial, tiene un claro efecto disuasorio y correctivo sobre estas actuaciones indeseables. Pero también lo es que existe una importante “brecha del IVA” ⁶⁵³ y, lo más preocupante, que esta brecha no deja de crecer ⁶⁵⁴ como se muestra, a título de ejemplo, en la siguiente Tabla.

⁶⁵² No declaración de ingresos, aplicación de tasas inferiores a la procedente ante el elevado número de las mismas en función de los productos, no inscripción de las empresas en los registros obligatorios que determinan las obligaciones a las que queda sujeto el contribuyente, falta de ingreso en la Hacienda Pública de los impuestos cobrados, etc.

⁶⁵³ Se entiende por “brecha del IVA” la diferencia entre los ingresos previstos en concepto de IVA y los efectivamente recaudados por las autoridades nacionales. Su principal causa es el fraude fiscal, pero no es la única. También se achaca a las quiebras e insolvencias de los sujetos pasivos, los errores estadísticos (al basarse en una estimación), el retraso en los pagos y las múltiples excepciones y tipos reducidos.

⁶⁵⁴ La Comisión Europea ha dedicado especial atención a este problema, cifrando una brecha del IVA en 2012 de unos 177.000 millones de euros, cifra que supone el 16% del total de los ingresos por IVA previstos en toda la UE. Vid. “COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT on the implementation of the definitive VAT regime for intra-EU trade” (SWD 14/338), Brussels, 29/10/2014, p.3 http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/future_vat/index_en.htm y [AAVV] Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States, Final Report, European Commission, Warsaw, July 2013, p.29. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf

Tabla 10: Ejemplo de la “brecha del IVA” en la UE en el período 2011-2012.

Año ESTADO	2011		2012	
	Millones de €	%	Millones de €	%
ALEMANIA	21.914	10,00%	21.957	10,00%
AUSTRIA	3.563	13,00%	3.244	12,00%
BELGICA	3.650	12,00%	3.650	10,00%
BULGARIA	1.073	24,00%	957	20,00%
CHEQUIA	2.356	17,00%	3.267	22,00%
CHIPRE (1)				
CROACIA (2)				
DINAMARCA	2.047	8,00%	2.141	8,00%
ESLOVAQUIA	2.304	33,00%	2.787	39,00%
ESLOVENIA	282	9,00%	270	9,00%
ESPAÑA	12.904	19,00%	12.412	18,00%
ESTONIA	214	14,00%	255	14,00%
FINLANDIA	893	5,00%	905	5,00%
FRANCIA	22.859	14,00%	2.583	15,00%
GRECIA	9.185	38,00%	6.651	33,00%
HOLANDA	1.645	4,00%	2.000	5,00%
HUNGRIA	2.736	24,00%	2.971	25,00%
IRLANDA	1.338	12,00%	1.263	11,00%
ITALIA	45.460	32,00%	46.034	33,00%
LETONIA	812	37,00%	818	34,00%
LITUANIA	1.377	36,00%	1.436	36,00%
LUXEMBURGO	145	5,00%	204	6,00%
MALTA	213	29,00%	241	31,00%
POLONIA	6.955	19,00%	9.317	25,00%
PORTUGAL	1.819	11,00%	1.228	8,00%
REINO UNIDO	15.041	10,00%	16.557	10,00%
RUMANIA	8.970	44,00%	8.841	44,00%
SUECIA	1.412	4,00%	2.886	7,00%

Fuente: Eurostat

(1) No se incluyen datos de Chipre por imposibilidad debido a la revisión de su contabilidad nacional

(2) No se incluyen datos de Croacia por ausencia de los datos necesarios

II.2.3.-NATURALEZA JURÍDICA DEL IVA COMUNITARIO

El IVA español es producto de la obligatoria traslación a nuestro ordenamiento jurídico como impuesto indirecto general sobre ventas, exigida como consecuencia de nuestra incorporación a la CEE.

A lo largo de este epígrafe me refiero al “IVA comunitario” no para referirme a la existencia, como tal, de un IVA único para toda la UE. Sino, como mera denominación bajo la que englobo la esencia jurídica y las normas básicas que son impuestas por la UE, a cada uno de los IVAs existente en los países de la UE que, por tanto, se encuentran armonizados. Por tanto con esta expresión simplemente quiero identificar el modelo de IVA que se aplica en toda la UE, que presente diferencias con otros posibles IVAs que se aplican en el resto del mundo.

Según las normas reguladoras, y la doctrina -con práctica unanimidad -⁶⁵⁵, las **características definitorias de la naturaleza jurídica del IVA** son las de un impuesto: general, indirecto, plurifásico, real, objetivo, instantáneo y no periódico, que se aplica mediante un mecanismo conocido como **crédito en el impuesto**.

Así, en primer lugar se le considera **general**, ya que su finalidad inicial es someter a gravamen **todos** los bienes y servicios, aunque se establecen numerosas excepciones, con los negativos efectos que acabamos de ver.

También se le considera **esencialmente indirecto**, ya que, teniendo en cuenta lo que he mencionado sobre esta clasificación al definir la naturaleza jurídica del ITPO (epígrafe II.2.2) , según todos los criterios expuestos, el IVA no grava una manifestación directa de la capacidad tributaria -como en el caso, por ejemplo, de los impuestos sobre la renta-, sino que grava el consumo en la medida en que este puede ser una manifestación indirecta de esa renta, siguiendo el planteamiento de que si se consume es porque se tiene renta para hacerlo. Además, la carga tributaria es trasladable. Y, la persona que lo ingresa no es la que lo soporta.

Se trata, así mismo, de un impuesto **plurifásico**, ya que grava las diversas fases de producción y comercialización de los bienes y servicios hasta que llegan a su consumidor final; **real**, al ser definido por la norma sin referencia a un sujeto determinado; y **objetivo**, porque no tiene en cuenta las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo para la determinación de la base y de la deuda tributaria.

⁶⁵⁵ Numerosos autores se pronuncian de forma unánime sobre estas características de la naturaleza jurídica del IVA, por ejemplo:

[AAVV] *Manual de derecho tributario. Parte especial*, dirigido por MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., y CAYON GALIARDO, A., Aranzadi, Cízur Menor (Navarra), 2014, pp.504 a 506.

CUBERO TRUYO, A., "Impuesto sobre el Valor Añadido", en [AAVV].dirigido por PÉREZ ROYO, F., *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, Tecnos, Madrid, 2013, pp.702 a 704.

COLLADO YURRITA, M.A., LUCHENA MOZO, G.M., *Caps.IX y X: EL IVA, en Manual General de Derecho Financiero. Tomo Tercero: Sistema Tributario Estatal*, coordinado por Javier Lasarte, Editorial Comares, Granada 1996, p.228.

TEJERIZO LÓPEZ, J.M., "Impuesto sobre el Valor Añadido", en [AAVV]., *Curso de Derecho Tributario. Parte especial Sistema Tributario: Los tributos en particular*, Marcial Pons, Madrid 2003, p.616.

También se define como un tributo **instantáneo y no periódico** que se devenga operación a operación, aunque, por razones de eficacia en la gestión, se agrupan las operaciones de un período de tiempo determinado para su declaración-liquidación

El IVA comunitario se aplica mediante un mecanismo conocido como **crédito en el impuesto** por el cual la cantidad a ingresar o a devolver es la diferencia entre el IVA devengado en las operaciones de venta y el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios necesarios para realizar dichas operaciones, excluyendo bienes o servicios financieros o de capital, **con el objeto de que en cada fase se incorpore la parte de impuesto que corresponde al valor añadido.**

Este mecanismo responde a la finalidad del IVA de dirigirse al consumidor final. Es decir que quien, de acuerdo con el espíritu y finalidad del impuesto, debe soportar la carga tributaria del proceso productivo no son los empresarios y profesionales que intervienen, sino los consumidores finales a través del mecanismo de la repercusión/deducción. En principio, éste es aplicado por todos los sujetos implicados (salvo que tengan restringido el derecho total o parcial a la deducción del IVA soportado), excepto el consumidor final que, al no poder deducirse el impuesto, acaba soportando la carga fiscal incorporada al bien que adquiere a lo largo de todo el proceso de adición de valor añadido al que se halla sometido el mismo.

Precisamente, es a través de este **mecanismo de la repercusión**, como se salva el desfase temporal existente entre el consumo definitivo de un bien o servicio - que es lo que teóricamente se grava-, y los hechos imponible que, por razones de técnica tributaria, se han definido en el impuesto para garantizar la exacción del mismo (adquisición de bienes, prestaciones de servicios, adquisiciones intracomunitarias e importaciones).

La repercusión tributaria es un fenómeno propio de la imposición indirecta y, dentro de ésta, no ha sido exclusivo del IVA, pero sin duda, es en este impuesto, donde ha tenido una aplicación plena, al establecerse como una obligación para los sujetos pasivos del impuesto.

En definitiva, el IVA es un impuesto general sobre el consumo por lo que únicamente a través de este mecanismo puede ser definido realmente como tal. Dada su especial naturaleza, la repercusión obligatoria se define con generalidad por la

doctrina⁶⁵⁶ como un derecho-deber, puesto que conlleva tanto derechos y obligaciones para el sujeto pasivo:

- Derecho a deducirse el IVA soportado en sus adquisiciones para la realización de entregas sujetas, con los requisitos exigidos en la normativa⁶⁵⁷.
- Pero también obligaciones: repercutir el IVA en todas las operaciones sujetas al impuesto; consignarlo en general, de forma separada en las facturas; declararlo tanto en declaraciones informativas (modelo 347, 349, etc) como en autoliquidaciones periódicas; ingresarlo en la Hacienda Pública, etc.

Como última característica del IVA armonizado en la UE, desde su configuración inicial la opción técnicamente más adecuada siempre fue la aplicación del **principio de tributación en origen**. El objetivo de la armonización europea de los impuestos sobre la cifra de negocios, no es otra que alcanzar las condiciones más propicias para acceder con éxito a un mercado único. Y esto implica, necesariamente, que la tributación sobre los hechos imposables debería realizarse en base al principio de tributación en origen. No obstante, inicialmente por causas técnicas y políticas⁶⁵⁸, se

⁶⁵⁶ GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., *Los sujetos pasivos del IVA*, IEF, Madrid, 1976, p.173.

POTITO, E., *L'ordinamenti tributario italiano*, Giuffrè, 1978, p.122

BOLLO AROCENA, M.C. *La repercusión en el Derecho Tributario español: consideraciones*, IEF, Madrid, 1983, pp.1 y ss.

SARTORIO ALBALAT, S., *La repercusión de las cuotas tributarias en el ordenamiento jurídico español*, Marcial Pons, Madrid, 1992, pp.211 a 213.

⁶⁵⁷ En España se recoge en los artículos 92 y ss. LIVA, desarrollados en los artículos 27 y 28 del RIVA.

⁶⁵⁸ El principio genérico de tributación en origen se recogía en el artículo tercero del GATT. En 1952, en el ámbito de la CECA, Alemania presionó para la aplicación del principio de tributación en origen, claramente favorable a sus intereses, a lo que Francia se opuso, produciéndose una crisis que pudo acabar con el proceso de integración europea. El conocido como Informe Tinbergen (*Informe sobre los problemas planteados por los impuestos sobre el volumen de ventas en el Mercado Común*) ratificó la decisión de la Alta Autoridad de la CECA al inclinarse por el principio de tributación en destino, que sería adoptado en forma aún más extensa por la CEE en el Tratado de Roma en los artículos 95, 96 y 97.

Posteriormente, en 1960, la Comisión de la CEE creó un Comité Fiscal y Financiero, dirigido por Fritz Neumark, encargada de analizar el problema, *Vid.* "Rapport Général des sous groupes A, B et C créés pour examiner différentes possibilités en vue d'une harmonization des taxes sur le chiffre d'affaires" CEE Commission, 1962. La principal conclusión de esta Comisión fue optar por recomendar la sustitución de todos los impuestos plurifásicos existentes en los Estados miembros por un IVA, por ser una medida mucho menos exigente que aplicar el principio de país en origen. Los esfuerzos siguientes dieron por zanjada la cuestión y centraron todos sus esfuerzos en establecer medidas que permitieran minimizar las distorsiones producidas por el proceso de integración fiscal, en el sentido más amplio del término.

estableció la aplicación de la tributación en destino, antes incluso de introducirse el IVA como impuesto común; es decir, cuando cada Estado miembro estaba aplicando un impuesto plurifásico en cascada, con notables diferencias entre ellos.

Lo cierto es que el principio de la tributación en destino en el IVA se configuró como un régimen transitorio (4 años desde el 1 de enero de 1993), pero sigue vigente. La principal causa ha sido la incapacidad de los Estados miembros para resolver los múltiples problemas técnicos y políticos existentes para establecer el régimen previsto con tributación en origen en toda la UE, así como para ponerse de acuerdo sobre las posibles alternativas al régimen transitorio que se han planteado durante estos años ⁶⁵⁹.

Como consecuencia de todas estas características del IVA, MARTÍN QUERALT califica este impuesto como “complejo, de estructura excesivamente técnica y con preeminencia de la normativa comunitaria, que prevalece en caso de discrepancia sobre las normas internas, excesivamente numerosas tanto por la pluralidad de aspectos inherentes al tributo como por la prolífica labor que en los últimos años ha desarrollado el Legislador” ⁶⁶⁰.

⁶⁵⁹ Básicamente se han planteado estos años dos alternativas: desde Alemania y Austria se ha defendido la sustitución del régimen existente por la generalización del sistema de inversión del sujeto pasivo para todas las operaciones entre sujetos pasivos de IVA, lo cual equivaldría a convertir el IVA en un impuesto minorista; y la otra alternativa planteada ha sido haciendo tributar las OIB según las normas del Estado de destino en el que tributarían como una operación interior más, sin el desdoblamiento actual que existe para cada operación como AIB en país de destino y EIB en el país de origen, alternativa que implica básicamente problemas por el aumento de los costes de cumplimiento y de gestión del impuesto. En cualquier caso, no se ha conseguido el consenso necesario para aprobar ninguna de ellas.

⁶⁶⁰ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., POVEDA BLANCO, F., *Derecho tributario*. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2013, p.484.

II.3.- EL CONFLICTO ITPO-IVA: ÚLTIMAS PROPUESTAS

El orden seguido en el análisis de las dos figuras tributarias en conflicto no ha sido casualidad.

Desde la introducción del IVA se han sumado muchas voces defenestrando el ITPO e, incluso, clamando por su cabeza, siendo habitual que se le califique como residual, dentro del sistema tributario, y subsidiario, respecto del IVA; características que van a ser objeto de especial atención a continuación.

II.3.1.- ORIGEN HISTÓRICO DEL CONFLICTO ITPO-IMPUESTO SOBRE EL CONSUMO EN ESPAÑA

Sistematizando los antecedentes históricos de ambos impuestos, en relación con las operaciones inmobiliarias, tomando como ejemplo la más habitual, la transmisión de inmuebles y, haciendo una simplificación de su tipología entre mercantiles y civiles (dado que solo quiero mostrar la evolución histórica conjunta de los dos impuestos implicados, sin recoger los puntos de conflicto existente entre ambos), la siguiente Tabla recoge la evolución temporal y legislativa comparada de ambas figuras en nuestro sistema tributario.

Tabla 11: Evolución histórica de la tributación de la transmisión de un inmueble en España.

TRANSMISIÓN INMOBILIARIA MERCANTIL			TRANSMISIÓN INMOBILIARIA CIVIL		
AÑO	NORMATIVA BÁSICA	IMPUESTO	AÑO	NORMATIVA BÁSICA	
s.XV hasta 1845	Cuaderno de Alcabalas (Reyes Católicos)	Alcabala (Rentas Reales)	s.XV hasta 1859	Cuaderno de Alcabalas (Reyes Católicos)	
1845	Ley de Presupuestos de 1845	Derecho de Hipotecas	1845	Ley de Presupuestos de 1845	
1867	Ley de 29 de junio de 1867	Impuesto de traslaciones de dominio	1867	Ley de 29 de junio de 1867	
1872	Ley de Presupuestos de 1872	Impuesto sobre Derechos Reales (1)	1872	Ley de Presupuestos de 1872	
1900	Ley de Presupuestos de 1900	Impuesto sobre Transmisión de bienes (1)	1900	Ley de Presupuestos de 1900	
1920-1940	"Reforma silenciosa" de Flores de Lemus TR de 28 de febrero de 1927 y Reglamento de 26 de marzo de 1927 Ley de 5 de mayo de 1932 y Reglamento de 16 de julio de 1932	Impuesto sobre Transmisión de bienes (1) -reforma-	1920-1940	"Reforma silenciosa" de Flores de Lemus TR de 28 de febrero de 1927 y Reglamento de 26 de marzo de 1927 Ley de 5 de mayo de 1932 y Reglamento de 16 de julio de 1932	
1940	Ley de 16 de diciembre de 1940 TR de la Ley, Registro y Tarifas de los Impuestos de Derechos Reales y sobre transmisiones de bienes (Decreto de 29 de marzo de 1941) Ley de 7 de marzo de 1945 y 31 de diciembre de 1946 TR de 7 de noviembre de 1947	Impuesto sobre Transmisión de bienes (1)	1940	Ley de 16 de diciembre de 1940 TR de la Ley, Registro y Tarifas de los Impuestos de Derechos Reales y sobre transmisiones de bienes (Decreto de 29 de marzo de 1941) Ley de 7 de marzo de 1945 y 31 de diciembre de 1946 TR de 7 de noviembre de 1947	
1953	TR de la Ley y Tarifas de los Impuestos de Derechos Reales y sobre transmisiones de bienes (Decreto de 21 de marzo de 1958) Reglamento de la Ley de Derechos Reales 1959	Impuesto de derechos reales y transmisión de bienes (1)	1953	TR de la Ley y Tarifas de los Impuestos de Derechos Reales y sobre transmisiones de bienes (Decreto de 21 de marzo de 1958) Reglamento de la Ley de Derechos Reales 1959	
1964	LGT (Ley 230/1963) Ley 41/1964 de Reforma sistema tributario TR del ITE aprobado por Decreto 3314/1966	ITPO (2) a pesar de la introducción del ITE (se exceptionaron los inmuebles del ITE)	1964	LGT (Ley 230/1963) Ley 41/1964 de Reforma del Sistema Tributario TR de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre Sucesiones y Sobre TP y AJD aprobado por Decreto 1018/1967	
1977	Ley de Medidas Urgentes para la Reforma Fiscal de 1977 CE 78	ITPO (2)	1977	Ley de Medidas Urgentes para la Reforma Fiscal de 1977 CE 78	
01/07/1980	Ley 6/1979, sobre Régimen Transitorio de la Imposición Indirecta, relativas a las transmisiones empresariales de bienes inmuebles RD 15/1979 sobre Medidas Urgentes de Apoyo a la Vivienda Ley 41/1980, de 5 de julio, de medidas urgentes de apoyo a la vivienda RD 2609/1981 Reglamento ITE	ITE (residual)	1980	Ley 32/1980 LITPAJD Ley 6/1979, sobre Régimen Transitorio de la Imposición Indirecta, relativas a las transmisiones empresariales de bienes inmuebles RD 15/1979 sobre Medidas Urgentes de Apoyo a la Vivienda Ley 41/1980, de medidas urgentes de apoyo a la vivienda. RD Leg 3050/1980 TR LITPAJD RD 3494/1981 RITPAJD LO 8/1980, Financiación CCAA (cesión ITPAJD)	
1986	Ley 30/85, del IVA Reglamento RD 2028/1985	IVA			
1992	Ley 37/1992 (vigente) Reglamento RD 1624/92	IVA	1993	RD Leg 1/1993 TR LITPAJD (vigente)	

(1) Dentro del Impuesto de Derechos Reales y del Timbre del Estado

(2) Dentro del Impuesto General sobre las Sucesiones y sobre las Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

(3) Dentro del ITPAJD

Tal y como se observa, el origen del problema del conflicto entre ambos impuestos comenzó a surgir a raíz de la Reforma del sistema tributario de 1964, cuando se sustituyeron los impuestos sobre consumos por un impuesto general sobre las ventas (primero fue el ITE, y posteriormente el IVA). Esta sustitución conllevó un cambio radical en nuestro ordenamiento tributario ya que, por primera vez, se separaban las actividades mercantiles de las civiles, a efectos de tributación.

La diferenciación entre ambos ámbitos se basa tradicionalmente en el principio de habitualidad. Así, los actos y contratos aislados, circunstanciales y que carecían del requisito de la habitualidad en su realización por el transmitente, por definición, se calificaban de civiles e inicialmente quedaban sujetas al ITPO.

No obstante, en el campo de los bienes inmuebles, la desagregación del Impuesto sobre transmisiones en dos impuestos, según la transmisión fuera mercantil o civil, conllevó novedosos problemas de calificación y definición que siguen presentes en nuestros días. Problemas principalmente derivados de la semejanza entre la parte más importante que conforma el ámbito objetivo de ambos impuestos (transmisión de la propiedad sobre bienes y derechos), de la delimitación de sus respectivos ámbitos subjetivos, y, especialmente, de las excepciones contempladas por el Legislador en ambos impuestos.

La incompatibilidad entre el ITE y el ITP, establecida, como ya he mencionado, por vía de no sujeción, se recogió de forma expresa en el artículo 4 del TR del ITE, aprobado por Decreto 3314/1966, de 29 de diciembre (TRITE)⁶⁶¹.

Ahora bien, la introducción del ITE no provocó inicialmente la distinción entre las operaciones inmobiliarias empresariales de las civiles, ya que, en un principio, se declararon no sujetas al ITE⁶⁶²: las ventas y demás transmisiones de inmuebles así como los arrendamientos de bienes inmuebles.

No fue hasta el 1 de julio de 1980, cuando entraron en vigor la Ley 32/1980

⁶⁶¹ Artículo 4.2 TRITE: "En ningún caso, un mismo contrato, acto u operación estará sujeto a este Impuesto y al General sobre Transmisiones Patrimoniales, concepto Transmisiones Patrimoniales intervivos. "

⁶⁶² Artículo 4.1 TRITE.

del ITPAJD, y la Ley 6/1979, de 25 de septiembre, sobre Régimen Transitorio de la Imposición Indirecta, relativas a las transmisiones empresariales de bienes inmuebles, cuando, al fin se deslindaron las operaciones inmobiliarias “empresariales” del ITPO:

- De un lado, se declararon no sujetas al ITPO, en el artículo 7.5 de su Ley, las operaciones que constituyeran actos habituales del tráfico de las Empresas o explotaciones que las efectúen;
- Y, paralelamente, se introdujo su sujeción al ITE, al incorporar la Ley 6/79 en el artículo 3 del TRITE, el siguiente hecho imponible: “Las transmisiones de bienes inmuebles realizadas por quienes habitualmente se dediquen a esta actividad mediante contraprestación.”⁶⁶³

Es por tanto, a partir de este momento, cuando las operaciones inmobiliarias empresariales pasan a quedar gravadas, en general, por el ITE, y, las civiles, por el ITPO. Sin embargo, se excepcionaron las transmisiones o arrendamientos de bienes inmuebles rústicos o de terrenos sin urbanizar que, al estar no sujetos al ITE, pasaban a estar sujetos al ITPO.

Y, para terminar de complicar el deslinde entre ambos impuestos, el artículo 7 de la Ley 41/1980, de 5 de julio, de medidas urgentes de apoyo a la vivienda (que modificaba la DF 3ª de la Ley 6/1979), dispuso una clausula residual muy desafortunada, incorporada al artículo 23 del RITPAJD del 81⁶⁶⁴. En ella se establecía que todas las transmisiones empresariales de bienes inmuebles efectuadas con posterioridad al 1 de julio de 1980 estaban sujetas al ITP salvo que se justifique la repercusión, pago o exención del ITE. En la práctica ello se traducía en que, si no se acreditaba que se había pagado o se estaba exento del ITE, las oficinas liquidadoras debían liquidar el ITP. Es decir, saltaban por los aires todos los requisitos objetivos y subjetivos. Así, si una venta de un inmueble era por naturaleza empresarial quedando sujeta al ITE (y de acuerdo con las normas de deslinde no

⁶⁶³ Vid. artículo 19: Ventas empresariales de inmuebles, del RD 2609/1981, de 19 de octubre (RITE).

⁶⁶⁴ RITPAJD aprobado por RD 3494/1981, de 29 de diciembre

sujeta al ITP) por este precepto, al ir a Registrar el cambio de titularidad dominical en el Registro, si no se acreditaba pago o exención del ITE, se le liquidaría el ITP; es decir, se sujetaba al ITP a pesar de estar fuera de su ámbito de sujeción.

Y aún más, la norma establecía que si se había satisfecho el ITP por una transmisión, ésta quedaba exonerada del pago por el ITE.

Y, por si no hubiera ya bastante confusión, se siguieron exceptuando del ITE de forma expresa otras operaciones inmobiliarias independientemente de que fueran empresariales, declarándose **no sujetas** al impuesto ⁶⁶⁵ y sujetas al ITPO, concretamente:

- Las ventas y demás transmisiones de bienes inmuebles rústicos o de terrenos sin ordenación.
- Los arrendamientos inmuebles rústicos o de terrenos sin ordenación.
- Y las ejecuciones de obras cuando el dueño de la obra sea el propio ejecutor, sin perjuicio de la tributación que proceda en el caso de venta entrega o transmisión posterior.

Por tanto, **las bases, que no el origen, del conflicto entre el ITPO y el impuesto general sobre ventas en España, inicialmente estuvieron en:**

- Las operaciones empresariales pero que se declaraban no sujetas al ITE que, con el fin de que no quedaran sin gravamen, y siendo evidente que eran indicativas de capacidad económica, se sujetaban al ITPO.
- La calificación como no sujetas al ITE de determinadas operaciones relacionadas con inmuebles, sujetándolas al ITPO.

⁶⁶⁵ Artículo 4.1 de TRITE, en redacción dada por la Ley 6/1979; y Real Decreto 1265/1980, de 30 de junio, por el que se da nueva redacción a los artículos 4, 19 y 21 del Reglamento del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, aprobado por Decreto 3361/1971, de 23 de diciembre.

- Y el establecimiento de una cláusula residual en la que, a efectos prácticos, se permitía al contribuyente “optar” a qué impuesto sujetaba la operación. Esta cláusula provocó una serie de problemas derivados del uso y el abuso generalizado de los documentos privados con sujeción al ITE, que no se presentaban en la Oficina competente en el plazo previsto, ocasionando múltiples problemas relacionados con la seguridad jurídica para los contratantes y para terceros⁶⁶⁶.

Y llegó el IVA. La incorporación del IVA a los sistemas tributarios de cada uno de los Estados Miembros, además con carácter obligatorio y armonizado, planteó un serio problema dado que, excepto en cuatro⁶⁶⁷, como ya he indicado, en el resto existe un impuesto de naturaleza análoga o similar al ITPO. Las opciones eran claras:

- O se suprimían todos los ITPOs existentes. En mi opinión, al margen de la inviabilidad política de una propuesta de esta naturaleza, este impuesto debe mantenerse para las transmisiones civiles en todo caso.
- O se sustituían por un ITPO comunitario armonizado. Esta solución, en mi opinión, es técnicamente óptima, pero lamentablemente también inviable, desde un punto de vista político y financiero, esencialmente porque es un impuesto que en muchos Estados está cedido a entes territoriales, por lo que sería enormemente complejo, si no imposible, llevarla a la práctica.
- Declarar compatibles con el IVA todos los ITPOs existentes, y que cada país establezca las reglas de relación entre ambos.

Finalmente, se optó por esta tercera opción salomónica, la más “cómoda”, sin duda, para las autoridades comunitarias.

⁶⁶⁶ Vid. ALCEDO MARTÍN, E., Impuesto sobre transmisiones y actos jurídicos documentados, Ediciones Siete, Valencia, 1981, pp. 7 y 8.

⁶⁶⁷ Estonia, Eslovaquia, Bulgaria, Lituania y Polonia.

La posibilidad del establecimiento de un régimen específico para las operaciones inmobiliarias en materia de aplicación del IVA por los distintos Estados Miembros venía permitida por la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977, - Sexta Directiva del Consejo en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido-, que ha sido sustituida por la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del IVA, que deroga la Sexta Directiva desde el día 1 de enero de 2007. Dicha habilitación permitía a los Estados Miembros el establecimiento o mantenimiento de cualquier impuesto que no tuviera carácter de impuesto sobre la cifra de negocios, entre los que, por tanto, se incluye el ITPO existente en nuestro país y en otros Estados Miembros de la UE. La compatibilidad entre ambos impuestos ha sido ratificada por la jurisprudencia comunitaria⁶⁶⁸, e incorporada a sus respectivas normativas, si bien la misma ha sido objeto en nuestro país de numerosas críticas⁶⁶⁹, como se verá en el resto de este subepígrafe y en las propuestas contenidas en el siguiente.

¿Qué ocurrió en España cuando se introdujo el IVA? Frente al ITE, en la regulación del IVA, al menos, se suprimió la clausula residual, y las operaciones inmobiliarias que he citado, no sujetas al ITE, en el IVA quedan sujetas (siempre que concurren los requisitos de sujeción) pero **exentas**, añadiéndose la posibilidad de renuncia a la exención, complicando, más aún si cabe, la tarea de deslindar entre ambos impuestos, conformando un sistema para gravar las transacciones inmobiliarias que MENÉNDEZ HERNÁNDEZ ha calificado de laberíntico⁶⁷⁰. Hay que recordar, no obstante, que el origen de esta solución está en la normativa comunitaria, ya que es la Directiva del IVA la que establece la exención de determinadas operaciones inmobiliarias y faculta a los Estados miembros para que permitan a los sujetos pasivos renunciar a la exención.

⁶⁶⁸ Vid. por ejemplo, la STJCE, de 8 de julio de 1986, *Caso C-73/1985, Hans-Dieter y Ute Kerrutt contra Finanzamt Mönchengladbach – Mitte*.

⁶⁶⁹ Vid. DOCAVO, L., “Comentario a la Sentencia del Tribunal de las Comunidades Europeas de 8 de julio de 1986”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 194, 1988, p. 550.

FALCON Y TELLA, R., “La compatibilidad del IVA con transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados”, *Impuestos*, nº 14, julio 1993, p.69 y 70

VARONA ALABERN, J.E., *El sector inmobiliario en el Impuesto sobre el Valor Añadido*, Lex Nova, Madrid, 1991, p.66 y 68.

⁶⁷⁰ MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J., *Los impuestos indirectos sobre el tráfico jurídico (IVA, ITP, OS Y AJD)*, José María Bosch, Barcelona, 1990,p.4.

Por tanto, se puede afirmar que la sustitución del ITE por el IVA supuso alguna mejora en algunos aspectos del conflicto, pero introdujo una causa adicional al mismo que es su verdadero origen. La incompatibilidad entre el ITE y el ITPO era absoluta; es decir, se estableció sobre la base de la sujeción, de manera que si bien la normativa era, como acabo de resumir, algo enrevesada, el conflicto entre el ITPO y el ITE en una operación inmobiliaria se limitaba a determinar, con base en la legislación, a cuál de los dos impuestos estaba sujeta, generalmente al ITPO. Y, por vía negativa, automáticamente quedaba no sujeta al ITE⁶⁷¹.

En cambio, la incompatibilidad entre el ITPO y el IVA se estableció por vía de **exención**. Teniendo en cuenta la incompatibilidad entre estos impuestos, declarada expresamente por las normas de ambos, resulta cuanto menos llamativa y desconcertante la solución dada por el Legislador. Así, tras declarar taxativamente que, siempre que una operación está sujeta a uno de los impuestos en conflicto, está no sujeta al otro, a continuación declara la compatibilidad entre la sujeción a ambos en ciertos casos. En opinión de numerosos autores⁶⁷², que comparto plenamente, es una solución jurídicamente muy defectuosa, al combinar peligrosamente conceptos básicos esenciales para garantizar la seguridad jurídica, como son los de “sujeción”, “no sujeción” y “exención”.

En mi opinión, **ésta es la verdadera causa y origen del conflicto objeto de esta tesis: las excepciones injustificadas que se han establecido:**

1º) Al declarar determinadas operaciones empresariales, naturalmente sujetas al IVA, como sujetas a ambos impuestos, resolviéndose su calificación final por vía de exención al IVA, y, además, con opción para el contribuyente de renuncia a la misma, con requisitos y con excepciones a la excepción.

⁶⁷¹ Al margen de que, en la práctica, debido a la cláusula residual, si se acreditaba el pago de uno de los impuestos se excluía el pago del otro, incluso aunque fuera éste último al que estaba sujeta la operación.

⁶⁷² MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J., op.cit, p.21 y 22
VARONA ALABERN, J.E., *El sector inmobiliario en el Impuesto sobre el Valor Añadido*, Lex Nova, Madrid, 1991, p.59
OTERO, J., *Tránsito del I.T.E al I.V.A*, Asociación para el Progreso de la Dirección, Madrid, 1982, p.13 y 23..
CHECA GONZALEZ, C., *Delimitación, elementos del impuesto y procedimiento de gestión*, en [AAVV], dirigido por CALVO ORTEGA,R., *El I.V.A. en España*, Lex Nova, Valladolid, 1987, pp.48 y 49: “las exenciones en el IVA deben limitarse al máximo, teniendo carácter excepcional y siempre por razones estrictamente técnicas.

2º) Al declarar la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial no sujeta al IVA, pero resultando sujetos al ITPO los inmuebles incluidos dentro de dicho patrimonio, se está produciendo la paradoja de sujetar una operación eminentemente empresarial (por realizarse entre dos sujetos pasivos del IVA) a un impuesto cuyo objeto habitual es el tráfico civil.

Es cierto que estas excepciones no son arbitrarias, sino que evidentemente responden a unos objetivos. En resumen, se consideró que, utilizar como criterios entre ambos impuestos la tipicidad y habitualidad de las operaciones inmobiliarias, podía provocar una importante distorsión por la desigualdad en la que podría derivar en el trato fiscal de los inmuebles frente al resto de activos fijos de los empresarios; concretamente, en relación con la deducibilidad del IVA soportado en su adquisición. Y, para evitar estas distorsiones, se introdujeron en el ámbito comunitario, las exenciones inmobiliarias en el IVA y, como excepción, el Legislador español estableció la sujeción al ITPO, cuando tal renuncia no se ejercía. En definitiva, las **exenciones inmobiliarias se caracterizan** por ser:

- **Limitadas**; es decir, no se aplica el IVA en la entrega, pero tampoco se permite al transmitente que se deduzca el IVA soportado en las adquisiciones realizadas para llevar a cabo la actividad de la que se deriva dicha entrega exenta.
- Y de naturaleza **técnica**, tratando de reducir el precio final de los bienes. Por ello el impuesto se hace recaer sobre el valor añadido en la última fase del proceso de producción y distribución -es decir, cuando son adquiridos por el consumidor final-, aunque también se aplican cuando adquiere un empresario o profesional que lo va a destinar a operaciones exentas. A parte, en el caso de los inmuebles, las exenciones de los apartados 20º y 22º del artículo 20.Uno LIVA tratan de incorporar el hecho de que, en determinadas entregas de inmuebles (terrenos rústicos o segundas o ulteriores entregas de inmuebles son los casos más evidentes), no se incorpora ningún valor añadido respecto de la entrega anterior, salvo que se le haya incorporado dicho valor

(rehabilitaciones, adquisición para demoler y construir, etc.); o bien porque la ulterior entrega va a estar exenta (por ejemplo, ulterior entrega a un particular sujeta y exenta del IVA, sin posibilidad de renuncia a la exención, por lo que en todo caso tributará por el ITPO). En estos casos, se considera que la entrega no debe tributar por el IVA.

Ahora bien, cuando los destinatarios de dichas operaciones son empresarios, los efectos de estas exenciones pueden ser muy negativos, de ahí la posibilidad de renunciar a la exención para no romper la cadena de repercusiones del impuesto. En caso contrario, se corre el riesgo de que el IVA soportado no deducible sea incorporado como mayor precio del inmueble en la siguiente fase, contribuyendo al, ya de por sí, habitual comportamiento especulativo de determinados agentes inmobiliarios.

Y, en este tema, no se puede obviar que la existencia de dos Administraciones en un factor que agrava el problema; especialmente, por los múltiples requisitos que deben comprobarse para determinar si la operación finalmente tributa por uno u otro impuesto, muchos de ellos, desconocidos por las Haciendas autonómicas, lo cual llevaba a la liquidación del ITPO sin llegar a una verificación completa de la operación y el consecuente aumento de la litigiosidad. La creación en 2001 de los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria⁶⁷³ y las novedades introducidas en la Ley General Tributaria⁶⁷⁴, no solucionaron al problema pero al menos supusieron un avance importante en la necesaria coordinación entre las Administraciones afectadas por estos supuestos, cuya regularización llegaba a ser un auténtico calvario para los contribuyentes. A la problemática de la resolución administrativa de los supuestos conflictivos dedico el epígrafe IV.5.1.

Al margen de las críticas a la solución del Legislador español, la situación actual del conflicto se traduce en que, ante una operación inmobiliaria, surge la tarea de

⁶⁷³ Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se Regula las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, derogada por la Ley 22/2009 de 18 de diciembre que regula este órgano en su artículo 66.

⁶⁷⁴ Artículos 62 y 67.1 de la Ley 28/2003, LGT.

deslindar entre ambos cuál es el que procede, de acuerdo con la concurrencia de los requisitos de sujeción y exención previstos en la normativa vigente de ambos, que analizo detenidamente en el Capítulo III.

II.3.2.- LA “RESIDUALIDAD” DEL ITPO EN EL SISTEMA TRIBUTARIO, Y SU “SUBSIDIARIEDAD” RESPECTO DEL IVA, A DEBATE

En todas las soluciones aportadas al conflicto ITPO-IVA subyacen las dos características que restan por analizar de la naturaleza jurídica generalmente aceptada del ITPO, que como ya anticipé en el epígrafe II.1.2, no comparto: la **residualidad del ITPO en nuestro sistema tributario**; y su **subsidiariedad respecto al IVA**.

En relación con la primera, como ya indiqué al analizar las características definitorias generalmente aceptadas del ITPO, suele considerarse que **el ITPO tiene un carácter residual dentro de nuestra imposición indirecta**, basándose en considerar que el ITPO ha subsistido tras las numerosas reformas de la imposición indirecta en nuestro país como tributo que grava lo que no ha quedado sujeto, tras dichas reformas, a otras figuras tributarias. Quizá la heterogeneidad que caracteriza hoy en día al ITPAD - en él han quedado englobadas tres figuras impositivas totalmente diferentes (el ITPO, el IOS y el IAJD-), favorece esta interpretación.

Lo cierto es que, antes de la entrada en vigor del IVA, las transmisiones estaban gravadas, en cada país miembro de la UE, con un impuesto nacional propio no armonizado en el ámbito de la UE, por lo que la incorporación del IVA obligó, como hemos visto, a adaptar todas las normativas internas de los tributos preexistentes, y a establecer un régimen especial de relaciones entre ambos impuestos.

La introducción del IVA en 1986, como pilar básico de la imposición indirecta en nuestro sistema tributario, conllevó la estructura actual de imposición de las transmisiones de inmuebles, disociada, a nivel básico, entre mercantiles y civiles; las primeras naturalmente sujetas al IVA, y, las segundas al ITPO. Esta interpretación

muy común es, en mi opinión errónea, tal como reconoció el TEAC, antes incluso de la introducción del IVA, en relación con el ITE. Así, en su Resolución de 15 de julio de 1981 señaló que: *“ambos impuestos (se refiere al ITE-ITPO pero puede extrapolarse perfectamente al IVA) tienen ámbitos objetivos diferentes, con sustantividad propia, no subsidiarios el uno del otro, ni comunicables entre sí.”*

Así, sin negar las evidentes ventajas del IVA como figura impositiva, no hay que olvidar que su adopción fue impuesta por el acceso de España a la entonces CEE, y que la definición de su objeto imponible -el valor añadido-, provoca, en el caso concreto de los inmuebles que, cuando no se produce tal valor añadido entre una transmisión y la siguiente, el impuesto no se aplica, por vía de exención. Ello provocó la necesidad de contar con otra figura impositiva que impidieran que estos supuestos quedaran exonerados de gravamen en cumplimiento de dos principios constitucionales esenciales: el de **capacidad económica**, puesto que estas transmisiones ponen de manifiesto en todo caso la existencia de una capacidad económica del contribuyente que debe ser sometida a tributación para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos ; y el de **generalidad** en la distribución de la carga tributaria.

Las opciones, para el Legislador, ante la introducción del IVA en nuestro Ordenamiento jurídico, eran, o establecer un impuesto nuevo, o, acudir al tan socorrido ITPO, que pasó a gravar tanto las transmisiones de inmuebles en el ámbito civil, como las efectuadas por sujetos pasivos del IVA cuando las normas de este impuesto determinan la no sujeción o exención del mismo.

Mi opinión es que debe rechazarse el carácter residual del ITPO, ya que ocupa un lugar propio y primordial en nuestro sistema tributario, al margen del IVA. Siguiendo a GASCÓN CATALÁ: “En el sistema tributario hay figuras centrales y otras complementarias, todas son importantes, pero cada una tiene su papel y una capacidad recaudatoria potencial máxima, que no se puede ignorar.”⁶⁷⁵

⁶⁷⁵ GASCÓN CATALÁN, J., Diagnóstico y propuestas para una reforma fiscal, Aranzadi, Cízur Menor (Navarra), 2013, p. 49

Es evidente que las figuras centrales de nuestro sistema tributario son el IVA y los IIEE, el IRPF y el IS, pero esto no implica que el resto de impuestos, como el ITPO, no tengan su papel, tanto por potencia recaudatoria, como por su contribución a la consecución de otros objetivos constitucionales.

En relación con la potencia recaudatoria del ITPO, me gustaría resaltar la importancia de la misma, que suele pasarse por alto debido a su alta volatilidad, derivada de las contingencias del sector inmobiliario.

La siguiente Tabla muestra la recaudación obtenida por el ITPO y las principales figuras de nuestro sistema tributario en los años 2003 a 2014.

Tabla 12: Comparativa entre la recaudación de ITPAJD y las grandes figuras de nuestro sistema tributario (2003-2014).

AÑO	ITPO (*)	IVA	IIEE	IS	IRPF
2003	12.047	27.140	17.109	21.920	32.829
2004	14.172	29.124	9.787	26.020	30.412
2005	17.377	32.009	9.795	32.495	35.953
2006	20.085	35.424	9.895	37.208	41.495
2007	19.561	33.752	11.468	44.823	48.626
2008	11.512	48.021	19.570	27.301	71.341
2009	9.987	33.567	19.349	20.188	63.857
2010	10.468	49.086	19.806	16.198	66.977
2011	8.763	49.302	18.983	16.611	69.803
2012	7.494	50.464	18.209	21.435	70.619
2013	6.116	51.931	19.073	19.945	69.951
2014	8.286	56.174	19.104	18.713	72.662

Datos en millones de euros

(*) Incluye lo total recaudado tanto por las CCAA, como por la Agencia Tributaria estatal (obligación real y Ceuta y Melilla)

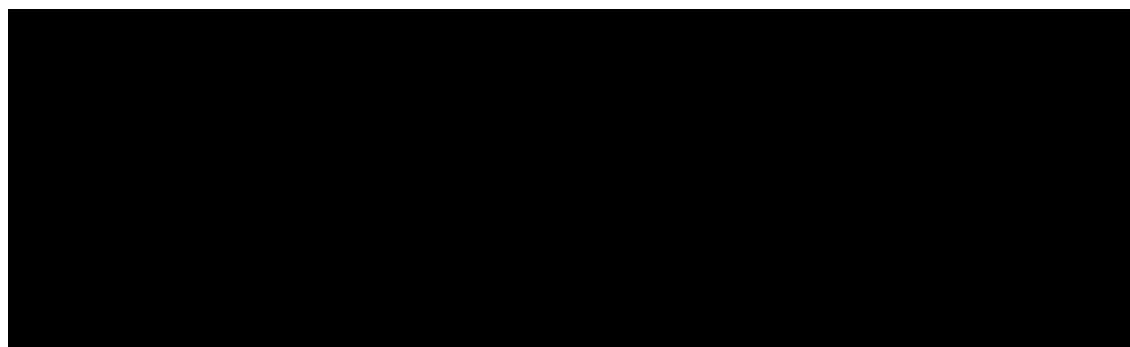
FUENTE DATOS: Agencia Tributaria -Servicio de Auditoría Interna-:

- Informes Anuales de Recaudación Tributaria de tributos propios
- Informes mensuales de tributos cedidos y concertados (2000-2014)
- <http://www.estadief.meh.es/bancomedatos/recaudacion.html>

Como se observa la recaudación por el ITPO está en torno a la mitad de la obtenida por el IS, considerado un pilar básico de nuestro sistema tributario; e incluso llega a ser superior a la de los IIEE, especialmente valorados por su potencia recaudatoria. Es cierto que en el caso del IS, este impuesto en particular no se aprecia por su potencia recaudatoria sino por otras cualidades. Pero considero que es un dato significativo que, con un impuesto considerado generalmente “residual”, como el ITPAJD, se obtenga una recaudación notable en comparación con figuras consideradas básicas e incontestables de nuestro sistema tributario.

La misma conclusión se extrae analizando la litigiosidad derivada de este impuesto teóricamente residual. Las siguientes Tablas, muestran las entradas de recursos en los Tribunales Económico-Administrativos de España, en el período 2007-2013 (último año publicado) relacionadas con el ITPAJD y el IVA.

Tabla 13: Evolución de la litigiosidad relacionada con el ITPAJD y el IVA en los Tribunales Económico-administrativos españoles en el período 2007-2013



Total Conceptos incluidos en las REAs presentadas = 15

FUENTE DATOS: Memoria anual Tribunales Económico Administrativos (2007-2013)
Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas
<http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico>

De estos se extrae que, además de un incremento general notable de la litigiosidad en el período considerado (más de un 75%), en número de reclamaciones presentadas, las relacionadas con el ITPAJD supusieron de media el 20,77% del total, y las del IVA el 10,16%, porcentajes que solo son superados por las relacionadas con el IRPF y el procedimiento recaudatorio.

Si tenemos en cuenta que dicho total está integrado por 15 conceptos, el hecho de que las reclamaciones por estos dos impuestos supongan más de una cuarta parte del total, es un dato significativo. Y más aún lo es, con base en la Memoria de 2013, el ratio de resoluciones que los TEARs han resuelto en sentido estimatorio -es decir, a favor del contribuyente-, ya que, en los impuestos cedidos -TPAJD e ISD- alcanzó en 2013 el 54%, catorce puntos por encima de la media del total de Reclamaciones resueltas. Es cierto que no se puede saber, de acuerdo con los datos publicados, cuántas de ellas se deben a comprobaciones de valores pero, con base en mi experiencia profesional puedo afirmar que eran la mayoría, así como que en algunos años en determinadas CCAA como la Valenciana, el porcentaje era muy superior hasta alcanzar el 99%.

Lamentablemente, no hay estadísticas que desglosen el contenido de las reclamaciones económico-administrativas para extraer más conclusiones pero, sin duda, la razón, de la elevada litigiosidad del ITPO viene provocada por las comprobaciones de valor. En este sentido, el enorme volumen de procedimientos de comprobación de valor incoados, el hecho de que los métodos empleados por la administración y su materialización sean, en muchos casos, poco rigurosos, y el empleo sistemático de este tipo de procedimientos como medida recaudatoria, están en el origen del aumento notable de la litigiosidad relacionada con este impuesto. Esta cuestión es analizada en el epígrafe IV.5.2.

Solo anticiparé que, teniendo en cuenta que fue justo en 2014 cuando algunas CCAA como la valenciana comenzaron a incoar de forma masiva procedimientos de comprobación por orden de coeficientes a aplicar con carácter retroactivo a devengos de 2013, estoy segura de que cuando se publiquen los datos de 2014, la litigiosidad ante los Tribunales económico-administrativos por el ITPO va a experimentar un aumento sustancial.

La última característica del ITPO que se predica con bastante generalidad, como vimos en la introducción al ITPO, y que no comparto, es la **subsidiariedad del ITPO frente al IVA**. Así, por ejemplo, para los hermanos GARCÍA GIL⁶⁷⁶, la

⁶⁷⁶ GARCÍA GIL, J.L., F.J. y M., *Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. DIJUSA, Madrid, 2008, p.56: "por ser el ITPAJD un impuesto residual y subsidiario del IVA, el análisis de la tributación debe comenzarse siempre por el IVA,

resolución de los supuestos en los que exista duda sobre cuál de las dos figuras impositivas va a gravar finalmente la operación, debe resolverse siempre tomando como punto de partida el IVA e, incluso, llegan a afirmar que, hacerlo en sentido contrario, conlleva un riesgo elevado de equivocación.

En mi opinión, estos autores confunden las características definitorias de ambas figuras impositivas, con la metodología de resolución de los conflictos que pueden surgir entre ambos impuestos. Es cierto que, a efectos prácticos, ante un supuesto de deslinde entre el ITPO y el IVA, resulta más sencillo acudir primero, al IVA, para determinar, por aplicación de sus normas de sujeción y exención, si la operación queda o no gravada por el mismo, y, en caso negativo, sujetarla al ITPO, por aplicación de las normas de este impuesto.

Pero esta metodología pragmática a efectos procedimentales no implica, en mi opinión, que el ITPO pueda definirse jurídicamente como subsidiario del IVA, sino más bien al contrario. Nos encontramos ante dos tributos, cuanto menos, **complementarios**, puesto que ambos gravan el tráfico de bienes, siendo el cumplimiento de determinadas características de la operación (requisitos objetivo, subjetivo y finalista) el que va a determinar que ésta quede sujeta a uno u otro impuesto, con la finalidad de que ninguna operación de transmisión onerosa de bienes quede sin gravamen, en detrimento de los principios constitucionales relacionados con esta cuestión en el Capítulo I y en diversos epígrafes de este Capítulo . Y, precisamente, la complementariedad de ambas figuras impositivas se pone especialmente de manifiesto en las operaciones inmobiliarias.

Es más, en mi opinión se puede hablar incluso de subsidiariedad del IVA frente al ITPO, como defiendo en mi propuesta sobre el conflicto en el epígrafe V.2.

Desde el punto de vista del IVA, el hecho imponible que se produce cuando se transmite un inmueble, de acuerdo con el artículo 8 de la LIVA, es una **entrega de**

determinando si la operación se grava efectivamente por el mismo, y si ello no fuera así, ha de acudirse a la modalidad de TPO. Si el análisis se comienza directamente por el ITPAJD, sin pasar previamente por el IVA, se corre seguro riesgo de incurrir en equivocación.”

bienes, definida como la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes:

Además, la norma define una serie de operaciones asimiladas a las entregas de bienes, entre las que destacan, por su posible relevancia en el tema que estoy desarrollando: las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa; las cesiones de bienes en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o condición suspensiva; y las cesiones de bienes en virtud de contratos de arrendamiento-venta y asimilados.

En el ámbito del IVA, ante el devengo de una operación calificada como entrega de bienes, es el vendedor -sujeto pasivo del impuesto- quien repercutirá e ingresará el IVA devengado en la Hacienda Pública estatal (AEAT), el cual, a su vez, podrá ser deducido por el adquirente, salvo que sea el consumidor final o no tenga derecho a deducibilidad total por no cumplir los requisitos legales establecidos para ello.

Por su parte, en el ámbito del ITPO, el hecho imponible que define la norma es una transmisión patrimonial onerosa, definida, a efectos del tema que estoy analizando, como la transmisión onerosa por actos ínter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas; en este caso, inmuebles ⁷. De nuevo, se observa como el ITPO es el todo, y el IVA sería una parte del mismo al detraer del ámbito del ITPO determinadas operaciones en atención a su carácter empresarial.

En este impuesto, es el comprador quien, en concepto de sujeto pasivo, autoliquida e ingresa el impuesto en la Hacienda autonómica competente, que será aquella en cuyo territorio de competencia radique el inmueble⁶⁷⁷, Por tanto, en el ITPO, el vendedor soporta ninguna obligación, ni formal ni económica.

⁶⁷⁷ Artículo 103.C.1ª RITPAJD

II.3.3.- RECOMENDACIONES MÁS RECIENTES SOBRE LA RESOLUCIÓN DE LOS PROBLEMAS DE DESLINDE ITPO-IVA

Las múltiples voces discordantes con la solución dada al deslinde ITPO-IVA en las operaciones inmobiliarias, se han potenciado a raíz de la reciente crisis económica.

Ante los graves problemas de índole macroeconómica sufridos, y sobre todo, la debacle sin parangón del sector urbanístico en nuestro país, arrastrando al resto de la economía, las propuestas de reforma del sistema vigente, económico en general y tributario en particular, se han multiplicado.

Este aluvión de propuestas, en algunos casos es fruto del oportunismo. Pero, en otros, resulta revelador y enriquecedor y, sin duda, un proceso útil que puede llevar a mejorar el sistema existente si, basándose en las nuevas propuestas, se adoptan decisiones que solucionen los problemas del sistema vigente.

En la práctica, por desgracia, la excesiva politización - el sentido más peyorativo del término- que afecta al diseño de los sistemas tributarios, provoca que exista una gran dificultad para que algunas de dichas propuestas se trasladen normativamente, como consecuencia de lo cual las incongruencias y fallos de nuestro sistema tributario se perpetúan.

De entro todas estas propuestas, voy a detenerme en aquellos informes que prestan especial atención al conflicto que estoy analizando, y que considero más interesantes y fundamentadas. Como veremos, sus conclusiones sobre la resolución del conflicto ITPO-IVA en las operaciones inmobiliarias son ciertamente divergentes.

En el ámbito internacional me referiré al Informe Mirrlees y a las recomendaciones de los organismos internacionales.

En el ámbito nacional, me referiré al Informe Lagares, las propuestas de la Asociación Español de Asesores Fiscales (AEDAF), y a la propuesta de GASCÓN CATALÁN.

II.3.3.1.-INFORME MIRRLEES

El conocido como Informe Mirrlees, por el presidente del grupo de trabajo que lo elaboró, el Premio Nobel de Economía de 2006, James Mirrlees se publicó en dos entregas, en 2010 y 2011⁶⁷⁸, debiendo destacarse algunas características que lo diferencian de otras propuestas:

- La dilatada duración de los estudios (4 años)
- El elevado de número de expertos mundiales que participaron (más de 60), elaborando trabajos por encargo sobre diversos aspectos relevantes para el diseño de un sistema tributario.
- No fue un encargo de un Gobierno, sino un proyecto de una entidad privada independiente de elevado prestigio⁶⁷⁹. Esto es importante por dos motivos: mayor imparcialidad política que otras propuestas; y porque, aunque aspira a ello, asume que las soluciones que aporta para mejorar el sistema tributario existente con base en los defectos y problemas detectados, no se van implementar a corto plazo, de manera que, al contrario que otras propuestas, se configuró como una hoja en blanco para diseñar cómo sería el sistema tributario ideal, partiendo, eso sí, de las características comunes del contexto actual político y económico en el mundo.
- Se trata de un enfoque centrado exclusivamente en la moderna **teoría de la imposición óptima**⁶⁸⁰ cuyo pionero fue precisamente Mirrlees. En mi opinión, el hecho de que sea un enfoque unidisciplinar, es un punto débil de este análisis porque le priva de las aportaciones de otras disciplinas (derecho, contabilidad, política o psicología, entre otras), cuya importancia es reconocida por el propio informe⁶⁸¹. También es cierto que es fácil comprender el motivo de esta decisión al tratarse de disciplinas muy variables de un país a

⁶⁷⁸ “Dimensions of Tax Design”, *The Mirrlees Review*, Oxford University Press, nº X, 2010.

“Tax by Design”, *The Mirrlees Review*, Oxford University Press, nº XVII, 2011

⁶⁷⁹ El Institute for Fiscal Studies, del Reino Unido (IFS)

⁶⁸⁰ [AAVV] dirigido por MIRRLEES, J., *Diseño de un sistema tributario óptimo. Informe Mirrlees*, Editorial Universitaria Ramón Areces, 2013, p. 25 : “El mejor sistema impositivo sería aquel que, para unos objetivos recaudatorios y redistributivos dados, optimizara el logro de los restantes objetivos, dentro de las restricciones que impone el contexto económico y político y la disponibilidad de información.”

⁶⁸¹ [AAVV] dirigido por MIRRLEES, J., *Diseño [op.cit]*, pp.2 y 3.

otro. Por lo tanto, resulta prácticamente imposible incorporarlas a una propuesta que trata de diseñar “el” sistema fiscal óptimo, extrapolable a prácticamente cualquier Estado moderno.

- Parte de que, a pesar de la importancia política y económica de los sistemas fiscales en la economía de los países, el diseño de los mismos es claramente defectuoso, debido esencialmente a causas políticas, entre las que destaca:
 - Los mecanismos utilizados para el diseño e implementación de las reformas;
 - La incapacidad generalizada de los políticos para tratar al sistema tributario como un conjunto.
 - La inercia que lleva a no plantearse cambios radicales sino solo a modificar lo existente, en la que también juegan un papel muy importante los grupos de presión y los intereses corporativos, conformando, en palabras de Friedman, la “tiranía del Status Quo” ⁶⁸².
 - O la tendencia de los políticos a llevar a cabo estrategias a corto plazo (mientras piensan que van a gobernar), cuando resulta esencial que las diseñaran a largo plazo. Esto es especialmente grave cuando se trata de medidas puramente recaudatorias, tan habituales en todos los países durante las crisis, como se ha comprobado en la última, a las que se califica en el informe de “vergonzantes”⁶⁸³.
- Trata de diseñar el mejor sistema fiscal posible como aquel que más contribuiría a la consecución de los objetivos deseables que se exigen al mismo. Esto conlleva, no obstante, que muchas de las propuestas del informe son, al menos actualmente, muy difíciles, si no imposibles, de llevar a la práctica por causas esencialmente políticas (por ser poco populares o requerir un consenso inalcanzable entre las fuerzas políticas) y jurídicas (por ser contrarias a la normativa vigente, especialmente a la armonizada como ocurre

⁶⁸² De acuerdo con los FRIEDMAN, ante un intento de cambio, el triángulo de hierro formado por: los burócratas, los grupos de interés que se benefician económicamente de las medidas, y los políticos que priorizan las políticas clientelares sobre las reformas estructurales, acaba por imponerse, manteniendo el status quo y frustrando el cambio. FRIEDMAN, M. y R.D, *La tiranía del Status Quo*, Ariel, Barcelona, 1984, pp. 54 y 55, 195 y 196.

⁶⁸³ [AAVV] dirigido por MIRRLEES, J., *Diseño [op.cit]*, p.20.

en la UE con el IVA). Pero este hecho no resta validez ni importancia a su contenido, ya que su objetivo es diseñar una alternativa de sistema tributario en su conjunto mejor que los actuales, que permita mantener o aumentar la recaudación, pero con mayor eficiencia. Pero, también, realizar una serie de recomendaciones a nivel de cada impuesto para mejorarlos, con el fin de influenciar a los políticos con la intención de que algún país las ponga en práctica, lo cual permitiría corroborar empíricamente sus efectos o, al menos, que se incorporen a los debates políticos. A pesar de que trata de ofrecer unas propuestas genéricas de marco general del sistema y de orientaciones para su reforma, es evidente que el Informe se ve influenciado por el hecho de que el IFS y el director del proyecto sean británicos, de manera que el punto de partida del informe está en el sistema tributario y la realidad demográfica y económica del Reino Unido. Previsiblemente, en unas cuantas décadas, a la vista de la evolución de las numerosas reformas tributarias que se están llevando a cabo en todo el mundo, se realizará uno o varios Informes nuevos, tal como ha ocurrido en el pasado.

- Considera que el diseño de un sistema tributario debe hacerse siempre teniendo en cuenta la economía y la población (personas físicas y jurídicas) sobre las que va a operar. En relación con la primera, un error muy común ha sido extrapolar un sistema de un país a otro con una economía muy distinta. En cuanto a la demografía, esta tarea se enfrenta a importantes restricciones relacionadas con la información que se tiene sobre los contribuyentes, dado que esta es sesgada, deficiente en volumen y asimétrica.

Como conclusión me permito transcribir unas frases del informe porque ilustran perfectamente su punto de partida y su objetivo: *“Los impuestos como la muerte, son inevitables. [...] No estamos condenados a tener un sistema impositivo tan ineficaz, complejo e injusto como el que tenemos.”*⁶⁸⁴

⁶⁸⁴ [AAVV] dirigido por MIRRLEES, J., *Diseño [op.cit]*, p.22.

Con estas bases, los objetivos últimos, en ocasiones contrapuestos, de todo sistema tributario, según el Informe Mirrlees son:

1º) Cumplir las **exigencias recaudatorias y redistributivas**. Dado que estas exigencias son fijadas por los Gobiernos, al contrario que la mayoría de propuestas de reforma, este informe considera que tales exigencias son esencialmente producto de juicios de valor, por lo que no las considera a efectos del diseño de un sistema impositivo óptimo.

2º) Minimizar los efectos negativos de los impuestos sobre la **eficiencia** económica (*deadweight loss*), reduciendo al máximo posible su coste social, que es la diferencia entre lo que se ingresa por un impuesto y los costes que el mismo supone para consumidores y/o productores.

3º) La **equidad**, relacionada con la justicia en el reparto de la carga tributaria, pero también en relación con los procedimientos para determinar el nivel y la estructura de los impuestos. Este es un objetivo complejo y polémico, debido a la indeterminación y subjetividad del concepto de justicia, como ponen de manifiesto las distintas medidas que se implementan a lo largo del mundo para tratar de aproximarse al mismo, así como la diferente percepción que de una misma medida tienen los contribuyentes en función de sus circunstancias e incluso gustos personales.

4º) Reducir al máximo los **costes de administración y de cumplimiento** de los impuestos

5º) Y la **transparencia** en dos dimensiones: la seguridad o ausencia de arbitrariedad en el cálculo de la deuda tributaria; y la sencillez de las normas con el fin de que sean fácilmente comprensibles por el contribuyente.

Mientras que, como **objetivos instrumentales** del sistema tributario, necesarios para conseguir los anteriores, se definen⁶⁸⁵:

1º) La **neutralidad** del sistema, que minimiza las distorsiones que el mismo provoca sobre el comportamiento de los agentes. No obstante hay que tener en cuenta que no siempre se desea que las medidas sean neutrales, incluso todo lo contrario, a través de medidas fiscales se trata de incentivar o desincentivar determinados comportamientos o hábitos de consumo. El problema de estas medidas es que deberían ser excepcionales y no lo son, se han reproducido de tal manera que los sistemas fiscales modernos están literalmente inundados de discriminaciones y excepciones, muchas de las cuales han perdido su razón de ser, pese a lo cual por inercia o por intereses, se mantienen, aumentando la complejidad del sistema y los costes tanto de administración como de cumplimiento e incentivando la elusión y el fraude fiscales.

Es por ello que este informe aboga por la búsqueda de la máxima neutralidad posible del sistema.

2º) La **simplicidad**. Partiendo de que un sistema fiscal es, por propia definición, complejo, hay que intentar simplificarlo al máximo, suprimiendo todas las excepciones injustificadas, incluso suprimir impuestos, si se consideran innecesarios sustituyéndolos por otros ya existentes o nuevos. En definitiva no limitarse a mantener la estructura histórica e implementar reforma tras reforma, en ocasiones casi compulsivamente, sino que hay diseñar un sistema óptimo y tratar de adaptar los sistemas existentes al óptimo realizando los cambios que sean necesarios, teniendo en cuenta las restricciones presupuestarias existentes, así como las limitaciones la capacidad de las Administraciones tributarias para detectar y medir todas las manifestaciones de capacidad económica susceptible de gravamen. Estas limitaciones se traducen en que la mayoría de los sistemas fiscales se diseñan sobre la base de qué es lo que se puede gravar fácilmente (salarios, importaciones, inmuebles, etc.) y no de qué es lo que se debería gravar para optimizar la consecución de los objetivos. La consecuencia es que dichos objetivos se convierten

⁶⁸⁵ [AAVV] dirigido por MIRRLEES, J., *Diseño [op.cit]*, pp.45, 47, 49 y 51.

en papel mojado y acaba primando el objetivo recaudatorio.

La excesiva complejidad de los sistemas fiscales actuales conllevan numerosos inconvenientes: distorsionan las decisiones de los agentes económicos, incentivan el fraude fiscal, van en detrimento de la necesaria transparencia y aumentan los costes.

3º) Y **la estabilidad** que se garantiza no introduciendo constantemente cambios en el sistema por los costes y la inseguridad jurídica que genera, pero que no debe identificarse con la inamovilidad del sistema, más aún frente a defectos identificados del mismo que afectan negativamente a su eficiencia, que deben suprimirse cuanto antes. Precisamente uno de los problemas de los sistemas fiscales modernos es la falta de un diseño estratégico a largo plazo. En lugar de ello se introducen continuas modificaciones sobre los impuestos existentes, sin mucho orden ni coordinación entre ellas. Falta por tanto, en general, una visión del sistema como conjunto a la hora de diseñar las medidas, y un mejor aprovechamiento de los conocimientos existentes sobre el comportamiento y las reacciones de los distintos agentes ante los incentivos fiscales.

Con estas bases, el Informe recoge múltiples **propuestas genéricas para alcanzar un sistema impositivo mejor**, de las cuales me referiré exclusivamente a aquellas que tienen alguna incidencia en el conflicto analizado:

1ª) Suprimir la imposición general sobre las ventas por un impuesto sobre el consumo final en fase minorista. Esta propuesta se basa en el argumento de la eficiencia productiva que aconseja no gravar los bienes intermedios utilizados por los productores. Aunque el propio informe reconoce las importantes desventajas de esta alternativa al IVA.

2ª) Suprimir todos los impuestos sobre las transacciones, no solo las inmobiliarias, por razones de eficiencia. El informe considera que gravar las transacciones cuando se producen altera la estructura eficiente de la propiedad y las desincentiva. Como alternativa plantea gravar el flujo de beneficios que se produce a lo largo del tiempo que dura la posesión del bien.

3ª) Ampliar la base de los impuestos indirectos y evitar la diferenciación de tipos de gravamen en esta imposición. Solo se deben admitir con carácter excepcional las que estén justificadas por motivos de eficiencia y equidad e incluso en estos casos, lo considera negativo puesto que existen otros instrumentos más adecuados para conseguir estos objetivos menos distorsionadores como el uso de los impuestos sobre la renta personal y los beneficios sociales para los grupos sociales más desfavorecidos.

En resumen, cuanto más uniforme sea el tipo de gravamen menos se distorsionan las decisiones de consumo e inversión, menos costes administrativos y de cumplimiento se generan, en sistema gana en sencillez y el impuesto es menos sensible ante las presiones políticas y de los grupos de interés.

4ª) Reducir la enorme cantidad de elementos distorsionadores existentes en el IVA: exenciones, tipos cero o reducidos, básicamente, y en términos generales, establecer un umbral óptimo elevado. La valoración de estas desviaciones de la uniformidad es muy negativa, especialmente por la enorme dificultad que reviste la elaboración de las listas de bienes y servicios sujetos a cada medida con criterios racionales, como prueba el hecho de que varían ostensiblemente de un país a otro. Otro efecto muy negativo es que incentivan el fraude fiscal, dado que las diferencias entre productos que quedan sometidos a uno u otro tipo a veces son casi inapreciables⁶⁸⁶ o inconsistentes⁶⁸⁷.

⁶⁸⁶ En este sentido, el informe cita un ejemplo ciertamente ilustrativo: en el Reino Unido, los bizcochos cubiertos de chocolate están sujetos al IVA pero los pasteles cubiertos de chocolate no lo están (se refiere al caso *McVitie's* en el que el TJUE falló a favor de la empresa) ¹ [AAVV] dirigido por MIRRLEES, J., *Diseño [op.cit]*, p.172

⁶⁸⁷ Si se desea ayudar a las familias con niños o incentivar la natalidad, todos los productos básicos para niños deberían tributar la mismo tipo. Este argumento ya se enfrenta al problema de qué bienes son básicos y cuales no. Lo cierto es que en el Reino Unido hay tipos diferentes para la ropa, las sillitas para el coche, los juguetes educativos o los libros infantiles, yendo desde el tipo cero hasta el general.

Centrándome en el conflicto ITPO-IVA analizado, en relación con la tributación de las operaciones inmobiliarias, este informe distingue entre suelo y construcciones y, dentro de éstas últimas, entre viviendas e inmuebles empresariales (uso distinto de vivienda).

Y la solución que propone el Informe Mirrlees al conflicto ITPO-IVA es la supresión de los impuestos sobre las transacciones inmobiliarias (ITPO), sustituyéndolos por un aumento de la imposición sobre la propiedad inmobiliaria, pero únicamente sobre dos componentes de la misma: el suelo y, dentro de las construcciones, únicamente gravar los usos residenciales, las viviendas, dejando exentos las construcciones no residenciales, al considerarlas bienes intermedios en los procesos productivos. Además, las viviendas deben gravarse en sus dos dimensiones: como bien de consumo duradero, y como activo en el que materializa el ahorro del propietario.

La justificación de esta drástica medida se encuentra en que según el Informe, la riqueza inmobiliaria y, más concretamente el suelo, es un objeto imponible idóneo de tributación al ser un factor inmóvil y de oferta fija.

Y, por contra, considera que deben suprimirse los tributos periódicos sobre el conjunto de la riqueza (IP) y sobre las transacciones inmobiliarias (ITPO), dada su volatilidad y el hecho de que, en su opinión, no recaen sobre manifestaciones de capacidad económica que no hayan sido previamente gravadas por otros impuestos.

Consecuentemente, las recomendaciones que realiza el Informe Mirrlees sobre la tributación de las operaciones inmobiliarias son:

1ª) Suprimir los impuestos sobre el patrimonio y sobre las transacciones empresariales (nuestro ITPO)

2ª) Instaurar un impuesto que se liquidaría: en el caso de vivienda sobre el valor del terreno y la construcción; y en el caso de inmuebles empresariales únicamente sobre el valor del terreno (declarándose la construcción exenta de tributación)

3ª) Sustituir el IVA de la vivienda nueva por un impuesto periódico sobre el valor de consumo de los bienes (*Housing services tax*)

4ª) Mantener en todo caso la imposición de la plusvalía producida en la transmisión de viviendas, que es lo más razonable desde una perspectiva de neutralidad y eficiencia

Básicamente, la aplicación de este informe al sistema tributario español implicaría suprimir el IP, ITPAJD y el IVA en relación con los inmuebles, compensándolo con un gran incremento de la imposición sobre la propiedad inmobiliaria, porque considera que tributar sobre un elemento inmóvil como es el terreno es lo más eficiente. Esta solución no es nueva. Curiosamente, esta solución supone, en mi opinión, y salvando las distancias, volver al sistema de la España medieval donde, primero la alcabala, y, posteriormente los Consumos y las Contribuciones⁶⁸⁸, eran la base recaudatoria de la Hacienda; eso sí, con medios técnicos indudablemente más eficaces para eludir y luchar el fraude (Catastro y Agencias Tributarias).

Los principales problemas a los que se enfrentaría esta reforma serían:

- La medida de suprimir el IVA es incompatible con el derecho de la UE por lo que la aplicación práctica de las medidas propuestas por el informe Mirrlees se traduciría en mantener el ITPAJD pero reducirlo de manera progresiva, articulándolo con el IVA (estabilizando los tipos de gravamen) y compensándolo con una importante subida de la imposición sobre la propiedad inmobiliaria.
- La incidencia en los sistemas de financiación autonómico y local sería notable, obligando a articular mecanismos de transferencia de la recaudación.

⁶⁸⁸ Primero a nivel territorial: Contribución Única en la Corona de Aragón (1702), el Equivalente del Reino de Valencia (1714), el Catastro de Patiño en Cataluña (1715), la Talla Mallorquina (1717) y finalmente en todo el país tras la reforma de 1845 que estableció la Contribución Territorial Única.

Y aún así, estas medidas se enfrentarían a un rechazo frontal de las Administraciones menores afectadas, sobretodo, porque en el actual clima político existente en España cualquier medida que suponga reducir sus competencias se convierte en inaceptable por considerar que es una pérdida de soberanía, en mi opinión una excusa de los políticos para no perder trozos del pastel tributario.

- El impacto social desigual (ganadores y perdedores) de: por un lado, cambiar impuestos instantáneos más bajos (ITPO, IVA,...) por impuestos periódicos más altos (imposición sobre la propiedad inmobiliaria), que plantea numerosos problemas en relación con la progresividad del sistema tributario; y, por otro, aplicar un mayor IBI al terreno que a la construcción, medida factible dado que en nuestro IBI está perfectamente diferenciado el valor del suelo del vuelo.

II.3.3.2.-RECOMENDACIONES DE LOS ORGANISMOS INTERNACIONALES

Los Organismos internacionales de los que forma parte España, a cuyas recomendaciones me voy a referir son: la OCDE⁶⁸⁹, el FMI⁶⁹⁰ y la UE. No les dedico epígrafes separados puesto que las propuestas de todos ellos son muy similares, cuando no idénticas.

⁶⁸⁹ La OCDE se fundó en 1961 con el objetivo de promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo.

Para ello, ofrece un foro donde los gobiernos puedan trabajar conjuntamente para compartir experiencias y buscar soluciones a los problemas comunes. Este organismo mide la productividad y los flujos globales del comercio e inversión, analiza y compara datos para realizar pronósticos de tendencias, y fija estándares internacionales dentro de un amplio rango de temas de políticas públicas.

Con sede en Francia está compuesto por 34 miembros aunque ya se está tramitando la adhesión de Rusia, Colombia y Letonia, y, en 2015 comienzan las negociaciones para la adhesión de Costa Rica y Lituania

<http://www.oecd.org/>

⁶⁹⁰ El FMI es un organismo internacional cuyos objetivos son: promover la estabilidad financiera y la cooperación monetaria internacional, facilitar el comercio internacional, promover un empleo elevado y un crecimiento económico sostenible y reducir la pobreza en el mundo entero.

Con sede en Washington, su gestión está sometida a los Gobiernos de los Estados miembros, que actualmente son 188.

<http://www.imf.org/external/np/exr/facts/spa/glances.htm>

Antes de entrar en materia, creo necesario hacer dos puntualizaciones sobre los informes tributarios de estos organismos. En primer lugar, no hay que perder de vista que engloban a un enorme número de países de los cinco continentes (188 países el FMI, 34 la OCDE, 28 la UE) muy distintos entre ellos en todos los sentidos: político, económico, cultural y social. Pero, además, con sistemas tributarios que, si bien, como hemos visto, tienden cada vez hacia la homogeneización, se implementan en países con técnicas registrales, catastrales, contables y estadísticas muy diversas. Todo esto, en definitiva, complica sobremanera la labor de estos organismos que, en definitiva, se basan íntegramente en comparar los datos de sus miembros para sacar conclusiones, detectar problemas y tratar de ofrecer soluciones. Esta realidad no invalida en absoluto las conclusiones y recomendaciones de los organismos internacionales, pero creo conveniente hacer hincapié en ella, dado que es innegable que distorsiona en alguna medida los análisis.

Y, en segundo lugar y derivado de lo anterior, para realizar su tarea comparativa, se ven obligados a restringir los indicadores que utilizan a aquellos sobre los que puedan obtener datos fiables de todos sus miembros, lo cual no necesariamente tiene que coincidir con el mejor indicador teórico.

Con esta base, el indicador generalmente utilizado en el ámbito internacional, para comparar los sistemas tributarios y para estudiar la evolución de las principales magnitudes tributarias es la presión fiscal, a la que ya me he referido varias veces. Su uso generalizado para la comparativa internacional proviene de la relativa facilidad para obtener los datos que forman parte del numerador y el denominador en contraposición a otros indicadores que, quizá, son más adecuados pero más difíciles de homogeneizar.

Y los datos muestran que, dentro de la UE, podemos encontrar hasta más de 20 puntos de diferencia entre la presión fiscal de sus Estados miembros. Dentro de la OCDE la diferencia llega a ser de más de 30 puntos. Este hecho no hace sino constatar que existen notables diferencias entre los sistemas tributarios y economías de los países que forman parte de los organismos internacionales.

Con esta base, siguiendo la estela de las Ciencias Empresariales, enfocadas, especialmente desde hace un par de décadas y a nivel internacional, hacia modelos y sistemas de Calidad Total ⁶⁹¹, las últimas tendencias en propuestas para mejorar los sistemas tributarios van encaminados hacia ese mismo objetivo: la calidad. Además, se está haciendo especial hincapié en el papel del sistema tributario como instrumento de política económica, especialmente en lo que se refiere a su capacidad para mejorar la competitividad de las economías y contribuir al crecimiento económico. Y las propuestas realizadas por los organismos internacionales citados están claramente influenciadas por estas tendencias.

Las recomendaciones más importantes para las reformas tributarias de los principales organismos internacionales de los que forma parte España (OCDE⁶⁹², FMI⁶⁹³, UE⁶⁹⁴) son, en términos generales:

- **Consolidación fiscal**: el objetivo prioritario de las reformas debe ser la consolidación fiscal, entendida como el proceso por el cual las cuentas públicas tienen que reajustar el equilibrio presupuestario entre ingresos y gastos al cambiar el ciclo económico. Ahora bien, no se puede dejar de lado la experiencia de

⁶⁹¹ Los modelos de calidad total desarrollados con más éxito han sido: el *Modelo de Calidad Deming* o japonés diseñado en 1951 por el Dr. Edward Deming, implementado exitosamente en Japón; el *Modelo Baldrige* o americano, diseñado por Malcolm Baldrige en 1987; y el *Modelo Europeo de Gestión de Calidad, conocido por las siglas EFQM*, correspondientes a la entidad que lo desarrolló, la *European Foundation for Quality Management*, entidad impulsada por la Comisión Europea, desarrollado en 1992; y el *Modelo Iberoamericano* de la Fundación Iberoamericana para la Gestión de la Calidad, diseñado en 1999.

Estos modelos se diseñaron básicamente dirigidos a la Gestión empresarial pero, dadas las cualidades que han demostrado en mejorar la eficiencia y los resultados, se han ido extendiendo a numerosos ámbitos, no sólo económicos. En el ámbito Tributario se han traducido en la incorporación de exigencias de eficiencia a los sistemas tributarios modernos como: la calidad del sistema tributario (*Quality of taxation*), o los diseños orientados al crecimiento (*Growth-friendly tax structure*)

⁶⁹² “*Estudios económicos de la OCDE –ESPAÑA- Visión general*”, OCDE, septiembre 2014, pp.5, 23, 24

<http://www.oecd.org/eco/surveys/Spain-Overview-Spanish.pdf>

⁶⁹³ “*Fiscal Policy and Income Inequality*”, IMF Policy Paper, Fondo Monetario Internacional, enero 2014, pp.11, 45 a 47, 51.

<http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2014/012314.pdf>

⁶⁹⁴ Vid. “*Taxation trends in the European Union*” edición 2014. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2014/report.pdf

Y “*Tax reforms in EU Member States. Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability*”, The European Economy nº 6, European Commission, Brussels, 2012.

http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/2012/ee-2012-6_en.htm

Grecia y el hecho de que casi el 90% de los procesos de consolidación fiscal llevados a cabo en la OCDE basados principalmente en la subida de impuestos han fracasado, mientras que las que se basaron en la reducción del gasto público, no improductivo, han tenido mejores resultados⁶⁹⁵. Es decir que consolidación fiscal sí, pero no a cualquier precio.

- **Simplicidad**: es preferible impuestos de base amplia y tipos bajos (más fáciles y baratos de gestionar) que impuestos complejos. Para ello, deben reducirse o suprimirse las exenciones, deducciones, regímenes especiales, reducciones y tipos diferenciados en todos los tributos debido a las distorsiones y problemas que causan⁶⁹⁶.
- **Igualdad**: el sistema tributario debe favorecer la distribución equitativa en el reparto de la carga tributaria para lo cual es crucial mejorar la efectividad de la lucha contra el fraude fiscal, lo cual conlleva a su vez la mejora de la calidad de la administración tributaria, en dos vertientes: facilitar a los contribuyentes el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias; e investigar y sancionar los incumplimientos persiguiendo severamente el fraude fiscal.

Además, subrayan que el sistema tributario debe ponerse al servicio del crecimiento económico y la competitividad, minimizando su efecto distorsionador, por lo que los diversos Organismos alientan al Gobierno español a intensificar la lucha contra el fraude y la economía sumergida

⁶⁹⁵ DOMENECH VILARIÑO, R., “¿Cómo abordar la consolidación fiscal en España?”, *Estudios BBVA*.

<http://www.actibva.com/magazine/estudios-bbva/como-abordar-la-consolidacion-fiscal-en-espana>

⁶⁹⁶ De forma muy gráfica Vito Tanzi, que fue Director para Asuntos Fiscales del FMI, define los beneficios fiscales como “termitas fiscales, que van destruyendo poco a poco los sistemas tributarios y minando no solo su capacidad recaudatoria sino también su estructura y lógica interna”. Si bien este término fue acuñado por este autor para referirse al uso de cualquier mecanismo de planificación fiscal, en general -es decir, no solo los beneficios fiscales-, para erosionar poco a poco los cimientos de los sistemas tributarios. TANZI, V., “Globalization, Technological Developments, and the Work of Fiscal Termites”, *IMF Working Paper 00/181*, IMF, Washington, 2000.

En consecuencia, las medidas que proponen son:

- Aumentar el peso relativo de la imposición indirecta en el sistema tributario nacional; en el caso del IVA, ampliando los bienes y servicios que son gravados al tipo general. En general, se considera que es mejor aumentar los impuestos indirectos que los directos, dado que los efectos negativos que las subidas impositivas producen sobre el PIB son menores en el caso de variables que afectan al consumo que en el caso de las que afectan a las rentas.
- Extender el tipo general del IVA a un número mayor de bienes y servicios, limitando la aplicación de los tipos reducidos que consideran en excesiva en España, reducir las exenciones del IVA
- Y combinar un aumento sustancial de la imposición sobre la propiedad de los inmuebles (IBI, un nuevo gravamen sobre el disfrute de la vivienda habitual, aumentar el gravamen de las imputaciones de rentas a inmuebles vacíos) que se considera relativamente baja en España en comparación con otros países, con una reducción de los impuestos que recaen sobre la transmisión de los mismos (ITPO), con el fin de incentivar las transacciones y reducir así el stock de viviendas existentes.

En concreto, en relación con el ITPAJD, hay que destacar el rechazo completo de todos estos organismos hacia los tres impuestos incluidos en el ITPAJD por los siguientes motivos:

1º) Consideran que ninguna de ellos recae sobre auténticas manifestaciones de capacidad económica

2º) El ITPO desincentiva las transacciones, su recaudación es volátil, provoca problemas de interpretación (en su colisión con el IVA) y, en cualquier caso, incluye hechos imposables que deberían declararse no sujetos como la

constitución de derechos de garantía, las fianzas o los préstamos (actualmente exentos).

3º) El IOS no tiene sentido dado que la mayoría de los hechos imposables están exentos por lo que debería suprimirse

4º) Y el IAJD es un gravamen adicional innecesario, resultando desincentivador en las operaciones gravadas con el IVA, debiendo, en todo caso, suprimirse cuando la situación presupuestaria lo permita.

Como se observa, la conclusión común es que los tres impuestos deberían suprimirse a corto y medio plazo. Pero, tal y como los propios organismos reconocen, las enormes dificultades y obstáculos que dicha supresión presenta, teniendo en cuenta la presencia mayoritaria de esta imposición en la UE - especialmente del ITPO -, el peso de su recaudación con la consiguiente merma de ingresos para las CCAA, reconociéndose, además, que podría provocar distorsiones en el mercado inmobiliario.

II.3.3.3.-INFORME LAGARES

En base a las recomendaciones de estos Organismos, el Consejo de Ministros del Gobierno español, celebrado el 5 de julio de 2013, constituyó una Comisión de Expertos, presidido por Don Manuel Lagares Calvo, con el fin de que elaboraran un informe que sirviera de base para la reforma de nuestro sistema tributario con la finalidad de ayudar a la recuperación económica y a la creación de empleo, estableciendo los siguientes objetivos⁶⁹⁷:

1º) Lograr un sistema tributario **sencillo** con una mayor **simplicidad**

2º) Garantizar la **suficiencia** de los ingresos tributarios, ratificando el

⁶⁹⁷ [AAVV] dirigido por LAGARES CALVO, M., Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, Madrid, febrero 2014, pp.37 y 38

compromiso de consolidación fiscal asumido, dando cumplimiento al mandato constitucional de promover la libertad e igualdad y su participación, con respeto a los principios de capacidad económica, generalidad, igualdad y progresividad que deben regir nuestro sistema tributario.

3º) Obtener un sistema tributario que favorezca el **desarrollo económico**, garantice la unidad de mercado y la neutralidad fiscal

4º) Potenciar el **desarrollo social** con medidas que favorezcan a colectivos como familias, discapacitados o que estimulen el ahorro.

En cumplimiento de dicho encargo, el conocido como Informe Lagares, incluye hasta 125 propuestas cuya aplicación, en teoría, daría lugar a uno de los sistemas tributarios más avanzados de Europa en términos de transparencia, neutralidad, sencillez, eficiencia y equidad

Ahora bien, según reconoce el propio informe ⁶⁹⁸, no se trata tanto de innovar como de echar, por un lado, la vista atrás y, por otro lado, a los países de nuestro entorno para, en ambos casos, identificar tanto los aciertos extrapolables a nuestro país y a nuestra situación actual, como los errores, para intentar no repetirlos. Sin perder de vista las recomendaciones de los organismos internacionales de los que formamos parte.

A nivel recaudatorio, el Informe Lagares defiende su neutralidad a corto plazo, afirmando que sus propuestas únicamente afectan a la composición del sistema tributario, pero no a la recaudación global del mismo, ya que los incrementos que se obtienen con algunas de ellas se compensan con las reducciones que provocan otras. No obstante, me permito dudar de dicha neutralidad, dado que precisamente el encargo del Informe por el Gobierno español respondió a la importante reducción del ratio Ingresos públicos/PIB producido durante la crisis. Es decir, en mi opinión, maquillado como siempre con objetivos rimbombantes, lo que pretende el resultado eventual de esta reforma es, ante todo, aumentar la recaudación impositiva y,

⁶⁹⁸ Informe Lagares, op.cit, p.59

subsidiariamente reducir las distorsiones sobre la eficiencia y la igualdad en términos de un cumplimiento más justo del deber de contribuir, que el sistema actual provoca.

Ahora bien, acertadamente en mi opinión, para conseguir este aumento de la recaudación se parte de que el mismo debe proceder de la reactivación de la economía, no de un incremento del gasto público como en épocas pasadas. El aumento de la productividad empresarial y la captación de inversión extranjera provocan un aumento del empleo que, a su vez, deriva en un aumento del consumo y una disminución del gasto social por subsidios a desempleados que, además, pasan a cotizar y a consumir.

En definitiva, la tesis de la comisión es conseguir un aumento de la capacidad recaudatoria del sistema en el medio plazo derivado de la reactivación económica pero unido a una reducción del gasto público, como combinación necesaria para conseguir el objetivo de la consolidación fiscal, evitando los fracasos de experiencias anteriores apoyadas exclusivamente en las subidas de impuestos, agravados con lo que el informe denomina una “imprudente política de gasto”⁶⁹⁹.

En cualquier caso, la Comisión no se limitó a analizar el sistema tributario español con el fin de mejorarlo, sino que también realizó una comparativa del mismo con los sistemas tributarios de los Estados miembros de la UE, observando las diferencias y proponiendo su extrapolación a nuestro país, cuando lo consideró necesario. Esta comparativa responde a un hecho irrefutable: el sistema tributario español, con prácticamente la misma composición, es mucho menos eficiente y neutral y tiene una capacidad recaudatoria notablemente inferior a la de los sistemas de la UE. Las causas según el informe son principalmente dos:

- 1) El exceso de excepciones y beneficios fiscales existentes (exenciones, reducciones, deducciones, bonificaciones y tipos reducidos)
- 2) El elevado nivel de elusión tributaria y fraude fiscal existente en nuestro país. El informe lo achaca a factores culturales, siguiendo la arraigada creencia de que en ciertos países de Europa (del Norte principalmente) se cumplen las normas voluntariamente mientras que en otros, entre los que

⁶⁹⁹ Informe Lagares, op.cit, p.69

está España, no. Y medidas habituales adoptadas en nuestro país como los procedimientos llamados objetivos de estimación de bases y la elevación de los tipos nominales no hacen sino potenciar estos comportamientos indeseables.

Por otro lado, hay que destacar que no se trata de una propuesta puramente teórica en busca del diseño de un sistema tributario ideal, sino más bien al contrario. Se parte de la complicada situación económica actual, de los defectos y fallos arrastrados de nuestro sistema tributario, que siguen provocando graves desequilibrios en nuestro país, y de la limitación impuesta por las proyecciones de déficit público del Gobierno español con las que en todo caso la reforma debe ser compatible. Además de tener en cuenta las recomendaciones efectuadas por los principales Organismos internacionales (UE, FMI y OCDE). Este escenario de partida, en definitiva, implica importantes limitaciones de base a las soluciones y propuestas que pudiera plantear la Comisión.

Además, con la colaboración de la AEAT y del MHAP⁷⁰⁰, se realizó un estudio econométrico de las propuestas realizadas con el fin de determinar su viabilidad, midiendo el impacto de las mismas tanto para la recaudación como sobre las grandes variables macroeconómicas.

Sentadas estas bases, dentro de este informe podemos distinguir varios tipos de propuestas, directa, o, indirectamente, relacionadas con el conflicto analizado.

Así, en primer lugar, hay una serie de **propuestas genéricas de reforma de nuestro sistema tributario**, de las cuales me referiré exclusivamente a aquellas que tienen alguna incidencia en el conflicto analizado:

⁷⁰⁰ A través del software de simulación de escenarios económicos basado en el Rational Expectation Model for Spanish Economy (REMS), desarrollado por Boscá, Domenech et al. que actualmente utiliza el Gobierno de España para evaluar el impacto de sus políticas económicas y la proyección de datos económicos

1º) La estructura de nuestro sistema tributario debe cumplir los siguientes principios: suficiencia, y orden racional entre las diferentes figuras que lo forman. Este último principio debe garantizar: la sistematización, la simplicidad - tanto de los impuestos, como del sistema-, la continuidad en las normas reguladoras, y unos costes mínimos de cumplimiento y de gestión. En este sentido, el informe critica el “activismo fiscal” desarrollado por el Legislador, especialmente a nivel subnacional, en los últimos años. En efecto, han surgido en nuestro país un número elevadísimo de impuestos nuevos, heterogéneos y sin ninguna coordinación entre ellos, a nivel nacional, con un evidente afán recaudatorio. Y, si bien es pronto para evaluar y cuantificar su impacto, no lo es para anticipar los múltiples efectos negativos que van a provocar entre los que destacan: la ruptura de la unidad de mercado; el proteccionismo local afectando a las decisiones de localización de los productores e inversores, así como de consumo; e inevitablemente un perjuicio para la simplicidad, eficiencia y neutralidad de nuestro sistema tributario.

2º) Aumentar la imposición sobre el consumo, para financiar las reducciones propuestas sobre: la imposición sobre el capital, la imposición directa sobre las familias y las cotizaciones sociales. Con esta medida se trata de potenciar los efectos positivos de la reforma fiscal sobre la eficiencia, la competitividad, el crecimiento y el empleo⁷⁰¹.

⁷⁰¹ La subida de la imposición indirecta ha sido una medida generalizada en toda la UE desde 2009, especialmente en los países con mayores dificultades financieras, afectando tanto en el IVA y los IIEE como a los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria. En este sentido, esta propuesta conllevaría reducir el precio relativo del factor trabajo respecto al consumo, y ha recibido tres críticas:

La primera, es que el aumento de la imposición indirecta (IVA e IIEE sobretodo) disminuye el consumo privado. Obviamente esto solo ocurre en un contexto estático y de análisis parcial, cuando no se tiene en cuenta la reducción de otros impuestos. Los efectos dinámicos y de equilibrio general indican que el efecto de la bajada de cotizaciones sociales domina ampliamente al de la subida de impuestos indirectos, aumentando el empleo, el PIB y el consumo privado.

La segunda crítica, tiene que ver con los efectos de la devaluación fiscal sobre los ingresos de la Seguridad Social, disminución que se compensa con un aumento de la imposición sobre el consumo. Pero este problema se minimiza si se asegura que la mayor recaudación por impuestos indirectos se transfiere a la Seguridad Social, como ocurre en países como Dinamarca .

Por último, se critica que muchas de las propuestas del informe son regresivas, entrando en el complejo dilema de cuál es la mejor política distributiva: dar el pescado o enseñar a pescar. Al margen de opiniones al respecto, la mayoría de las veces políticamente sesgadas, me remito a la evidencia empírica que demuestra de forma indiscutible que aquellos países europeos con

3ª) Modificar el régimen de exenciones, reducciones y excepciones en general existente en España, incluyendo los tipos reducidos, por considerarlas enormemente distorsionadoras y perjudiciales para la capacidad, la suficiencia y la eficiencia del sistema tributario, así como para la necesaria simplicidad que debiera regir su aplicación. No obstante, esta propuesta se enfrenta a varios problemas. Muchas exenciones vienen impuestas por la propia normativa comunitaria, y en general, tanto éstas como las reducciones y excepciones responden a razones equidistributivas, al menos sobre el papel.

En el caso concreto de los tipos superreducidos, éstos suelen aplicarse a productos de primera necesidad por lo que su supresión tendría que ir asociada a prestaciones para las rentas más bajas.

Ahora bien, precisamente en el conflicto que analizo nos encontramos con que: las exenciones inmobiliarias pueden perfectamente suprimirse o modificarse, dado que la normativa europea se limitó a permitir la compatibilidad entre el IVA y otros impuestos como en el ITPO y, por tanto, son un mecanismo impuesto por el Legislador español, limitándose la normativa europea; y, del otro lado, la transmisión de viviendas se sujetan a un tipo reducido.

Con esta base, no obstante, el Informe Lagares sigue la tendencia que aboga por reducir la imposición sobre las transacciones inmobiliarias y aumentar el gravamen periódico sobre los inmuebles (propone como medida inmediata el establecimiento de un gravamen sobre el disfrute de la propia vivienda). Con ello, considera que las dificultades intrínsecas del mercado inmobiliario y al enorme stock de viviendas existentes desaconsejan sujetar las transmisiones de viviendas al tipo general del IVA.

menores cotizaciones sociales sobre impuestos indirectos presentan menor desigualdad. Y al hecho de que, tal como se concluye del Informe Lagares, la equidad se garantiza mejor con políticas selectivas de gasto que con la progresividad de los impuestos. En cualquier caso es un debate abierto, por no decir eterno en nuestro país, y tampoco procede aquí ahondar más sobre él.

4º) Analizar en términos de eficacia e igualdad la actual descentralización de gastos e ingresos públicos en España (de las más elevadas dentro de la OCDE). Según el Informe Lagares, el sistema actual está generando importantes perturbaciones en la unidad de mercado interior, e incluso está afectando a las decisiones de los consumidores y empresarios sobre consumo, ahorro e inversión, afectando negativamente al principio de neutralidad fiscal.

Por ello que se propone una revisión de las facultades normativas cedidas o cedibles a las CCAA y, como importante novedad, propone el diseño de un procedimiento previo que juzgue los tributos nuevos que las CCAA quieran establecer (y yo añadiría también las medidas sobre los ya existentes) y determine: si existe un impuesto idéntico estatal, si afectan a la libre circulación de personas, mercancías, servicios o capitales, y si obstaculizan las transacciones. Evidentemente, el dictamen resultante, emitido por el Consejo de Política Fiscal y Financiera, u órgano similar existente, para ser realmente útil, debería ser vinculante para las CCAA.

Esta propuesta resulta esencial para el conflicto analizado puesto que tal como expongo y justifico en el epígrafe V.2., un elemento importante que índice de forma muy negativa en el conflicto que surge al deslindar el ITPO y el IVA en las operaciones inmobiliarias es, precisamente, la distribución competencial existente sobre ambos impuestos.

5ª) En relación con el IVA, en general, el informe se muestra especialmente crítico. Considera que ha fracasado en todos sus objetivos iniciales (generalidad, neutralidad, evitar subvenciones encubiertas a la exportación y luchar contra el fraude fiscal) y que sus elevados costes de eficiencia y la enorme complejidad que provoca su naturaleza comunitaria, entre otros motivos, aconsejan su sustitución en un futuro por un impuesto sobre el consumo final en fase minorista. Si bien reconoce la dificultad práctica de llevar a cabo esta sustitución debido al carácter armonizado del IVA.

Partiendo de este hecho, el informe se hace eco de las recomendaciones de los organismos internacionales y realiza las siguientes propuestas:

- Aumentar la contribución del IVA al proceso de consolidación fiscal
- Aumentar el peso relativo del IVA dentro de los ingresos públicos
- Reducir el número de bienes que se benefician de exenciones y del tipo reducido del IVA, no alterando en ningún caso el superreducido que recae sobre bienes de primera necesidad
- Eliminar las exenciones, incluidas las inmobiliarias, cuando los adquirentes no sean los consumidores finales de los bienes (particulares)

En segundo lugar podemos encontrar **propuestas que afectan directamente al conflicto analizado**, que califico de “**ideales**”, puesto que se trata de medidas inviables a medio plazo por motivos políticos y/o técnicos, como en algunos casos reconoce el propio informe. No obstante, las recojo igualmente puesto que se realizan porque realmente se considera que mejorarían la calidad de nuestro sistema tributario.

1ª) **Reducir, hasta su supresión absoluta, el IAJD en las operaciones gravadas con el IVA**, al considerarse que este gravamen adicional desincentiva las transacciones. En mi opinión, la supresión del IAJD es una medida acertada pero no lo es la causa que se aduce en este informe sino porque no considero que recaiga sobre una manifestación gravable de capacidad económica.

Tal como analizo en el epígrafe II.4, se ha comprobado la existencia de un comportamiento sistemático de elusión del ITPO para tributar por el IVA (y, por tanto, por el IAJD), incluso cuando la tributación procedente es claramente por el ITPO. Por lo que afirmar que un contribuyente interesado en realizar una operación inmobiliaria va a dejar de hacerla por no pagar entre un 1 y un 2% del IAJD no es, en mi opinión, una conclusión válida. La prueba indiscutible son las medidas adoptadas por numerosas CCAA aumentando el tipo del IAJD y/o disminuyendo el del ITPO para las operaciones inmobiliarias sujetas pero exentas del IVA con posibilidad de renuncia a la exención, cuya única finalidad es desincentivar dicha renuncia para que la operación tribute por el ITPO.

2ª) Siguiendo las recomendaciones de los organismos internacionales, el Informe Lagares considera que debe reducirse el ITPO hasta suprimirlo por completo, compensando la merma de la recaudación con un aumento de la imposición sobre la propiedad inmobiliaria. No obstante, como el propio informe reconoce, la supresión del ITPO es, por el momento, inviable, por lo que, como alternativa, propone algunas modificaciones que sí que considera factibles como suprimir el ITPO sobre los derechos reales de garantía y otros hechos imponible como fianzas y préstamos, y establecer con carácter inmediato un gravamen sobre el disfrute de la vivienda habitual. No obstante, esa última propuesta, fue objeto de rechazo incluso dentro de la propia comisión que elaboró el informe, concretamente por HERRERA MOLINA⁷⁰², basándose principalmente en tres motivos: la dificultad de estimar la base imponible (que sería una renta totalmente ficticia); la diferente tributación que ha soportado la adquisición de cada vivienda; y la estructura de la propiedad existente en nuestro país –marcada, en un porcentaje muy elevado, por el endeudamiento de los propietarios para poder financiar la compra de sus viviendas-.

3ª) Sustituir el denominado “cierre registral” -que implica la supeditación de la inscripción registral de una operación al pago de los impuestos que la gravan- por un mecanismo de información en tiempo real entre Registros y Administraciones. No obstante, esta sustitución solo puede realizarse si se garantiza que dicho mecanismo funciona correctamente; algo difícil hoy en día debido a que cada Administración dispone de aplicaciones informáticas propias e incompatibles entre ellas, y esta propuesta implicaría además la conexión informática entre las diferentes Haciendas, y los Registros públicos.

Y, por último, partiendo de la situación actual del conflicto ITPO-IVA, el informe recoge una serie de propuestas concretas para mejorarlo, que sí son viables a corto plazo:

⁷⁰² Vid. Voto particular de HERRERA MOLINA, P.R. [AAVV] dirigido por LAGARES CALVO, M., Informe de la Comisión [op.cit], pp. 427 y ss.

1ª) Mejorar la coordinación entre las Administraciones afectadas, partiendo de que, en los territorios donde ambos impuestos son gestionados por la misma Administración⁷⁰³, no existen tantos problemas para la gestión del conflicto. Se valora positivamente la función de los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria que media en estos conflictos, pero se propone que se atribuya a un único órgano, la Junta Arbitral, la función expresa de resolver los conflictos entre ambos impuestos. También se aboga por una mejora en el intercambio de datos entre las Administraciones, imprescindibles para concluir correctamente sobre el conflicto.

2ª) Revisar la problemática que rodea a la base imponible del ITPO, debiendo entenderse por valor real el valor de mercado de la transacción efectuada, dado que se trata de un impuesto que responde a una transacción efectiva.

3ª) Se recomienda revisar el listado de beneficios fiscales del ITPAJD, al considerarse excesivo, debiendo mantenerse únicamente aquellos exigidos por convenios internacionales, motivos técnicos o razones de interés general.

4ª) Suprimir el requisito establecido en el artículo 20.Dos LIVA para que se pueda renunciar a la exención del IVA que exige que el adquirente pueda deducirse íntegramente el IVA soportado⁷⁰⁴. Según el informe, este requisito -que además fue incorporado por el Legislador español ya que la Directiva del IVA no lo contemplaba-, debe eliminarse, dado que incentiva comportamientos legales pero indeseables por artificiosos por parte de los contribuyentes -como procesos de desconcentración empresarial- y, en definitiva, van en detrimento de la neutralidad del impuesto. El Gobierno español se hizo eco de esta medida que entró en vigor el 1 de enero de 2015⁷⁰⁵.

⁷⁰³ En Navarra, País Vasco y Canarias

⁷⁰⁴ Propuesta nº 74. Vid. [AAVV] dirigido por LAGARES CALVO, M., Informe de la Comisión [op.cit], p. 288 y 289.

⁷⁰⁵ Ley 28/2014, de 27 de noviembre

5ª) **Suprimir la sujeción al ITPO de las entregas de inmuebles incluidos dentro de la totalidad de un patrimonio empresarial**⁷⁰⁶, operación calificada como no sujeta al IVA, que el Legislador español ha sujeción al ITPO en la parte de dicho patrimonio constituido por inmuebles. El informe se hace eco del objetivo del establecimiento de esta no sujeción: incentivar la sucesión empresarial, eliminando el coste financiero que supondría para el adquirente sujetar estas operaciones al IVA, y al efecto negativo que el gravamen por el ITPO supone al encarecer estas operaciones.

6ª) Y mejorar la redacción de la exención aplicable al arrendamiento de viviendas y terrenos agrícolas⁷⁰⁷, ya que, de conformidad con la Directiva comunitaria, el arrendamiento de inmuebles debe estar exento del IVA en todo caso, si bien permite a los Estados miembros establecer excepciones. Y la transposición de estas normas a nuestro ordenamiento es defectuosa, de manera que la redacción de nuestra LIVA ofrece múltiples dudas interpretativas en los casos en los que el arrendador es un particular y el arrendatario una entidad mercantil, cuando la normativa comunitaria no realiza ninguna distinción al respecto. Es decir, que estos arrendamientos deben quedar exentos con independencia de las características de arrendador y arrendatario.

II.3.3.4.-PROPUESTAS DE LA AEDAF

Ahora bien, el anuncio del Consejo de Ministros no sólo dio lugar al Informe Lagares, sino que diversas asociaciones de profesionales se hicieron eco de la innegable necesidad de reforma de nuestro sistema tributario para hacer sus propias propuestas, con la intención declarada de que fueran tenidas en cuenta por los expertos nombrados por el Gobierno de la Nación.

⁷⁰⁶ Propuesta nº 75. Vid. [AAVV] dirigido por LAGARES CALVO, M., Informe de la Comisión [op.cit], p. 289 y 290.

⁷⁰⁷ Propuesta nº 76. Vid. [AAVV] dirigido por LAGARES CALVO, M., Informe de la Comisión [op.cit], p. 290 y 291.

De estas propuestas destaca la efectuada en enero de 2014 por la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF)⁷⁰⁸, si bien la misma no es más que la continuidad de la actividad habitual de esta entidad de estudio y análisis del sistema tributario español, lo cual se traduce, en mi opinión, en la enorme practicidad y acierto de sus propuestas. A título de ejemplo, basta citar que las dos novedades más importantes que se han introducido en 2015, en la regulación del IVA en las operaciones inmobiliarias (la supresión de la exención del artículo 20.1.21º LIVA y el requisito en el adquirente del derecho a la deducción del 100% del IVA soportado) fueron propuestas por esta entidad ya en 2011.

Por ello, para explicar las propuestas de esta entidad no me referiré únicamente al último Informe de 2014, sino también a los realizados en 2011, que se refieren expresamente al conflicto analizado⁷⁰⁹.

El punto de partida de las propuestas AEDAF es la necesidad de una reforma integral y global del sistema tributario español, debido a las carencias que presenta el actual, principalmente las que se derivan de su falta de sistematización, y su deficiente contribución a los objetivos básicos a los que debiera aspirar, tanto económicos -es decir, suficiencia y eficiencia recaudatoria, simplicidad, equidad y neutralidad-, como jurídicos en términos de cumplimiento de los principios constitucionales de generalidad, capacidad económica, progresividad y seguridad jurídica, impregnados, todos ellos, de los valores de justicia e igualdad en los términos que expuse en el Capítulo I.

En este sentido, la AEDAF critica la excesiva complejidad de nuestro sistema tributario y la falta de estabilidad normativa, imprescindible para garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes; inseguridad que se ve agravada por el uso abusivo e indiscriminado del Real Decreto Ley en el ámbito tributario.

⁷⁰⁸ “Propuestas AEDAF a la reforma del sistema tributario”, Madrid, enero 2014.

http://www.aedaf.es/gestion_documental/documentos/20140131_AEDAF_PROPUESTAS_REFORMA.pdf

⁷⁰⁹ [AAVV] “La aplicación del IVA a las operaciones inmobiliarias: una propuesta de revisión”, Papers AEDAF, nº 4, Julio 2011.

SÁNCHEZ GALLARDO, F.J., “La aplicación del IVA a las operaciones inmobiliarias: una propuesta de revisión”, Monografía número 5, noviembre 2011.

Centrándonos en el conflicto ITPO-IVA, la AEDAF considera que el tratamiento actual de las operaciones inmobiliarias es complicado, discriminatorio, no neutral e inseguro jurídicamente. Más concretamente, considera la inseguridad jurídica en la aplicación del IVA insostenible, basándose en:

- Las constantes modificaciones sufridas en la normativa del tributo y en sus motivaciones, que llevan a la AEDAF a considerar que la normativa del IVA está anticuada, presenta serios defectos de técnica legislativa y contiene preceptos de dudosa compatibilidad con el Derecho Comunitario.
- Las disfunciones y controversias que provoca que se haga depender la tributación de las operaciones inmobiliarias de la voluntad de las partes y de elementos y requisitos difíciles de verificar o cambiantes en el tiempo (como la intencionalidad onerosa). Y, al mismo tiempo, en sentido contrario, el urbanismo como función pública provoca que el planeamiento urbanístico sea ajeno a la voluntad de los propietarios del suelo afectado, los cuales sólo pueden optar entre adherirse o ser expropiados. Existe, por tanto, una importante disfunción entre las normas tributarias y las urbanísticas en aspectos clave que operan en las operaciones inmobiliarias.
- La indeterminación de elementos esenciales de la obligación tributaria, como: el momento en el que se adquiere la condición de urbanizador a efectos del IVA, o incluso cuando se considera promotores a los propietarios de unos terrenos (especialmente en supuestos de copropiedad del suelo, o en ciertos sistemas de ejecución urbanística como el de compensación), o la definición exacta del objeto imponible (tipos de suelos, inmueble rehabilitado, construcción acabada, etc.).

Esto provoca indefiniciones, problemas de calificación tributaria, o discriminaciones injustificadas entre los intervinientes⁷¹⁰. En relación con estas

⁷¹⁰ A este respecto proponen diseñar un sistema eficaz de información pública de criterios interpretativos, complementando el régimen de consultas tributarias existente con la publicación de directrices interpretativas vinculantes para la Administración, que además, sean sometidas con carácter previo a su publicación a un trámite de información pública. En mi opinión, es cierto que la publicación de directrices interpretativas sería de especial ayuda en determinados temas

últimas, por ejemplo, uno de los principios básicos de la actividad urbanística, la equidistribución de cargas y beneficios entre los propietarios del suelo incluido en una misma actuación en proporción a su aportación⁷¹¹, resulta difícilmente compatible con la distinta tributación indirecta que puede recaer sobre las transmisiones de suelo situadas dentro de una misma actuación urbanística, amparada en la jurisprudencia del TJUE⁷¹².

Todas estas cuestiones generan una elevada incertidumbre que va en detrimento de la pretendida neutralidad del impuesto.

Además, esta situación se ve agravada por el hecho de que el órgano consultivo de la Administración Tributaria y los TEARs realizan interpretaciones sobre la base de la normativa y jurisprudencia comunitarias, al margen de consideraciones sobre la validez de su aplicación directa y sin capacidad para promover la adecuación de la norma nacional.

Otra crítica importante que realiza la AEDAF es el significativo coste indirecto que suponen las cargas formales que recaen sobre los empresarios y profesionales que, al final sólo son meros recaudadores del impuesto.

Y todo ello sin entrar en los graves defectos de diseño que sigue presentando a día de hoy el IVA comunitario (operaciones intracomunitarias, estructura de tipos, exenciones, etc.).

Por otro lado, la AEDAF critica los problemas derivados de la distribución territorial competencial existente en nuestro país, críticas que comparto plenamente:

- En el ámbito tributario, la cesión del ITPAJD a las CCAA, provoca que éstas se opongan sistemáticamente a cualquier medida que pueda suponer un retroceso a la competencia conseguida, por motivos políticos y económicos,

especialmente complejos y/o conflictivos, pero el trámite previo de consulta me parece excesivo, sin negar su evidente utilidad pero su aplicación práctica llevaría a bloquear administrativamente a las Administraciones tributarias que no disponen del personal ni los medios para realizar esta actividad.

⁷¹¹ Artículo 8.c) TRLS

⁷¹² Sentencia del TJCE, de 28 de marzo de 1996, *Caso C-468/93, Gemeente Emmen contra Belastingdienst Grote Ondernemingen*.

sin entrar valorar las ventajas que pueda tener la misma para el conjunto de la Nación.

- En el ámbito urbanístico, la cesión a los Entes territoriales determina la coexistencia de normativas urbanísticas distintas, lo cual choca frontalmente con la naturaleza armonizada y comunitaria del IVA. Por ello, proponen que se elimine toda referencia de la normativa del IVA a la normativa urbanística, por las diferencias injustificadas que puede provocar en la tributación de una operación inmobiliaria en función de la CCAA en la que radique el inmueble. Para ello sería necesario que se modificara la normativa tributaria con el fin de incluir en ella todas las definiciones necesarias para evitar estas discriminaciones injustificadas.

Con estas bases, la AEDAF propone la promulgación de una nueva LIVA con los siguientes objetivos prioritarios en lo que a nuestro conflicto se refiere ⁷¹³ : eliminar o modificar los preceptos contrarios al Derecho Comunitario (prorrata, concepto de bien de inversión, etc.); y actualizar las disposiciones normativas obsoletas, entre las que se encuentra todo el tratamiento de las operaciones inmobiliarias, recomendando que se intenten reconducir todo lo que sea posible al IVA, simplificando el tributo y el conflicto ITPO-IVA, reduciendo así los costes administrativos que se emplean en regularizar estos supuestos así como la litigiosidad que los rodea. Más concretamente las propuestas que realiza la AEDAF son:

- Objetivizar la sujeción al IVA, eliminando la consideración del elemento intencional y definiendo expresamente los conceptos urbanísticos en la norma tributaria, huyendo de las remisiones sistemáticas a la normativa urbanística. Así por ejemplo, haciendo uso de la habilitación comunitaria contenida en la Directiva 2006/112/CE se incluiría dentro del concepto de empresario o profesional a efectos del IVA a todo propietario de suelo en

⁷¹³ "Propuestas AEDAF a la reforma del sistema... [op.cit], pp.46 y 47

situación de uso distinto de rural y suelo de cualquier forma incluido en una actuación urbanística. Y, por tanto, cualquier transmisión de estos suelos quedaría sujeta y no exenta al IVA.

- Tampoco está de acuerdo la AEDAF con el criterio existente en nuestro país sobre la no sujeción al IVA de la autopromoción de viviendas, que se deriva de la propia LIVA. Es cierto que el autopromotor es consumidor final y, por tanto, debe soportar el IVA sin derecho a deducción del mismo, pero la AEDAF propone como tributación más adecuada para estas operaciones que se considere al autopromotor sujeto pasivo del IVA ocasional, permitiendo la deducción de las cuotas soportadas, pero sujetando el uso privado de lo construido (en este caso, sería un autoconsumo). Y para evitar las evidentes posibilidades de fraude que podrían derivarse de esta situación, aplicar el artículo 179 de la Directiva 2006/112/CE, retrasando el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en las operaciones ocasionales al momento de la entrega de la vivienda acabada, con lo que resultaría indiferente si la misma se destina a uso propio del promotor o a un tercero.

Estoy de acuerdo con la solución de la AEDAF, y con el hecho de que la misma es más adecuada que el régimen actual de la no sujeción de la autopromoción, el cual, si bien es cierto que es más conforme a la naturaleza del IVA, también lo es que incentiva conductas de fraude porque hace depender la deducción del IVA soportado del requisito intencional y este es, en muchos casos, difícil de probar. Me remito al epígrafe III.5.2 en el que analizo la problemática de la autopromoción.

- En relación con las Juntas de compensación, es interesante mencionar que el informe referenciado de la AEDAF de julio de 2011 establecía la necesidad de derogar la exención del apartado 21 del artículo 20.Uno LIVA por ser completamente anacrónica e injustificada; medida que se ha aprobado con efectos a partir del 1 de enero de 2015.
- También dedica especial atención a la problemática que rodea a la figura de los derechos de aprovechamiento urbanístico, defendiendo el tratamiento

diferenciado de las entregas y operaciones asociadas a los mismos (como las reservas de aprovechamiento y las transferencias de aprovechamiento), de las correspondientes al suelo. La propuesta de la AEDAF incluye aclarar normativamente, de una vez, la fiscalidad de estas operaciones, que no puede ser otra que la sujeción al IVA, sin exención, dado que se trata de una figura consustancial al proceso empresarial urbanístico, si bien propone que se las defina como prestaciones de servicios y no como entregas, cuestión ahora mismo dudosa. Como analizo detenidamente en el epígrafe IV.2.3.5, la crisis ha provocado un aumento exponencial de la problemática que rodea a estos derechos, al haberlos vaciado de contenido y valor, al menos a medio plazo, planteando nuevos desafíos a la tributación indirecta que recae sobre los mismos.

- En relación con las rehabilitaciones, se propone no cambiar pero sí complementar el criterio actual que atiende al carácter de las obras realizadas prescindiendo totalmente de la normativa específica que regula este tipo de obras. La entidad propone que se tengan en cuenta además determinados aspectos útiles de esta normativa y que se establezca una presunción de rehabilitación en caso de que después de las obras se otorgue escritura de declaración de obra nueva.
- También critica el criterio de discriminación de tipo aplicable a las ejecuciones de obra basándose en la condición de los intervinientes que la entidad considera injustificado y fuente de controversias, dudando incluso de su compatibilidad con el Derecho Comunitario. Y propone que, en caso de mantenerse el tipo reducido para las ejecuciones que se contratan directamente entre el promotor y su contratista, se delimite el mismo objetivamente (uso vivienda) y no subjetivamente.
- En las entregas de edificaciones, propone como alternativa más adecuada la sujeción genérica al IVA de las mismas, como fórmula para evitar las discriminaciones que se producen entre las operaciones que acaban tributando por el IVA y el IAJD y las que tributan por el ITPO. En relación con

las segundas y posteriores entregas, la AEDAF considera, muy acertadamente en mi opinión, que el Legislador español no ha sabido trasladar correctamente la Directiva del IVA en esta cuestión, que se basa en el criterio de ocupación y en criterios alternativos, provocando una incertidumbre innecesaria y evitable.

- En relación con la renuncia a las exenciones del IVA, esta entidad lleva años defendiendo la necesidad de suprimir el requisito del derecho del adquirente a la deducción del 100% del IVA soportado (vigente en nuestro país desde el 1 de enero de 2015), así como de reforzar la exigencia de que la renuncia sea fehaciente. Ambas cuestiones han generado múltiples problemas y una enorme litigiosidad indeseable.
- También defiende la entidad una objetivización de los requisitos para la aplicación de tipos reducidos en las entregas de viviendas. Especialmente conflictivo es el caso de las viviendas adquiridas por las empresas arrendadoras del capítulo III del Título VII TRLIS, a las que aplica el tipo superreducido, que considera incluso contrario a la norma comunitaria puesto que implica una discriminación en el trato fiscal dado a productos idénticos (vivienda) que soportan uno (reducido) u otro (superreducido) en función de las características del adquirente. Como alternativa propone establecer la discriminación de tipos, sobre un criterio exclusivamente objetivo que es la superficie de la vivienda.
- En relación con los arrendamientos de inmuebles, la AEDAF defiende igualmente su objetivización con base en el uso, definiéndose la exención del uso de vivienda, y, la no exención, para el uso distinto de vivienda.
- También se refieren a las transmisiones de valores del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores (que a partir del 13 de noviembre de 2015 pasa a regularse en el artículo 314 del TRLMV⁷¹⁴), proponiendo su sujeción incondicional al IVA, y no al ITPO, como ocurre en la actualidad, dado que

⁷¹⁴ Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores (BOE de 24 de octubre).

considera que la naturaleza de las mismas es empresarial y, porque así se deduce del tenor literal de la normativa comunitaria⁷¹⁵. Básicamente la AEDAF considera que deben tratarse a todos los efectos como entregas mercantiles de inmuebles y, en consecuencia, darle a estas operaciones el tratamiento ordinario; es decir, sujetas al IVA. Tras lo que quedarían exentas de este impuesto en función de la clase de inmueble de que se trate según las normas generales, pudiendo por tanto acabar tributando por el ITPO, pero no por norma general como ocurría con la normativa actual. Esta propuesta también fue incorporada a la normativa con efectos a partir del 31 de octubre de 2012 y ha sido mantenida en el TRLMV aprobado en octubre de 2015, como analizo en el epígrafe IV.4.7.

- Otra propuesta de la AEDAF es que se contemple la introducción, con el debido rigor y cautela, eso sí, de la posibilidad del artículo 392 de la Directiva 2006/112/CE, que permite a los adquirentes de edificios y terrenos edificables que no pudieron deducirse el IVA soportado en la adquisición a que, en la posterior venta, la base imponible no sea la contraprestación sino, excepcionalmente, la diferencia entre el precio de compra y el de venta.
- Por último, en relación con la obra pública, teniendo en cuenta su ejecución mayoritariamente privada, la entidad considera que debe subsanarse la flagrante indefinición que rodea esta actividad y que se ha venido supliendo vía doctrina y jurisprudencia administrativas. Por tanto, considera que debe definirse, de una vez por todas, el marco jurídico y tributario de esta actividad en aras de la seguridad jurídica. Dicho marco jurídico, en el caso del IVA, debe definirse de forma inequívoca: la naturaleza de las operaciones (entregas de bienes, prestaciones de servicios o fórmulas mixtas), el tipo aplicable en cada caso, o el criterio del devengo del impuesto, entre otras cuestiones relevantes. También propone una revisión del criterio aplicable a las concesiones administrativas.

⁷¹⁵ Artículo 15.2 y 135.1.f) Directiva 2006/112/CE.

- En relación con los inmuebles incluidos en un patrimonio empresarial que se transmite, operación no sujeta al IVA, pero sujeta al ITPO por dichos inmuebles, la AEDAF es enormemente crítica, proponiendo que se suprima dicho gravamen porque va en contra de la naturaleza de ambos impuestos. Así, al tratarse de una operación eminentemente empresarial realizada por empresarios, debe quedar fuera del ámbito del ITPO, y también porque va en contra del espíritu de la medida que es facilitar el cambio de titularidad de empresas aprovechando las instalaciones y estructuras existentes. Además, la Asociación critica que, cuando se rectificó en 2008 la normativa del IVA a este respecto, por exigencias comunitarias, cambiándose la referencia del artículo 7.1º LIVA a la “totalidad de un patrimonio empresarial” por la de “unidades económicas autónomas”, no se modificara el precepto del TRLITPAJD conectado con aquel (que sigue aludiendo a la “totalidad del patrimonio”), creando, sin necesidad, un problema de interpretación de la norma.

En definitiva, el informe de la AEDAF propone las siguientes soluciones al conflicto ITPO-IVA, que no sólo son compatibles con el Derecho comunitario, sino además, acordes a la jurisprudencia más reciente del TJUE:

- Reducir las zonas de fricción ampliando la del IVA, y reduciendo la del ITPO al máximo, de manera que prácticamente todo el tráfico inmobiliario quede sujeto al IVA, pues por su propia naturaleza, es esencialmente mercantil. Y dentro de la sujeción al IVA, declararse no exento en todo caso en los siguientes supuestos: los procesos urbanísticos, las entregas de suelo edificable ⁷¹⁶ (realizadas o no por el urbanizador) y edificaciones, así como los inmuebles incluidos en la transmisión de entidades o negocios con actividad, incluso si lo edificado se destina a actividades exentas del IVA, como el arrendamiento de viviendas o a la autopromoción. También propone la cesión, a las CCAA de régimen común de la recaudación del IVA devengado por operaciones inmobiliarias sobre inmuebles ubicados en su territorio, tal como se hace en los

⁷¹⁶ Tal como permite el artículo 12.1.b) de la Directiva 2006/112/CE

territorios forales. Medida que además, podría compensar las múltiples reticencias que cualquier reducción sobre impuestos cedidos provoca en los políticos autonómicos. Reduciendo, con todas estas medidas, los supuestos conflictivos, se simplifica notablemente la cuestión.

- Objetivizar el IVA, suprimiendo todas aquellas referencias y discriminaciones en la aplicación del impuesto (exenciones, tipos reducidos, etc.) basadas en requisitos subjetivos de los intervinientes.
- Incluir, en las normas tributarias, las definiciones de todos los conceptos urbanísticos relevantes (tipos de suelo, concepto de rehabilitación, solar, construcción, etc.), en lugar de remitirse, sin más, a las normas urbanísticas, dado que la experiencia ha demostrado que esta remisión conlleva importantes indefiniciones e inconvenientes.
- Y limitar el AJD, aplicándose la cuota gradual en los casos de renuncia a la exención del IVA.

II.3.3.5.-LA PROPUESTA GASCÓN

La conocida como propuesta o informe Gascón es, en realidad, un conjunto de propuestas del Inspector de Finanzas del Estado y ex Director General de Tributos, Jesús Gascón Catalán, que han sido expuestas por el mismo en artículos⁷¹⁷, cursos y conferencias, y finalmente sistematizadas en un libro⁷¹⁸.

La idea básica que trata de transmitir con su estudio es que los recientes acontecimientos han puesto de manifiesto la ineludible necesidad de reformar el sistema tributario español, para lo cual su metodología consiste en analizar sus problemas actuales y presentar alternativas posibles para solucionarlos, huyendo de dogmatismos poco útiles a su juicio en un entorno tan cambiante y crítico como el

⁷¹⁷ "Propuesta para la reforma del sistema tributario", Tribuna Fiscal, Revista Tributaria y Financiera, Nº 271, 2014, págs. 72-80

⁷¹⁸ GASCÓN CATALÁN, J., Diagnóstico y propuestas para una reforma fiscal, Aranzadi, Cízur Menor (Navarra), 2013.

actual.

Con esta base, GASCÓN identifica, **como principal problema del sistema tributario español**, su enorme **complejidad**, derivada de:

1º) El abuso de las excepciones a las reglas generales vía regímenes especiales, y del uso irracional de los incentivos fiscales. Y esta característica tiene efectos secundarios: problemas de interpretación, incentivos al fraude fiscal y, consecuencia de los anteriores, aumento de la litigiosidad. La valoración general del abuso de los beneficios fiscales es muy negativa y, de hecho muchos países están planteándose reducirlos, ya que su coste es muy elevado y su efectividad cuanto menos dudosa.

Este problema no se deriva tan solo del excesivo número de excepciones y beneficios fiscales existentes, sino de los **defectos** en su diseño e implementación, concretamente:

- La perpetuación de las medidas de estímulo adoptadas, incluso cuando devienen ineficaces o pierden su sentido de ser porque la situación de base que los justificó ha cambiado⁷¹⁹.
- La tendencia a incentivar lo obligatorio⁷²⁰, con lo que en realidad no se produce incentivo alguno, salvo a la búsqueda de fórmulas de ingeniería fiscal e, incluso, de fraude fiscal.
- La aprobación de incentivos que devienen inaplicables o totalmente ineficaces, por la gran cantidad y naturaleza de los requisitos exigidos o la enorme complejidad de la fórmula articulada para calcular su importe⁷²¹.

⁷¹⁹ Entre los que el autor destaca la deducción de los 400 euros en el IRPF, o la libertad de amortización en el IS.

⁷²⁰ Por ejemplo, aprobando deducciones (como la I+D+i en el IS) sobre actividades que las empresas realizarían al margen de la deducción, vaciando por tanto de finalidad al beneficio fiscal que no está incentivando nada, solo mermando la recaudación y potenciando reorganizaciones empresariales y otras prácticas de ingeniería fiscal que en no pocos casos, acaban en actas de inspección y posteriores litigios.

⁷²¹ La justificación del Legislador es eludir prácticas evasivas o abusivas del incentivo pero, en definitiva, se vacía de contenido el beneficio al reducirse drásticamente el número de contribuyentes que pueden acceder a él, como está ocurriendo por ejemplo con la deducción en el IRPF del coste de las obras de rehabilitación y mejora energética desde 2011.

- El uso de tipos diferenciados, como en el IVA ha demostrado ser ineficaz porque: los contribuyentes no perciben el tipo que están pagando en el PVP; las subidas de tipos sí se trasladan al precio, al menos inicialmente, pero las bajadas no mientras que la pérdida recaudatoria para el Erario Público es enorme.
- La forma compulsiva con la que se aprueban normas tributarias, especialmente en momentos de crisis, y el abuso de la fórmula del Decreto-Ley
- La politización de las normas tributarias, de manera que muchas veces el texto normativo que finalmente se aprueba es técnicamente defectuoso porque se le ha tenido que dar una redacción que resulte políticamente compatible con el ideario de todos los grupos políticos cuyos votos se necesitan para su aprobación. Este problema deriva en que el texto final de muchas disposiciones tributarias no es redactado ni supervisado por los especialistas tributarios, que si intervienen, en general, en su elaboración inicial. Y esto provoca en ocasiones graves indefiniciones en la redacción de las normas que ocasionan problemas de interpretación para todos los que la tienen que aplicar. Problema que se suele subsanar como no, dictando una nueva disposición que subsane los defectos de la anterior. El autor critica especialmente las enmiendas transaccionales de las que afirma: “son la quintaesencia del parlamentarismo, pero suelen ser catastróficas desde el punto de vista de la técnica normativa tributaria y de la seguridad jurídica”⁷²²
- La “fiebre nacional” por los acontecimientos de “excepcional interés público” ,financiados con cargo al presupuesto, incluso en los peores años de la crisis son un síntoma de la enfermedad de nuestro sistema tributario

⁷²² GASCÓN CATALÁN, J., Diagnóstico ... [op.cit], p.118.

2º) El sistema de organización territorial español y la distribución competencial que ha provocado la necesidad de dotar a los Entes territoriales, sobre todo a las CCAA de los recursos necesarios para financiarse, dentro de los cuales la parte más importante son los tributos propios y los cedidos, y , consecuentemente de las competencias normativas necesarias para regularlos. Ahora bien, esta realidad no debe implicar que cada Ente territorial legisle de forma desordenada y compulsiva, sino que puede ser totalmente compatible con el objetivo de mejorar la simplicidad del sistema, siempre que no se pierda de vista que se es una parte de un todo. Para ello el Estado debe ser más activo para establecer normas de coordinación comunes para estos Entes, medida en mi opinión, de puro sentido común, pero que, en la práctica choca con los intereses de los políticos autonómicos y locales.

Y sobre la base de dichos problemas, destaca una serie de **puntos clave** que deben tenerse en cuenta a la hora de reformar el sistema tributario español:

1º) En consonancia con las recomendaciones internacionales, hay que mejorar: la simplicidad del sistema tributario, su equidad y la lucha contra el fraude fiscal, su contribución al crecimiento económico y la mejora de la competitividad, y su papel como instrumento para reducir externalidades negativas

2º) Hay que reforzar la administración tributaria, que es también damnificada por la excesiva complejidad del sistema tributario, desde el punto humano y técnico. En este sentido, el autor considera una realidad incontestable “la manida frase de que un sistema tributario vale lo que valga la administración tributaria que lo aplica”⁷²³. Y esta conclusión es igualmente válida para los Tribunales Económico-Administrativos, sobre todo teniendo en cuenta el progresivo y notable aumento de la litigiosidad que se somete a los mismos.

⁷²³ GASCÓN CATALÁN, J., Diagnóstico ... [op.cit], p.42.

3º) Algunos de los problemas del sistema tributario español tienen muy difícil solución pero otros, en cambio, pueden subsanarse como: el uso ineficiente de los incentivos fiscales, la distribución territorial de los tributos, o la forma española “convulsa y apresurada”⁷²⁴ con que, en ocasiones se aprueban algunas normas tributarias, provocando inseguridad jurídica (repelente para la inversión y la actividad económica), o un exceso de litigiosidad evitable.

Por ello, entre otras medidas, el autor propone algunas para mejorar la seguridad jurídica como reforzar los instrumentos disponibles, en especial, las consultas tributarias vinculantes, que deberían ser complementadas con un procedimiento a través del cual se superara la excesiva casuística de las consultas, sentando una verdadera doctrina administrativa. Como señala el autor: “Nada refuerza más la seguridad jurídica que conocer el criterio administrativo”⁷²⁵. Para ello también propone reforzar la cooperación entre la Administración y los contribuyentes a través de asociaciones o agrupaciones de los mismos

En relación con la problemática ITPO- ITPO-IVA, el autor sintetiza las propuestas de SÁNCHEZ GALLARDO⁷²⁶, por lo que son este autor a quien debe atribuirse las siguientes tres líneas de actuación que GASCÓN apoya⁷²⁷:

1ª) Modificar la delimitación ITPO-IVA existente, de manera que todas las operaciones inmobiliarias realizadas por empresarios tributen por el IVA, excepto aquellas en las que el destinatario sea consumidor final o empresario que no tenga derecho a deducción del IVA soportado. Este cambio implicaría, inevitablemente, la supresión de la exención del IVA para las segundas entregas (art.20.Uno.2 LIVA), así como la exención para adquisiciones destinadas a entregas exentas (art.20.Uno.24 LIVA). Quedarían sujetas al ITPO las entregas civiles y las realizadas a empresarios sin derecho a deducción del IVA soportado.

⁷²⁴ GASCÓN CATALÁN, J., *Diagnóstico ...* [op.cit], p.48

⁷²⁵ GASCÓN CATALÁN, J., *Diagnóstico ...* [op.cit], pp.227 y 228

⁷²⁶ SANCHEZ GALLARDO, F.J., *Imposición indirecta del sector inmobiliario: situación actual y perspectivas*, Centro de Estudios del CRPMBME, Madrid, 2009.

⁷²⁷ GASCÓN CATALÁN, J., *Diagnóstico ...* [op.cit], p.269

En mi opinión, esta propuesta simplifica notablemente el conflicto existente entre el ITPO al IVA, al suprimir dos supuestos de exención, así como la posibilidad de renuncia al primero de ellos; renuncia que además está sujeta a requisitos y excepciones.

2ª) Actualizar y unificar algunos criterios del ITPO, especialmente los relativos a las polémicas comprobaciones de valor.

3ª) Resolver los problemas de financiación que provocaría el cambio propuesto, ya que, por un lado, conllevaría la necesidad de compensar a las CCAA por la merma recaudatoria que sufrirían en el ITPO. Y, por otro lado, su aplicación inicial podría ser enormemente costosa para el Estado por la enorme cuantía de IVAs soportados por empresas que no se pudieron deducir por estar destinado a entregas exentas que al quedar ahora sujetas y no exentas al IVA, pasaría a ser deducible, incluso aunque el mismo, como ha ocurrido con relativa frecuencia en la crisis reciente, no se llegó a ingresar en la Hacienda Pública, por las diversas situaciones de insolvencia de los obligados tributarios.

II.3.3.6.-CONCLUSIONES: PROPUESTAS COMUNES

A pesar de las propuestas analizadas presentan una enorme disparidad en el enfoque, en los problemas detectados e, incluso, en algunas de las medidas que plantean, se puede encontrar en todas ellas una serie de conclusiones comunes, que sintetizo a continuación:

1º) Hay que aumentar el peso relativo de la imposición indirecta en detrimento de la directa, debido a las repercusiones más positivas que presenta la primera sobre la segunda, sobre la economía en general y sobre las macromagnitudes que sufren un mayor daño y son más difíciles de recuperar en las crisis económica (empleo, crecimiento, competitividad, déficit público, etc.)

2º) Los sistemas fiscales deben tender hacia la neutralidad, entendida como la exigencia de que los distintos impuestos que lo componen no deben afectar a las decisiones relativas a la producción, el consumo privado y la asignación de recursos.

Con esta base, los impuestos sobre las transacciones inmobiliarias desalientan las transacciones de inmuebles usados, desincentivan la movilidad geográfica y son discriminatorias, al gravar más las viviendas que se transmitan más veces, por lo que afectan negativamente a la neutralidad fiscal del sistema.

3º) Deben redefinirse las bases de todos los impuestos, dado que la gran cantidad de excepciones introducidas (beneficios fiscales, regímenes especiales, etc.) provocan importantes distorsiones en la economía, además de ir en contra de la simplicidad y claridad que debe caracterizar al sistema tributario y que, en la práctica se traducen en inseguridad jurídica para los ciudadanos, cuando no auténtica indefensión, y en un incremento notable de los costes asociados al cumplimiento de las obligaciones tributarias. En el caso concreto de los impuestos afectados por el conflicto analizado, todos los informes coinciden en que España debe reducir los bienes sujetos a tipos reducidos de IVA, así como las exenciones. Y, en relación con los inmuebles, debe aumentarse la imposición periódica sobre la propiedad de los inmuebles, y reducirse la que recae sobre su transmisión.

En mi opinión, esta última medida no es más que una desagregación del ITPO a través de otras figuras impositivas, con un objetivo esencialmente recaudatoria. Los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria, como el IBI, son estables y muy baratos de gestionar; ya que únicamente requiere un sistema catastral efectivo, como el que posee España (sin perjuicio de que sea mejorable). Y estas medidas, en definitiva lo que hacen es diferir la carga fiscal que soporta el contribuyente, tratando de convencerle de que compre ahora, porque el ITPO ha bajado -o, incluso como propugnan algunas propuestas haya desaparecido-. Pero luego ha de enfrentarse a un pago anual elevado, por el IBI u otro impuesto que se cree al efecto, durante todo el tiempo que posea el inmueble, y con un riesgo de arbitrariedad importante,

que no debe despreciarse, dado que:

- En el caso del IBI, al ser un tributo municipal, una parte importante de la cuota es determinada por los Entes municipales. Además, los valores catastrales presentan en nuestro país en estos momentos una enorme diversidad, en función de cuando se haya realizado la última actualización, si antes, durante o después de la crisis inmobiliaria.
- En cuanto a la propuesta de un impuesto sobre el disfrute de la vivienda propia (como el que existe en Cataluña por ejemplo⁷²⁸) que propone, por ejemplo, el Informe Lagares, me parece totalmente abusivo e injustificado, de hecho es una medida poco aplicada y en claro retroceso.
- Por último, en cuanto a aumentar el gravamen por imputación de rentas a inmuebles vacíos, como hemos visto en varias de las propuestas se aboga por su completa supresión por entender que no se corresponden con el concepto de renta definido para nuestro IRPF.

Lo cierto es que todas las reformas tienen una base común, parten de una serie de principios inspiradores de un sistema tributario, tanto desde el punto de vista jurídico (igualdad, progresividad, capacidad económica, generalidad, etc.), como económicos (neutralidad, suficiencia, etc.) y del hecho de que los sistemas vigentes no los cumplen y las reformas propuestas tratan de conseguir que lo hagan.

Podría analizar una a una cada una de las reformas tributarias realizadas, así como las continuas propuestas que se realizan desde múltiples ámbitos, como se hace habitualmente, con base en su aportación a la consecución de los loables principios que dicen perseguir.

⁷²⁸ Creado por la Ley 14/2015, de 21 de julio, del impuesto sobre las viviendas vacías, y de modificación de normas tributarias y de la Ley 3/2012.

Pero voy a concluir sobre ellas con unas citas, que resumen mi opinión sobre las aportaciones de las reformas tributarias y las propuestas que las envuelven, no tanto porque las mismas no sean útiles - ya que, en ocasiones, lo son-, en función de la competencia del que las elabora e implementa, pero para objetivos muy distintos a los que se reconocen.

La relevancia de dichas citas, y de otras muchas que pueden encontrarse, radica, además de por sus autores, especialmente en su fecha, dado que son opiniones realizadas hace décadas, incluso siglos, sobre sistemas y Administraciones tributarios mucho más rudimentarios y deficientes que los actuales. Pero, paradójicamente, son totalmente extrapolables a los sistemas tributarios modernos, y, en concreto, al español. Ello demuestra, en mi opinión, que si se analiza el diseño del sistema tributario español desde el origen de su Hacienda (en la Edad Media), con las numerosas reformas que han experimentado -necesarias sin duda, pero de desigual resultado-, los objetivos reales no reconocidos de los mismos son:

- El recaudatorio; es decir, garantizar la suficiencia del sistema
- Y el de satisfacer las demandas de los grupos de interés con poder, por la simple razón de que si la presión fiscal sobre los mismos es excesiva, existe el riesgo evidente de la movilización de los capitales y actividades hacia Estados con menor presión fiscal, cuando no directamente a paraísos fiscales. Evidentemente, este objetivo se ha moderado considerablemente como consecuencia, por un lado, de la democratización de nuestro país y, por otro, su incorporación a organismos internacionales –especialmente, la UE -dada la primacía del Derecho Comunitario sobre el Nacional.

No se trata de que los encomiables objetivos reconocidos no sean reales, sino de que no son tan prioritarios como se afirma.

Sólo estos objetivos no reconocidos explican, en mi opinión, que la distribución impositiva en nuestro país sea similar a la de nuestro entorno. Pero la

suficiencia de nuestro sistema tributario, así como el cumplimiento del resto de sus objetivos teóricos deja tanto que desear como en el pasado, a pesar de contar con una de las Administraciones tributarias tecnológicamente más modernas del mundo.

En primer lugar el MINISTRO CAMBÓ⁷²⁹, en su intervención ante el senado en 1921⁷³⁰ (hace casi un siglo) afirmó: “[...] es mucho más fácil redactar un proyecto de ley consagrando grandes reformas que realizar la labor más eficaz, más modesta y más difícil de ir creando los órganos de aplicación de esos tributos...donde el órgano encargado de poner en marcha la máquina perfecta diseñada en los sistemas tributarios no existe, es forzoso que los instrumentos fiscales más perfecto hayan de fracasar”.

Por su parte, FUENTES QUINTANA, en relación con los principios que rigen el reparto de la carga tributaria en nuestro país, señaló, en 1956, que: “constituyen un campo de tensión económica, social y política, en cuya virtud la carga de los impuestos se reparte, en cada momento, de una u otra forma.”⁷³¹

Entre la doctrina foránea, NICHOLAS KALDOR⁷³² -aunque no se refería al sistema tributario en general, sino en concreto a la imposición sobre las rentas y el capital, en los países occidentales así como en los atrasados-, señaló que la causa que ha impedido establecer un sistema impositivo eficaz “es la oposición de los intereses creados y no la imposibilidad técnica de establecer un sistema equitativo y sin errores”.

Por último, el matrimonio FRIEDMAN no dudó en afirmar que la importancia de los patronos (grupos de presión, comités de acción política, y los grupos con intereses específicos de diverso género que aportan fondos para las campañas electorales) “es, sin duda, una razón básica de que nuestras leyes fiscales (se

⁷²⁹ FRANCISCO CAMBÓ Y BATTLE, Ministro de Hacienda entre el 15 de agosto de 1921 y el 9 de marzo de 1922 en el gobierno presidido por Antonio Maura, bajo el reinado de Alfonso XIII.

⁷³⁰ CAMBÓ, F., *De Economía*, monográfico IV, pp.115-116.

⁷³¹ FUENTES QUINTANA, E., *Las reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, Editorial Crítica, Madrid 1990, p.129. Vid. también “La Economía española ante 1956”, *Arriba*, 1 de abril de 1956, p.44

⁷³² KALDOR, N., *Indian Tax Reform, Report of a Survey*, Ministry of Finance, Government of India, Dept.of Economic Affairs, India, 1956, p.10

refiere a las de EEUU) sean tan complejas y tan difíciles de simplificar”, por lo que “si se simplificara verdaderamente el sistema fiscal desaparecería una fuente importante de padrinazgo político”⁷³³.

Para concluir, es evidente que las propuestas de reforma que no se aplican, al final, se convierten en teoría financiera, hacendística y económica. Cabe entonces preguntarnos en qué se han traducido todas estas propuestas, en definitiva ¿qué ha hecho el Gobierno español y que prevé hacer? Las reformas propuestas son ciertamente ambiciosas. Algunas, como hemos visto, afectan a la totalidad de las figuras de nuestro sistema tributario español.

Dicha amplitud, la difícil y delicada situación económica en la que había de implementarse la reforma, y las importantes restricciones impuestas por la UE -que condicionan en buena medida la adopción de determinadas medidas-, se traducen en que no ha sido aplicada en su totalidad por el Gobierno español. No obstante, en conjunto, no cabe duda de que han servido de hoja de ruta a la reforma tributaria operada, y seguirá siéndolo para las posteriores. A la vista de las medidas adoptadas, puede concluirse que las últimas reformas operadas en nuestro sistema tributario, se han centrado, por el momento en la imposición directa, que ha sufrido notables modificaciones, pero no en la indirecta, que ha quedado aplazada por el momento.

En el ámbito del IVA, es cierto que sí se han introducido modificaciones, pero esto es algo tan habitual y periódico, que no puede calificarse de novedoso o reformista. Básicamente, se siguen introduciendo las modificaciones impuestas por Europa, y alguna otra por iniciativa propia cuanto menos “llamativa”. Me refiero, en concreto, a la eliminación del supuesto de exención inmobiliaria del apartado 21 del artículo 20.Uno LIVA, justificada en las distorsiones que ocasionaba. No puede dejar de sorprenderme por el momento en el que se lleva a cabo esta supresión. Desde hace décadas, incluyendo los años del boom inmobiliario, en algunas CCAA -como la de Madrid-, el sistema de compensación para la urbanización de terrenos ha sido empleado de forma mayoritaria, y curiosamente en todo ese tiempo a nadie

⁷³³ FRIEDMAN, M. y R.D, *La tiranía del Status Quo*, Ariel, Barcelona, 1984, p. 60.

parecieron importarles las distorsiones que esta exención del IVA provocaba. Es ahora, cuando la actividad urbanizadora es prácticamente inexistente y no se espera que se recupere en décadas, cuando los supuestos en los que se aplicaría dicha exención prácticamente son inexistentes⁷³⁴, que se decide que hay que eliminar las distorsiones indeseables que provocaba esta exención.

En el ámbito del ITPO no se ha adoptado ninguna medida, ni es previsible que se haga a medio plazo, por razones políticas y técnicas. Es cierto que las recomendaciones, con alguna excepción, coinciden en proponer una reducción del ITPO, compensada con un aumento de la imposición sobre la propiedad inmobiliaria. Ello porque, en comparación con otros países, se considera que hay margen para elevarlo ostensiblemente.

No obstante, resultaría, cuanto menos, una reforma histórica, dada la relevancia que el ITPO ha tenido en nuestra historia tributaria. Es cierto que no es éste un argumento que pueda sostenerse para defender su permanencia, pero existen otros que, en mi opinión, sí lo son. Así, un aumento sostenido de la imposición sobre la propiedad inmobiliaria (ya sea vía IBI, aumentando el gravamen de la imputación de rentas para inmueble vacíos o creando un gravamen sobre la vivienda habitual) provocaría, en mi opinión, un efecto desincentivador de las transacciones de inmuebles. Se estaría sustituyendo un impuesto -cuya carga tributaria es conocida exactamente por el ciudadano cuando adquiere un inmueble y es satisfecha de una sola vez, siendo asumida por éste, por tanto, como parte del coste del inmueble-, por otro impuesto que va a generar pagos anuales de cuantía incierta, y sometida a vaivenes políticos y financieros. No cabe duda de que existe un riesgo evidente para los contribuyentes que podían quedar expuestos a subidas más o menos arbitrarias tanto en la base de este impuesto, el valor catastral que no deja de ser una estimación y rara vez se revisa a la baja; como en otros elementos del impuesto, más aún dada la delicada situación financiera por la que atraviesan muchos Ayuntamientos de nuestro país. En este sentido, los Entes locales, podrían ver en este impuesto una oportunidad clara de aumentar la recaudación aumentando las tarifas, vaciando de contenido los beneficios fiscales, y en definitiva, haciendo

⁷³⁴ En la Comunidad Valenciana, por ejemplo, la LOTUP vigente desde 2014 ni siquiera contempla ya este sistema de ejecución urbanística.

uso de las competencias normativas que tienen atribuidas en este impuesto. Precisamente, la elevada litigiosidad que rodea al ITPO se deriva en gran parte del abuso que realiza la Administración de las comprobaciones de valor, tal como analizo en el epígrafe IV.5.2.

Por tanto, la sustitución del ITPO por un aumento en la imposición sobre la propiedad inmobiliaria no haría, en mi opinión, sino trasladar parte de esta conducta administrativa indeseable a los municipios, aún más fuera de control que las CCAA, y, por tanto, trasladar también la litigiosidad que rodea al ITPO al IBI, en caso de que fuera ésta la medida adoptada.

Por otro lado, esta propuesta se enfrenta a un problema político evidente. La reducción del ITPO se enfrentaría a una oposición feroz por parte de las CCAA que, con esta medida verían considerablemente mermada su recaudación tributaria. Para contrarrestar la cual, el Estado tendría que compensarlas mediante un aumento de las transferencias por impuestos propios. En definitiva, políticamente, esta medida sería enormemente difícil de aprobar.

Por último, esta propuesta conlleva otro problema sin resolver. Si se reduce el ITPO, se estaría incentivando la no renuncia a las exenciones del IVA, con lo que tendríamos una doble merma recaudatoria: en el ITPO por la reducción de tipos, y, en el IVA por el no ejercicio de la renuncia.

II.4.- CAUSAS JURÍDICAS Y EXTRAJURÍDICAS DE LOS PROBLEMAS DE DESLINDE ENTRE EL ITPO-IVA

Al margen de la problemática analizada sobre la conveniencia de mantener o eliminar el ITPO de nuestro sistema tributario, la realidad vigente de esta figura impositiva en el marco de las operaciones inmobiliarias se caracteriza por la elusión sistemática del ITPO y el sometimiento de las operaciones inmobiliarias al IVA, incluso cuando el deslinde es claro.

Prueba de esta elusión sistemática del ITPO son las medidas legislativas adoptadas en varias CCAA sobre los tipos que recaen sobre las operaciones sujetas pero exentas del IVA en las que se puede renunciar a la exención, con el fin de incentivar la no renuncia a la exención del IVA. Así como se observa en el ANEXO 1, algunas CCAA han elevado el tipo del IAJD y otras han reducido el del ITPO para estas operaciones. Medidas que, por cierto, en algunos casos, han sido recurridas por el Estado ante el TC por entender que son contrarias a la normativa comunitaria, sin que, hasta el momento, haya recaído aún ninguna Sentencia al respecto.

Cabe, por tanto, preguntarse, cuál es la causa de que, en la práctica, existan tantos “problemas” para los contribuyentes para efectuar el deslinde entre estas dos figuras impositivas. Sobre todo, teniendo en cuenta que, paradójicamente, en el caso de los terrenos o inmuebles destinados a usos distintos de vivienda, la sujeción al IVA determina una carga fiscal que oscila actualmente entre el 22% y el 24%, sumando el tipo general actual del IVA (21%) más el de IAJD que se devenga cuando la operación se formaliza en escritura pública ⁷³⁵ (en función de la Comunidad Autónoma donde radique el terreno, como se observa en el ANEXO 1). Mientras que si la operación está sujeta al ITPO esta carga se reduce a tipos que oscilan desde el 3 al 10%.

El principio de calificación jurídica recogido en nuestro ordenamiento tributario implica que las obligaciones tributarias se exigen “con arreglo a la naturaleza jurídica

⁷³⁵ La compatibilidad del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados con el IVA ha sido recientemente puesta en tela de juicio por el TSJ de Cataluña que elevó la cuestión ante el TJCE en base a la identidad del hecho imponible, de la base imponible y del sujeto pasivo del IVA y del AJD, con base en la Sexta Directiva que en su artículo 33 “*prohíbe a los Estados miembros establecer o mantener impuestos, derechos o tasas que tengan carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, debiendo considerarse en cualquier caso que constituyen tales medidas los impuestos, derechos y tasas que tengan las características esenciales del IVA, aunque no sean idénticos a éste*”. EL TSJ de Cataluña consideró que el IAJD opera en la práctica como un recargo sobre el IVA por lo que carece de legitimidad cuando concurre con este impuesto en base al precepto apuntado. Finalmente el **TJCE** ha concluido en Auto de 27 de noviembre de 2008, publicado el 5 de enero de 2009, **que ambos tributos son compatibles** al estimar que el AJD “*no se percibe en el marco de un proceso de producción y de distribución que establezca que, en cada fase de éste, pueden deducirse del impuesto las cantidades pagadas en fases anteriores del referido proceso. Se trata de un impuesto percibido únicamente cuando un bien inmueble entra en el patrimonio de un comprador, y que tiene por objeto, no el valor añadido de dicho bien, sino el valor declarado, sin perjuicio de una comprobación por parte de la Administración, sin posibilidad de deducir el impuesto pagado por razón de una eventual transacción anterior*”.

del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez” .Este principio se recoge, en general en el artículo 13 LGT, que se reproduce el artículo 2.1 TRLIPAJD. La normativa del IVA no contiene disposición expresa al respecto, aplicándose la supletoriedad de la LGT.

En este sentido, hay que diferenciar dos posibles fuentes del problema de la calificación tributaria entre ITPO-IVA de las operaciones inmobiliarias: la jurídica, derivada de la complejidad de la normativa a aplicar; y la extrajurídica, derivada de la voluntad de los intervinientes en la operación, que realizan actos de simulación o de fraude de Ley.

II.4.1.- CAUSAS JURÍDICAS DE LOS PROBLEMAS DE DESLINDE ENTRE EL ITPO-IVA

En no pocos casos, se califica mal un determinado hecho imponible, sujetándolo al impuesto indebido, generalmente el IVA. Si la calificación la efectúan los propios sujetos intervinientes (particulares, promotores, constructores, etc.), en general carecen de los conocimientos tributarios precisos. Y si son profesionales independientes a los que se encarga la gestión, e incluso los propios técnicos de las Administraciones Tributarias afectadas (estatal y autonómicas) que deben comprobar la correcta tributación de la operación, carecen de los conocimientos urbanísticos necesarios. Los últimos pueden suplir sus carencias a través de los profesionales expertos en urbanismo existentes en las distintas Administraciones, pero los particulares no disponen de esta opción, salvo encareciendo el coste de la operación.

De un lado, nos encontramos con dos impuestos distintos, IVA e ITPO, que ni siquiera son gestionados por la misma Administración y que recaen sobre el mismo hecho imponible en función, como analizaré, de la concurrencia o no de un triple requisito: subjetivo, objetivo y finalista. Y, en relación con el segundo de estos requisitos, la definición del objeto imponible -aspecto clave para poder realizar correctamente la calificación tributaria-, proviene de otra disciplina totalmente distinta, la urbanística -extremadamente compleja-, y que fue objeto de distribución competencial en nuestra CE atribuyéndose la misma a las CCAA y, sobre todo, a los

municipios, con los desastrosos resultados obtenidos.

En definitiva, nos encontramos con que, en determinados supuestos, para poder concluir correctamente qué impuesto grava la operación, si el IVA o el ITPO, es necesario, en primer lugar, conocer la normativa urbanística de la CCAA donde radique el inmueble -que es la que define las situaciones, usos y calificaciones del suelo, variando de una CCAA a otra, como analizo en el epígrafe IV.1.

Y, una vez delimitado el objeto imponible, verificar los otros requisitos aplicando una normativa estatal, que, sin poder evidentemente tener en cuenta la enorme casuística urbanística existente en nuestro país, tiene que dar las pautas para determinar cuál de los dos impuestos va a gravar la operación, si el IVA o el ITPO.

II.4.2.- CAUSAS EXTRAJURÍDICAS DE LOS PROBLEMAS DE DESLINDE ENTRE EL ITPO-IVA

En cuanto a las causas extrajurídicas del problema de deslinde entre ambos impuestos, me lleva a analizar qué ventajas pueden obtener los principales sujetos intervinientes en las operaciones inmobiliarias (adquirente y transmitente) de su sistemático comportamiento elusivo del ITPO, a pesar incluso de ser una opción económicamente más beneficiosa.

En relación con el adquirente, en principio, sería el sujeto pasivo en el caso del ITPO, pero no en el caso del IVA, en el que, quien ingresa el impuesto, es el vendedor. No obstante, la realidad es que en los dos casos es el comprador quien soporta la carga impositiva, -en el ITPO, como sujeto pasivo, y en el IVA, en general de forma indirecta a través de la repercusión, aunque también hay casos en que lo realiza como sujeto pasivo (inversión del sujeto pasivo que analizo en el epígrafe III.2.8), que, no obstante puede recuperarse en la siguiente fase del proceso productivo (adición de valor añadido al bien) a través del mecanismo de la deducción, siempre que tenga derecho a ello-.

Es decir, el comprador, en una operación sujeta al IVA, está obligado en todo caso a soportar la repercusión del IVA, pero, en el supuesto de que tenga la consideración de empresario o profesional, podrá deducírselo, puesto que no es el destinatario del impuesto, aplicándose este mecanismo a lo largo de toda la cadena productiva hasta que se llegue al consumidor final, o a un comprador sin derecho a deducción del IVA soportado, que son, como indiqué al analizar la naturaleza jurídica del IVA, los destinatarios del impuesto.

En el caso de un comprador con derecho a deducción del IVA soportado, si sujeta la operación al IVA, obtiene, como principal ventaja, la rápida recuperación de las cuotas soportadas, ya que el mecanismo del crédito del impuesto, al que ya me he referido, determina la deducción del IVA soportado de forma casi inmediata (en su declaración periódica mensual o trimestral). Así, minorará su cuota a pagar, o provoca el nacimiento de un crédito a su favor de la Hacienda Pública que, incluso puede cobrar a través de la última declaración del ejercicio, si opta por la devolución. Esto provoca que el IVA soportado no sea un coste empresarial.

En cambio, el ITPO sí es un coste que, en el caso de que el adquirente sea sujeto pasivo del IS, se traduce en un gasto empresarial que no recupera parcialmente hasta muchos meses después, minorando la cuota a pagar del Impuesto de Sociedades, si se ha imputado como gasto del ejercicio. O, incluso, más lentamente, si se trata de activo amortizable, en cuyo caso, se irá imputando como gasto en la medida en que el bien se amortice. O, más lentamente aún, si se ha registrado como existencia o bien no susceptible de amortización -como es el caso de los terrenos-, vía incremento del precio de venta. Teniendo en cuenta además que, en las entidades cuyo ejercicio coincide con el año natural, el impuesto de sociedades, de acuerdo con el artículo 124.1 LIS, se autoliquida en los 25 días siguientes de los 6 meses siguientes al cierre del período impositivo.

Y, en cuanto a los compradores que no tienen la consideración de empresarios o profesionales a efectos del IVA, a pesar de no tener este incentivo, resulta bastante curioso que, en la práctica, también es habitual que declaren que la operación queda sujeta a este impuesto.

En estos casos, no existe incentivo aparente para el comprador, pero sí para el vendedor, como analizaré a continuación, por lo que la principal causa de estas situaciones está en un fallo de información por parte del comprador, normalmente con origen en el vendedor.

Precisamente, al **transmitente**, como sujeto pasivo del IVA, siempre le va a interesar que sus ventas queden sujetas al IVA sin exención, por cuanto las exenciones inmobiliarias son “exenciones limitadas”; es decir, que limitan el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado por los gastos y las inversiones necesarios para llevar a cabo su actividad empresarial. Por tanto, la realización de operaciones exentas de IVA junto con otras sujetas, le obligaría a aplicar la regla de la prorrata⁷³⁶, general o especial según el caso, algo que no le conviene en absoluto.

En cualquier caso, estos “incentivos” a simular entregas sujetas al IVA que, en realidad, deberían haber tributado por el ITPO, justifican la intervención de las Administraciones tributarias implicadas, con la finalidad de efectuar la regularización correspondiente a través de la oportuna liquidación. La problemática de esta intervención de comprobación e investigación administrativa es analizada en el epígrafe IV.5.1.

II.4.3.-SIMULACIÓN RELATIVA Y FRAUDE DE LEY

En cuanto a la tipicidad de infracciones del ordenamiento que suponen estas conductas voluntarias de los contrayentes, hay supuestos de simulación relativa y también de lo que tradicionalmente se conoce como fraude de ley tributario (por lo que usaré esta denominación), a pesar de que en la vigente LGT⁷³⁷, se ha

⁷³⁶ En el caso de que el sujeto pasivo en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, es decir, operaciones sujetas y no exentas; y operaciones que no otorguen este derecho, es decir, operaciones sujetas y exentas, el artículo 102 LIVA obliga a los empresarios a la aplicación de la regla de prorrata, ya sea general o especial.

⁷³⁷ Artículos 15 y 159 LGT, teniendo en cuenta la modificación efectuada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

rebautizado -de forma muy desafortunada en opinión de MARTÍN QUERALT⁷³⁸, entre otros-, como “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”⁷³⁹.

Tal como señala DE CASTRO⁷⁴⁰, en el Derecho común las figuras del fraude de ley y simulación estaban unidas de forma indisoluble, si bien posteriormente se consideró más adecuado separar ambas figuras con base en las diferencias entre ambas conductas; postura que se ha mantenido hasta nuestros días, si bien tal como ha destacado el TS, se trata de dos categorías jurídicas que no son fácilmente deslindables⁷⁴¹. Centrándonos en las repercusiones de ambas figuras en el ámbito tributario, sus diferencias esenciales son las siguientes:

1ª) El fraude de ley tributario, siguiendo a MARTÍN QUERALT y otros, es “el resultado contrario a una norma tributaria provocado por uno o varios actos que se han realizado bajo el amparo formal de una ley que ha sido dictada con finalidad distinta de la perseguida por los interesados”⁷⁴².

Por tanto, el negocio es querido y efectivamente realizado por las partes, aunque sus motivos no sean los usuales o previstos por el Legislador, existiendo, como señala DE CASTRO⁷⁴³ una dualidad de normas: la defraudada y la de cobertura. Nos encontramos ante la utilización de fórmulas jurídicas típicas para la consecución de fines atípicos.

⁷³⁸ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., POVEDA BLANCO, F., Derecho tributario, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2013, pp. 114.

⁷³⁹ En el anteproyecto de Ley se denominó “abuso en la aplicación de la norma” y, finalmente se optó por el término “conflicto”. Ambas opciones son ciertamente confusas y no exentas de polémica. LÓPEZ TELLO, J., “ La “cláusula antiabuso” del Anteproyecto de Nueva Ley General Tributaria”, Actualidad Jurídica Uría Menéndez, número 5, 2003, pp.45 y ss; y “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria», Boletín del ICAM, número 28, Febrero 2004, pp.53 y ss. En este sentido el TS ha destacado la identidad entre ambas denominaciones al disponer en su Sentencia, de 6 de mayo de 2010, recurso núm. 7524/2005 (ROJ: STS 2747/2010), que: “La nueva regulación del fraude de ley previsto en la vigente LGT bajo la denominación de conflicto en la aplicación de las normas tributarias, art.15 de la LGT, 58/2003 de 17 de diciembre , aún con perfiles nuevos, no se presenta como una institución esencialmente distinta a la manera en que fue configurada jurisprudencial y doctrinalmente, siguiendo claramente la regulación prevista en la Ordenanza Tributaria alemana, art.10 “.

⁷⁴⁰ DE CASTRO Y BRAVO, F., El negocio jurídico, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, Madrid, 1967, p.375

⁷⁴¹ Vid. STS, de 6 de mayo de 2010, recurso núm. 7524/2005 (ROJ: STS 2747/2010)

⁷⁴² MARTÍN-QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LOPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G., Curso de Derecho...[op.cit], p.178.

⁷⁴³ DE CASTRO Y BRAVO, F., Derecho Civil de España, Tomo I, Civitas , Pamplona, 1949, p.544.

DÍEZ-PICAZO y GULLÓN, imbrican ambas figuras concluyendo que la simulación es la técnica a través de la cual se suele instrumentar el fraude de Ley, pero no es esta la opinión doctrinal mayoritaria que sí encuentra diferencias entre ambas figuras. Para estos autores con el fraude de ley “no se quiere en realidad el acto formalmente realizado, que sólo es instrumento de ocultación de la intención fraudulenta”⁷⁴⁴. No siendo necesario el elemento intencional para que el mismo se considere producido, siguiendo el criterio establecido al respecto por el TC con base en la doctrina de DE CASTRO, “*porque el fin último de la doctrina del fraude de ley es la defensa del cumplimiento de las leyes, no la represión del concierto o intención maliciosa de que se encargan otras instituciones*”⁷⁴⁵.

En el mismo sentido, el TS ha reiterado⁷⁴⁶ que el negocio fraudulento, como concreción del artículo 6.4 del Código Civil, supone la existencia de un negocio jurídico utilizado por las partes buscando la cobertura o amparándose en la norma que regula tal negocio y protege el resultado normal del mismo (Ley de cobertura) con el propósito de conseguir, no tanto ese fin normal del negocio jurídico elegido, como oblicuamente un resultado o fin ulterior distinto y contrario a una norma imperativa (Ley defraudada). Y ha definido como requisitos para que concurra el fraude de ley tributaria:

“1.- La doble presencia de una norma de cobertura, pero no de forma suficiente como hemos indicado, y otra eludida de carácter esencialmente tributaria.

⁷⁴⁴ DÍEZ-PICAZO, L., GULLÓN BALLESTEROS, A., Sistema de Derecho Civil, volumen I, Tecnos, Madrid, 2012, pp.187 a 189. Vid.también DE CASTRO Y BRAVO, F., El negocio jurídico, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, Madrid, 1967, p.338

⁷⁴⁵ DE CASTRO Y BRAVO, F., Derecho Civil [op.cit], 1949, p.544.

⁷⁴⁶ La doctrina legal que impone la nulidad de los actos realizados en fraude de ley, ha sido construida con base en sentencias de 13 de junio de 1959, 24 de febrero de 1964 y 10 de noviembre de 1964, reiteradas, entre otras, en las SSTs, de 14 de febrero de 1986 (ROJ: STS 7876/1986); 30 de marzo de 1988 (ROJ: STS 2377/1988); 20 de mayo de 1988 (ROJs: STS 3806/1988 y STS 10592/1988); 20 de abril de 2002, recurso núm. 221/2001 (ROJ: STS 2820/2002); y 6 de mayo de 2010, recurso núm. 7524/2005 (ROJ: STS 2747/2010), en las que se concluye: “La doctrina y Jurisprudencia civil han reconocido que la aplicación de tal figura presupone la concurrencia de dos normas: una de cobertura y otra de elusión, que es aquella cuyo contenido ético se infringe, y que es la tenida por fundamental en la regulación de la materia. Mas es comúnmente aceptado que tal norma de cobertura no puede proporcionar tal amparo de forma suficiente, pues en ese caso se produciría un conflicto de normas, sin que se eleve a requisito general el que se refiere a la existencia de un ánimo o intención especial de burlar la ley.”

2.- *El empleo de formas jurídicas insólitas y desproporcionadas para evitar el efecto exigido por el ordenamiento jurídico tributario, lo que le diferencia de la economía de opción.*

3.- *La finalidad puramente fiscal de los negocios jurídicos realizados de modo que la causa de los mismos responde a la realidad de evitar la tributación o que ésta se realice en cuantía inferior a la ordinariamente exigida, pero como tales, dichos negocios jurídicos son verdaderamente queridos.*

4.- *La consecución de un efecto fiscal equivalente a la realización del hecho imponible, cuya tributación se quiere evitar, pero el ordenamiento la impone.”*

En cambio, la opinión mayoritaria interpreta que en la simulación concurre de forma intrínseca la ocultación⁷⁴⁷, (diferencia entre lo querido y lo exteriorizado), que no está presente en el fraude de ley, pudiendo ser ésta además absoluta o relativa. En este sentido DE CASTRO, tras definir la simulación como la ocultación bajo la apariencia de un negocio jurídico normal de otro propósito negocial, se refiere a la tradicional diferencia entre: la simulación absoluta, en la que dicho propósito es contrario a la existencia misma; y la simulación relativa, en la el propósito es el propio de otro tipo de negocio (simulación relativa)⁷⁴⁸. La primera es más fácil de detectar y probar mientras que la segunda es un concepto mucho más complejo dado que requiere probar la no validez de lo declarado (cuya apariencia debe quedar destruida), con base en que se está realizando un negocio distinto y querido por las partes.

2ª) El fraude de ley tributario tiene definición normativa⁷⁴⁹ mientras que en relación con la simulación no hay definición legal del concepto, ni civil ni tributaria,

⁷⁴⁷ Del latín *simulare* que significa fingir. El DRAE lo define como: representar algo, fingiendo o imitando lo que no es.

⁷⁴⁸ DE CASTRO Y BRAVO, F., El negocio jurídico, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, Madrid, 1967, pp.334

⁷⁴⁹ El artículo 6.4 CC recoge el concepto genérico de fraude de ley que, en materia tributaria tuvo su transposición en el artículo 24.1 de la derogada LGT de 1963. Y con su nueva denominación: conflicto en la aplicación de la norma tributaria, ha pasado a definirse en el artículo 15 de la vigente LGT.

sino solo de sus efectos ⁷⁵⁰, habiendo sido, principalmente, la jurisprudencia la que la ha definido ⁷⁵¹.

3ª) Precisamente, en relación con los efectos de ambas conductas, en el caso del fraude de ley, tal como señala el CC en su artículo 6.4, se aplicará la norma que se haya tratado de eludir. Mientras que, en caso de simulación, tal como señala el artículo 16 LGT, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, y no el declarado, prescindiendo también de las personas que se hayan interpuesto para conseguir la simulación; es decir, se entenderá producido el hecho imponible real y entre los sujetos que realmente lo han realizado, y no entre los que se ha querido dar apariencia de que lo estaban realizando.

4ª) Una cuestión problemática es dilucidar la procedencia, o no, en ambos casos, de una sanción administrativa e, incluso, a una imputación por delito fiscal. Tradicionalmente, en el caso de fraude de ley, no se exigía sanción administrativa sino simplemente aplicación de la norma que se hubiera tratado de eludir. En relación a la posible imputación de delito fiscal, el TS⁷⁵² defiende la misma, al igual que una parte minoritaria de la doctrina⁷⁵³, con base en la “Teoría de la infracción de deber”, pero la doctrina tradicional⁷⁵⁴ y la postura más reciente del TC⁷⁵⁵ se ha pronunciado en sentido contrario de forma clara, con base en la “Teoría del engaño”,

⁷⁵⁰ El CC no regula como tal la simulación, sino que se refiere a sus efectos en varios de sus artículos, concretamente el artículo 628, el 1276 y el 1301. Mientras que en el ámbito tributario es el artículo 16 LGT el que se refiere a sus efectos.

⁷⁵¹ El TS en su Sentencia de 15 de julio de 2002, recurso núm. 2313/2000, resolución núm. 1336/2002 (ROJ: STS 5315/2002; RJ\2002\8709) señaló que: “*la simulación (relativa) es una suerte de ocultación que se produce generando la apariencia de un negocio ficticio, realmente no querido, que sirve de pantalla para encubrir el efectivamente realizado en violación de la ley. De este modo, lo que distingue a la simulación es la voluntad compartida por quienes tratan de encubrir una determinada realidad (anti)jurídica*”.

⁷⁵² Especialmente la STS, de 28 de noviembre de 2003, recurso núm. 7/2001, resolución núm. 751/2003, (ROJ: STS 7579/2003).

⁷⁵³ Vid. BACIGALUPO ZAPATER, E., en “El delito fiscal en España”: Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, núm.56, 1979, pp.79-98, y en “Problemas de la prueba y del error en el delito fiscal”, *Cuadernos de derecho judicial*, núm.2, 1997, pp.111-132.

⁷⁵⁴ PÉREZ ROYO, F., “El estado del arte de la aplicación del delito fiscal en España”, *La Ley*, número 6281, de 24 de junio de 2005, p. .También defienden esta postura: M. BAJO FERNÁNDEZ, M., RODRIGUEZ MOURULLO, G., MORALES PRATS, F., y CHOCLÁN MONTALVO, J.A., entre otros..

⁷⁵⁵ Sentencias del TC núm.120/2005, de 10 de mayo; 129/2008, de 27 de octubre; y 145/2008, de 10 de noviembre.

según la cual el delito fiscal exige ocultación o engaño, y estas conductas no concurren en el fraude de ley.

Ahora bien, esta última distinción, en cuando a la punibilidad de ambas conductas, conlleva un importante riesgo: que la Administración tributaria eluda calificar conductas como fraude de ley y las defina sistemáticamente como de simulación, con el fin de poder sancionar e imputar delito. En este sentido, resulta especialmente relevante y útil la doctrina sentada por el TC en su Sentencia 120/2005 que huye de la definición concreta de la conducta, y se centra en la concurrencia o no de ocultamiento para determinar si se está ante simulación o fraude de ley. Tal como señala el TC, el verbo «defraudar» del artículo 305 del Código penal no significa sólo dejar de pagar sino que, necesariamente, también implica ocultar o engañar.

Lo cierto es que en la formulación moderna del fraude de Ley, como conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la LGT vigente, se excluía expresamente la imposición de sanciones pero la reciente modificación de la norma, en vigor desde el 12 de octubre de 2015⁷⁵⁶, ha suprimido dicha exclusión y ha introducido un nuevo supuesto de infracción por este motivo en su artículo 206.bis, calificada de grave⁷⁵⁷.

Como última puntualización, no deben confundirse estas conductas con la denominada **economía de opción**, que es una conducta completamente legal y permite al contribuyente entre dos alternativas de tributar por el mismo hecho imponible, la de elegir aquella que le resulte menos gravosa⁷⁵⁸. En el tema que

⁷⁵⁶ Efectuada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

⁷⁵⁷ Este supuesto se aplica exclusivamente de acuerdo con el artículo 206.bis LGT, "cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y éste hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación."

⁷⁵⁸ No obstante, hay que destacar el rechazo tajante del TC a las que denomina "economías de opción indeseadas", considerando como tales "la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras las unas de alguna ventaja adicional respecto de las otras", y que tienen como límite "el efectivo cumplimiento del deber de contribuir que impone el artículo 31.1 de la Constitución y de una más plena realización de la justicia tributaria". Vid. al respecto la Sentencia núm.46/2000, de 14 de febrero, en relación con las SSTC núm.110/1984, de 26 de noviembre; y 214/1994, de 14 de julio. Y con base en esta jurisprudencia, el TS ha dictaminado que "la llamada economía de opción sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades

análisis, hay un caso claro de economía de opción que se produce cuando una operación está sujeta y exenta de IVA (sujeta, por tanto, al ITPO), pero hay posibilidad de renunciar a la exención y se cumplen los requisitos para ello. En este caso, el comprador va a “elegir” qué impuesto va a pagar: si el IVA, en el caso de que el transmitente renuncia a la exención, o, el ITPO, en caso contrario. Y es una opción totalmente lícita siempre que se cumplan todos los requisitos.

Aclarados los conceptos, en el caso del conflicto ITPO-IVA, un mismo caso podrá ser calificado como simulación relativa o fraude de ley, en función, como concluyó el TC, de si ha existido o no ocultación o engaño, como se puede apreciar en los siguientes ejemplos:

-Cuando ante un hecho imponible que debería tributar por el ITPO se tributa por IVA o viceversa.

En el caso de que sea una conducta involuntaria, se trataría de un mero error de calificación que sería subsanado por las Administraciones Tributarias implicadas a través de los mecanismos de coordinación previstos en nuestro ordenamiento. Igual solución se daría en el caso de ser voluntaria pero sin incurrir en ocultación; es decir, incurriendo en conflicto en la aplicación de la norma o fraude de ley tributaria.

En el caso de ser voluntaria, pero se haya dado apariencia para que acabe tributando por el IVA, ocultando datos o realizando manifestaciones (renuncia a la exención sin cumplir los requisitos para ello, que se es sujeto pasivo de IVA sin serlo, declarar porcentaje de prorrata erróneo, etc.), o por el ITPO (negar condición de empresario, etc.) nos encontraríamos ante un supuesto de simulación relativa. En este último caso, se regularizaría la situación con imposición de sanción administrativa y posible delito fiscal en función de la cuantía defraudada.

de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas. Se trata, así, de un supuesto, en el que, resulta indiferente, desde la perspectiva del ordenamiento que el particular se decante por una u otra de las alternativas posibles, todas igualmente legítimas" Vid. STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 3 de marzo de 2011 recurso núm. 4775/2006 (ROJ: STS 1219/2011).

-Cuando se realizan negocios jurídicos exentos encubriendo uno que esté sujeto.

En estos casos, si concurre ocultación, estaríamos ante una simulación y, en caso contrario ante un fraude de ley.

Por ejemplo, se realiza una venta de un inmueble entre dos particulares que estaría sujeta, según la norma defraudada, al ITPO. Y para no pagar este impuesto se constituye una sociedad entre vendedor y comprador en la que el vendedor aporta el inmueble y el comprador dinero (que, en realidad, es el precio de la compraventa).

Por este hecho imponible se devenga, de acuerdo con la norma de cobertura, el IOS del que está exento, y la aportación no dineraria queda no sujeta a IVA porque el transmitente no es sujeto pasivo del impuesto, ni sujeto a ITPO porque es incompatible con el IOS y cede ante éste. Posteriormente liquidan la sociedad y, en pago de su cuota de liquidación -compuesta exclusivamente por el capital social integrado por la aportación no dineraria y la dineraria-, el socio-comprador recibe el inmueble y el socio-vendedor el dinero. Por cada uno de estos hechos imponibles cada uno de ellos tributa en el IOS al tipo de 1% y, en sus respectivos impuestos sobre la renta es fácil que no tengan ganancia patrimonial porque lo reciben tiene el mismo valor que lo que aportaron. Por tanto, realizando esta operación, minoran considerablemente la carga fiscal del negocio jurídico que realmente han realizado, que es una compraventa, actuando en fraude de ley (porque no ha habido ocultación).

Otro supuesto es la simulación de compraventas con pago aplazado a través de fórmulas jurídicas que determina una carga tributaria inferior, por ejemplo un leasing o un lease-back. En estos casos se trata de una simulación generalmente en busca de las ventajas fiscales del régimen especial previsto en el IS para estas operaciones, pero lo cierto es que de las mismas también gozan de un tratamiento diferente en el IVA (excepción a la exención del apartado 22º del Artículo 20.Uno de la LIVA) y en el ITPO (exención del artículo 45.I.B.16º del TRLITPAJD). En consecuencia, como consecuencia de esta simulación también se puede producir una tributación efectiva distinta en el deslinde entre el IVA y el ITPO que, en caso de detectarse, sería objeto de regularización por las Administraciones implicadas.

-O, por ejemplo, cuando el propietario de un solar y un constructor constituyen una sociedad. El primero aporta el solar (operación que sólo lleva el IOS al 1%, IVA no porque el aportante es particular e ITPO tampoco porque es incompatible con el IOS y cede ante éste). Se construye y cuando se acaba la construcción se disuelve la sociedad, y al propietario del solar se le adjudica como cuota de liquidación parte de lo construido (pagará el IVA y el IOS al 1%).

Esta operación en realidad puede tratarse de una permuta encubierta para minorar la carga fiscal de la operación. El propietario del solar vende el solar al constructor (llevaría ITPO porque el transmitente no es SP IVA). Y el constructor entrega a cambio la obra futura (IVA + IAJD). Estarían actuando en fraude de ley.

A lo largo de la exposición del deslinde entre el ITPO y el IVA en las operaciones inmobiliarias iré deteniéndome en los diversos supuestos fácticos en los que producen estas conductas, especialmente habituales, como se verá en los supuestos de sujeción con exención al IVA, dado que por las causas que acabo de exponer, el adquirente va a intentar siempre tributar por el IVA.

CAPÍTULO III

ANÁLISIS DE LOS REQUISITOS DE SUJECCIÓN Y LOS SUPUESTOS DE EXONERACIÓN DE GRAVAMEN POR NO SUJECCIÓN Y POR EXENCION EN EL IVA Y EN EL ITPO EN LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS

III.1.- INTRODUCCIÓN

El diseño de la tributación de las operaciones inmobiliarias en la UE trata de que queden sometidas a gravamen efectivo por el IVA, exclusivamente, el proceso de producción de edificaciones. Por este se entiende aquel proceso de adición sucesiva de valor añadido a un terreno hasta que el mismo se convierte en solar tras la realización de las transformaciones urbanísticas necesarias, y se edifica sobre el mismo con la finalidad de transmitir las fincas resultantes de la construcción.

Y, por el contrario, también se persigue que todas las operaciones inmobiliarias que no entren dentro de este concepto queden fuera del ámbito del IVA, bien porque se consideren realizadas por particulares -en cuyo caso, directamente se califican como operaciones no sujetas al IVA y, en el caso de España, sujetas al ITPO-, o bien porque, aunque la transmisión haya sido realizada por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad, éste no haya incorporado ningún valor añadido al inmueble desde que lo adquirió hasta que lo transmite, - en cuyo caso, la transmisión se califica como sujeta pero exenta al IVA, y, en consecuencia sujeta al ITPO-. En este sentido se pronunció el Tribunal Supremo en su Sentencia de 8 de noviembre de 2004⁷⁵⁹.

⁷⁵⁹ Sentencia del TS, de 8 de noviembre de 2004, recurso núm. 2327/1999 (ROJ: STS 7154/2004; RJ\2004\7796): “De acuerdo con la finalidad perseguida por el Legislador, el comienzo del proceso de producción de suelo edificable es lo que determina que el tráfico de terrenos urbanizables salte de un régimen fiscal a otro: mientras el terreno urbanizable permanece virgen se entiende que no hay valor añadido y su tráfico escapa del IVA por vía de la exención citada para ir a parar al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, como si fuera tráfico civil. Y siendo ésta la finalidad de la exención, resulta congruente con ella que, una vez iniciado el proceso de producción de suelo edificable y siempre que las transmisiones se realicen por empresarios, la cadena de deducciones

Sentadas estas bases, el gravamen que recaerá sobre la entrega de un inmueble dependerá del cumplimiento de los requisitos de sujeción de la operación al IVA y, por vía negativa, del cumplimiento de los de sujeción al ITPO. Y la apreciación del cumplimiento de estos requisitos debe poder realizarse, con base en el principio de seguridad jurídica que la CE impone al sistema tributario, tanto por el contribuyente a la hora de autoliquidar la operación,- ya sea para sujetarla al IVA o al ITPO-, como por la Administración que, con posterioridad, puede ejercer las facultades de comprobación sobre los hechos declarados que le atribuyen las leyes con el alcance, efectos y problemas que analizo en el epígrafe IV.5.

Realmente, el régimen de las operaciones inmobiliarias en el IVA presenta contornos tan complejos, con tantos matices y excepciones en la identificación de los presupuestos -potenciados por el problema añadido del deslinde con el ITPO-, que incluso una parte de la doctrina defiende que debería existir, en la normativa del IVA español, un Régimen especial de operaciones inmobiliarias⁷⁶⁰. Comparto esta opinión dado que considero que serviría para clarificar y sistematizar la problemática intrínseca de estas operaciones que, de en la situación actual, hay que resolver buceando entre la normativa del IVA, y adaptando los conceptos genéricos a las especialidades de este tipo de operaciones.

Hecha esta puntualización, de acuerdo con el régimen general, tal como se deduce de la lectura conjunta de los artículos 1 y 5 LIVA, las operaciones inmobiliarias constituirán un hecho imponible sujeto al IVA **cuando sean realizadas en el territorio de aplicación del impuesto por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.**

Por tanto en términos generales, el presupuesto necesario para que una operación quede sujeta al IVA, es la concurrencia de un triple requisito: uno subjetivo, otro objetivo y un último intencional.

no se vea interrumpida por una exención, resultando contrario a la misma que, una vez iniciado el proceso de producción de suelo urbano por un promotor, posteriores transmisiones empresariales de dicho suelo queden exentas del impuesto. “

⁷⁶⁰ [AAVV], coordinado por PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, *La tributación de las operaciones inmobiliarias: IVA e ITPAJD*, CISS, Valencia, 2007, pp.15,

1º) El primero implica **que el sujeto que realiza la operación tenga la condición de empresario o profesional a efectos del IVA**

2º) El segundo es la **afectación del inmueble a una actividad empresarial o profesional** del contribuyente, entendiendo por tal toda aquella que implique la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

3º) A estos dos requisitos hay que añadir un tercero, de carácter finalista, que es la **intencionalidad onerosa** de la transmisión. Es decir, para que una operación inmobiliaria quede sujeta bien al IVA, es requisito necesario que la misma se realice con ánimo oneroso, con la única excepción de los autoconsumos - operaciones sin contraprestación asimilada por la normativa del IVA ⁷⁶¹ a las entregas de bienes-.

Dada la extensa tipología englobada bajo la denominación “inmobiliaria”, creo necesario realizar unas aclaraciones:

1ª) Cuando me refiero a los “inmuebles” a lo largo de esta tesis, salvo para establecer requisitos generales comunes a todos ellos, como ocurre en algunas partes de este capítulo, no me refiero al concepto amplio que recoge nuestro CC y que sirve de base a las normas de los dos impuestos afectados⁷⁶², sino

⁷⁶¹ Artículo 9.1º.b) LIVA.

⁷⁶² En relación con el ITPO, el artículo 3 del TRLITPAJD, tras remitirse al CC o, en su defecto, el Derecho Administrativo (dentro del que se ubica el Derecho urbanístico) define como bienes inmuebles, a efectos del impuesto, las instalaciones de cualquier clase establecidas con carácter permanente, siquiera por la forma de su construcción sean transportables, y aun cuando el terreno sobre el que se hallen situadas no pertenezca al dueño de los mismos.” A lo que el artículo 3.3 del RITPAJD añade los buques destinados por su objeto y condiciones a permanecer en un punto fijo de un río, lago o costa.

Mientras que, en relación con el IVA, merece la pena destacar que la definición de inmueble que se deduce de nuestro CC es totalmente conforme con la realizada por el Comité Consultivo del IVA en 2011. Si bien es cierto que no se trata de un órgano que adopta acuerdos vinculantes, pero sí tiene carácter consultivo por lo que sus directrices tienen en mi opinión, validez doctrinal a nivel europeo dada su composición. En la Directriz resultante de la 93ª sesión, de 1 de julio de 2011, el Comité definió los bienes inmuebles, a los efectos de la Directiva 2006/112/CE, como “cualquier área determinada de la corteza terrestre, sobre su superficie o en su subsuelo, en la que pueda fundarse la propiedad y la posesión, incluidos los edificios o construcciones incorporadas al suelo, o enraizados en él, que no sean fácilmente desmontables y trasladables,

que, dentro de él, me refiero básicamente a aquellos inmuebles relacionados con el desarrollo de la actividad urbanística, es decir: el suelo (y subsuelo); y por incorporación al mismo, las construcciones o instalaciones existentes sobre él, que tengan la consideración de inmuebles.

Ahora bien, el hecho de que yo me refiera especialmente a lo largo de toda la tesis a estos tipos de inmuebles, no es óbice para que, en una operación sobre cualquier otra clase de inmueble, como puede ser un dique flotante o un derecho de plantación, por poner algunos ejemplos, haya que realizar igualmente el deslinde entre ambos impuestos aplicando las reglas especiales establecidas para inmuebles.

De ello se extrae en cualquier caso, que la delimitación entre bienes muebles e inmuebles se revela clave en la cuestión analizada dado que la calificación de un bien como inmueble es lo que va a permitir aplicarse el régimen especial previsto para las operaciones inmobiliarias en la normativa comunitaria del IVA, y aplicar las normas especiales de deslinde entre este impuesto y el TPO previsto exclusivamente para estas operaciones, que no proceden si el objeto sobre el que recae es un bien mueble. La misma operación cuando recae sobre un bien mueble, estará sujeta, bien al IVA, bien al ITPO, en función de que, respectivamente, se cumplan o no los tres requisitos de sujeción al IVA, que voy a analizar en este capítulo (dado que son comunes para cualquier bien), pero sin que por tanto, se produzca en ningún caso, la sujeción a ambos impuestos como ocurre con los inmuebles.

2ª) Cuando hablo de “operaciones inmobiliarias”, es un término genérico dentro del cual incluyo cualquier operación derivada del desarrollo de las siguientes actividades, que iré definiendo a lo largo de este capítulo: urbanización de terrenos; promoción y rehabilitación de terrenos y construcciones; ejecución de obras; así como todas las fórmulas existentes de cesión del uso o aprovechamiento de bienes inmuebles, así como de los

así como cualquier elemento que forme parte integrante de un edificio o de una construcción que no pueda trasladarse sin destruir o modificar dicho edificio o construcción.”

múltiples derechos que pueden recaer sobre los mismos, entre los que destacan especialmente los derechos reales de goce aunque, como se verá, existen otros muchos tipos de derechos con relevancia en el tema estudiado.

3ª) Empleo también, en muchas ocasiones, de forma genérica, los términos “transmitente” y “adquirente” de bienes y derechos, a efectos de simplificar y facilitar la lectura, siempre que ello no induzca a confusión y no me esté refiriendo a un supuesto concreto en el que proceda otra denominación para los sujetos implicados. Pero debe tenerse en cuenta que, en estas denominaciones genéricas, se incluyen el resto de denominaciones que pueden corresponder a los intervinientes en función de la operación inmobiliaria concreta de que se trate: cedente-cesionario/usufructuario, arrendador-arrendatario, superficiante-superficiario, etc.

Por idéntico motivo, me refiero en numerosas ocasiones a la “entrega o transmisión de un inmueble” a efectos de acotar alguna conclusión genérica, pero debe tenerse en cuenta que, en general, la misma es extrapolable al resto de operaciones inmobiliarias, salvo que expresamente indique lo contrario, y me esté refiriendo sólo a esas operaciones en concreto.

III.2.- EL REQUISITO SUBJETIVO DE SUJECIÓN AL IVA: REQUISITOS SUBJETIVOS ESPECÍFICOS EN LA ACTIVIDAD URBANÍSTICA

La primera cuestión a analizar es la definición del concepto de empresario o profesional a efectos del IVA, con especial atención a los supuestos relacionados con la actividad inmobiliaria, en general, lo cual determinará el cumplimiento del primer requisito de sujeción al IVA en las operaciones inmobiliarias.

Y, por vía negativa, en caso de que la operación quedara finalmente gravada por el ITPO, la delimitación resulta mucho más sencilla, puesto que, en este impuesto, siempre resultará sujeto pasivo de una operación inmobiliaria el adquirente del bien o derecho, con independencia de su actividad o personalidad

jurídica.

La introducción de diversos supuestos de inversión del sujeto pasivo (en adelante ISP), obliga a diferenciar entre los conceptos de: sujeto pasivo del IVA y el empresario o profesional a efectos del IVA, cuando, antes de ella, ambos conceptos coincidían.

La definición del sujeto pasivo del IVA ha estado rodeada de polémica entre quienes lo consideran un cuasi sustituto del sujeto pasivo real -que es el adquirente-, y quienes lo definen como un agente recaudador que actúa como mero intermediario entre el adquirente y la Hacienda Pública.

Al margen de las discusiones doctrinales, en la práctica, las cuotas de ambos impuestos -ITPO e IVA-, son satisfechas por el adquirente, sea o no sujeto pasivo del impuesto, de ahí que podamos compararlos como tributos alternativos desde el punto de vista del adquirente. No obstante, a primera vista puede parecer que estamos comparando erróneamente ambos impuestos desde el punto de vista subjetivo, ya que sujeto pasivo del ITPO es siempre el adquirente del bien o derecho, mientras que el sujeto pasivo del IVA, según la norma general, es el transmitente (sin perjuicio de los supuestos de ISP en los que el sujeto pasivo es el adquirente). Esta aparente discrepancia se salva, en términos generales, mediante el **mecanismo de la repercusión**; es decir, el sujeto pasivo del IVA es, en general, el transmitente que realiza la operación, pero quien realmente soporta la carga económica del impuesto es el adquirente⁷⁶³.

⁷⁶³ CALVO ORTEGA define a los contribuyentes, en general, como “los titulares de la obligación tributaria y, como tales, los sujetos que deben cumplir la misma, siendo esta la diferencia esencial respecto a otros sujetos pasivos cuya vinculación lógica con la obligación no existe, añadiendo este último autor que los contribuyentes son, en definitiva, los titulares de todos los efectos pasivos derivados del hecho imponible; de la obligación y de los deberes que tal hecho jurídico comporta, lo que conlleva que esta cualidad sea indisponible”, en CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero: I.Derecho Tributario. Parte general*, Thomson Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2009. Por su parte, CHECA GONZÁLEZ describe esta figura en los siguientes términos: “Los contribuyentes son los sujetos pasivos por antonomasia, los deudores principales, aludiendo a ellos el artículo 31 de la LGT como personas naturales o jurídicas a quienes la ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible,(..)", en CHECA GONZÁLEZ, C., *Hecho Imponible y Sujetos Pasivos (Análisis jurisprudencial)*, Lex Nova, Valladolid, 1999, p.217.

Sobre la delimitación de la figura de los sujetos pasivos véase igualmente el manual de MARTIN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho...* [op.cit.], pp. 248 a 254.

En los casos de ISP, analizados en el epígrafe III.2.8, se trata de una opción permitida por la Directiva 206/112/CE, siendo una medida de control tributario y de lucha contra el fraude, que, en particular, se enfrenta a conductas de los contribuyentes que supongan una significativa pérdida recaudatoria para la Hacienda del Estado, que puede corregirse con ayuda de este mecanismo.

En el caso concreto de las operaciones inmobiliarias, las importantes mermas recaudatorias provocada por la crisis del sector, llevó a que, desde finales de 2011, empezaran a introducirse⁷⁶⁴ de forma novedosa, diversos supuestos de ISP. Así, en ciertos casos tasados tanto de transmisiones como de ejecuciones de determinadas obras, el sujeto pasivo pasa a considerarse directamente el adquirente o destinatario de obras; es decir, no quien realiza la operación, sino para quien se realiza la operación. No obstante, tal como se verá en el epígrafe referido, la implementación de este mecanismo ha resultado bastante defectuosa y claramente desleal con las Haciendas autonómicas.

Teniendo en cuenta esta alteración, no hay que perder de vista que **el cumplimiento del requisito subjetivo del IVA debe cumplirse en quien realice la operación** o, en este caso, en las operaciones inmobiliarias más habituales, que son las entregas de inmuebles, el transmitente del inmueble o cedente del derecho sobre el inmueble, **con independencia de que, de conformidad con las reglas del impuesto, acabe teniendo la consideración de sujeto pasivo del mismo o no**⁷⁶⁵.

No hay que olvidar que la ISP es tan solo un mecanismo de lucha contra el fraude y mejora de la eficiencia recaudatoria del IVA, por lo que no puede aceptarse que el mismo afecte a un elemento esencial del deslinde entre ambos impuestos como es la exigencia -no susceptible de modificación-, de la condición de empresario o profesional de quien realiza la operación para que la misma pueda quedar sujeta al IVA. Y, por vía negativa, que suponga la sujeción al ITPO de

⁷⁶⁴ Como letra e) en el artículo 84.Uno.2º LIVA (introducidos por la Ley 38/2011 y la Ley 7/2012

⁷⁶⁵ El artículo 84 LIVA define los sujetos pasivos del IVA en las entregas de bienes, mientras que el artículo 5 de la misma norma define el concepto de empresario y profesional a efectos del impuesto

cualquier operación inmobiliaria que sea realizada por un sujeto que no tenga la condición de empresario o profesional.

Esta delimitación ha de entenderse siempre a salvo de algunas excepciones que existen en ambas direcciones, que recogí en el capítulo anterior, pero que no afectan a esta conclusión.

Con este punto de partida, la condición de empresario o profesional a efectos del IVA recae en personas físicas o jurídicas que realizan, en general, de forma habitual, una actividad económica, incluidas en cualquiera de los hechos imposables definidos en la normativa del impuesto. No obstante, como se verá, también van a tener esta condición algunos entes cuya actividad principal no es económica, como algunos entes sin personalidad jurídica, las entidades sin ánimo de lucro, o incluso entes públicos, cuando actúan como empresarios o profesionales.

No es, por tanto, la forma jurídica de quien realiza la operación lo relevante a efectos del IVA, sino el hecho de que realice una actividad empresarial o profesional lo que determina que sus entregas de bienes y derechos queden dentro del ámbito de sujeción al IVA.

El principal problema es que no existe identidad absoluta entre el concepto de sujeto pasivo a efectos del IVA y empresa o empresario mercantil, de manera que vamos a encontrar sujetos que, por la actividad que realizan, precisamente de naturaleza inmobiliaria, se van a considerar sujetos pasivos de IVA en todo caso, como es el caso de los arrendadores, los promotores o los urbanizadores, a pesar de incumplir el requisito de la habitualidad que generalmente define a un empresario.

No hay que dejar de lado que el IVA es un impuesto armonizado a nivel comunitario, con una normativa que permite a los Estados miembros considerar como empresarios a los promotores inmobiliarios ocasionales, justificando tal excepción a la norma general de sujeción al IVA que exige la habitualidad en el desarrollo de las actividades económicas con base en dos argumentos: la importancia económica de las operaciones inmobiliarias; y el objetivo de evitar la interrupción de la cadena de repercusión y deducción del tributo una vez iniciado el

proceso de transformación sobre el suelo para transformarlo de rústico en urbano (edificable).

Tradicionalmente, la normativa mercantil considera empresarios y profesionales a los sujetos que realizan actividades empresariales o profesionales de forma habitual⁷⁶⁶, entendiéndose por estas la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, con ánimo de lucro⁷⁶⁷. Es decir, que el empresario, al menos desde el punto de vista mercantil, realmente se define en relación con la empresa, es decir, como ha señalado URÍA, como la “persona física o jurídica que por sí o por medio de delegados ejercita y desarrolla en nombre propio una actividad en el mercado constitutiva de empresa, adquiriendo la titularidad de las obligaciones y derechos nacidos de esa actividad.”⁷⁶⁸

Por tanto, la falta de intencionalidad onerosa en la actividad realizada por un sujeto, aunque la misma se considere empresarial o profesional, es causa genérica de exclusión de la condición de empresario o profesional, tal como expresamente

⁷⁶⁶ No obstante hay que destacar que no es un concepto definido expresamente en nuestro Código de Comercio, si bien se refiere a él en numerosas ocasiones aunque con diversas denominación (comerciante, empresario, empresa y establecimiento mercantil), siendo ésta sin duda una de las cuestiones más polémicas y discutidas de nuestro Derecho mercantil. En los últimos años este debate ha experimentado un nuevo impulso, como consecuencia de la incorporación de nuevas denominaciones por las medidas más recientes adoptadas con el fin de estimular la iniciativa empresarial (emprendedor, emprendedor de responsabilidad limitada, etc.) como el Real Decreto-ley 4/2013, de 22 de febrero, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo; y la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización. La figura del “emprendedor” definido en estas normas ha sido muy criticado por una parte de la doctrina por carecer de valor legal alguno, no diferenciarse realmente del concepto de comerciante, y por haberse definido de forma tan vaga y ambigua que puede incluso confundirse con la figura del trabajador por cuenta ajena. *Vid.* ALFARO AGUILA-REAL, J., “De leyes perversas y Legisladores bondadosos”, *El Notario del siglo XXI*, núm.51, septiembre-octubre 2013, en <http://www.elnotario.es/index.php/hemeroteca/revista-51/opinion/opinion/ley-de-apoyo-a-los-emprendedores/3515-de-leyes-perversas-y-Legisladores-bondadosos>; y “Mas bazofia al BOE: la Ley de emprendedores”, en <http://derechomercantiles pana.blogspot.com.es/2013/05/mas-bazofia-al-boe-la-ley-de.html>; o GOMA LANZÓN, F., *El Emprendedor de Responsabilidad Limitada, un ejemplo más de “derecho inútil”*, <http://hayderecho.com/2013/10/09/el-emprendedor-de-responsabilidad-limitada-un-ejemplo-mas-de-derecho-inutil/>

⁷⁶⁷ *Vid.* la Sentencia de la AN, de 18 de mayo de 2004, recurso núm.554/2001 (ROJ: SAN 3540/2004; JUR\2004\283672): “Así pues, existen dos requisitos para que podamos afirmar la existencia de actividades empresariales, uno objetivo, que es la ordenación por cuenta propia de factores productivos, y otro subjetivo, y es que tal ordenación persiga la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”.

⁷⁶⁸ URÍA, R., *Derecho mercantil*, Marcial Pons, Madrid, 2014, p.36.

recoge la LIVA⁷⁶⁹, y ha reiterado la jurisprudencia europea⁷⁷⁰.

Es interesante recalcar que esta excepción se aplica exclusivamente si la totalidad de las actividades realizadas por el sujeto son sin contraprestación, y no si sólo realiza algunas sin contraprestación (incluyendo los autoconsumos) y otras a título oneroso. Por tanto, en el caso de que un sujeto que habitualmente realice operaciones a título oneroso -siendo empresario a efectos del IVA-, pero realice algunas operaciones sin contraprestación, la sujeción de las mismas al IVA sólo se admite en casos especiales previstos en la normativa del impuesto con base en los principios de neutralidad y no discriminación; concretamente, en los autoconsumos⁷⁷¹. En otro caso, las operaciones gratuitas estarán no sujetas al IVA, aunque las realicen empresarios a efectos del impuesto.

Y también que la onerosidad implica, tal como ha destacado la jurisprudencia comunitaria, que, entre el sujeto que realiza las operaciones y los destinatarios de las mismas, debe existir una relación jurídica de manera que las mismas tengan una base contractual, con independencia de que exista o no pacto escrito⁷⁷²; así como que no es suficiente con que exista alguna contraprestación, sino que debe existir reciprocidad y equivalencia entre las prestaciones de los intervinientes para que puedan calificarse las operaciones realizadas como empresariales y al que las realiza como empresario o profesional a efectos del IVA⁷⁷³.

En el caso concreto de las prestaciones de servicios, existe una extensa jurisprudencia comunitaria que ha consolidado la doctrina de que una prestación de

⁷⁶⁹ El artículo 5 de la LIVA excluye expresamente del concepto de empresario o profesional a quien realice “de forma exclusiva” actividades, incluso aunque las mismas se califiquen como empresariales o profesionales a título gratuito.

⁷⁷⁰ Sentencia del TJCE de 1 de abril de 1982, *Caso C-89/81, Staatssecretaris van Financiën des Pays-Bas contra Hong Kong Trade Development Council*. Criterio recogido, entre otras, en la Resolución del TEAC de 24 de julio de 2007 (JT\2007\1655).

⁷⁷¹ Vid. Al respecto la Sentencia del TJCE de 25 de mayo de 1993, *Caso C-193/91, Finanzamt Muenchen III y Gerhard Mohsche*

⁷⁷² Sentencias del TJCE, de 8 de marzo de 1988, *Caso C-102/86, Apple and Pear Development Council contra Commissioners of Customs and Excise*; STJCE, de 23 de noviembre de 1988, *Caso C-230/1987, Naturally Yours Cosmetics Limited contra Commissioners of Customs and Excise*; y 3 de marzo de 1994, *Caso C-16/93, R.J.Tolsma contra Inspecteur der Omzetbelasting, Leeuwarden*.

⁷⁷³ Sentencias del TJCE de 23 de noviembre de 1988, *Caso C-230/1987, Naturally Yours Cosmetics Limited contra Commissioners of Customs and Excise*; y 3 de marzo de 1994, *Caso C-16/93, R.J.Tolsma contra Inspecteur der Omzetbelasting, Leeuwarden*.

servicios es onerosa y, por tanto, es hecho imponible del IVA, únicamente “si existe una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario”⁷⁷⁴.

Con base en esa jurisprudencia comunitaria, los tribunales administrativos⁷⁷⁵ y judiciales⁷⁷⁶ españoles han ido concretando, en los casos dudosos planteados, si se podían considerar actividades económicas realizadas a título oneroso y, por tanto, a los que las realizaban empresarios a efectos del IVA.

El artículo 5.Tres LIVA establece una serie de presunciones *iuris tantum* en las que se presume el ejercicio de actividad empresarial o profesional:

- a) En los supuestos a que se refiere el artículo 3º del CCo⁷⁷⁷
- b) Cuando para la realización de las operaciones definidas en el artículo 4 LIVA se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Con esta base, la actividad urbanística, entendida en sentido amplio, conlleva la aparición de una serie de sujetos muy específicos que, por la propia naturaleza de dicha actividad, van a tener la consideración de empresarios a efectos del IVA, ya la realicen de forma habitual u ocasional, siempre, eso sí, que los inmuebles estén destinados a la venta, adjudicación o cesión onerosa por cualquier título. Tal es el caso de los recogidos expresamente en el artículo 5.Uno c y d) LIVA⁷⁷⁸ :

⁷⁷⁴ Sentencias del TJCE, de 6 de noviembre de 2008, *Caso C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet contra Skatteverket*; y del TJUE, de 6 de octubre de 2009, *Caso C-267/08, SPÖ Landesorganisation Kärnten contra Finanzamt Klagenfur*; y 29 de octubre de 2009, *Caso C-246/08, Comisión Europea contra República de Finlandia*.

⁷⁷⁵ Resoluciones del TEAC de 11 de julio de 1996 (JT\1996\1235); y 10 de febrero de 2000 (JT\2000\881)

⁷⁷⁶ Por ejemplo, la Sentencia del TSJ de Andalucía, de 29 de mayo de 2009, recurso núm.3481/2001, Resolución núm.346/2009 (ROJ: STSJ AND 7026/2009), se refiere al caso concreto de los Corredores de Comercio como profesionales a efectos del IVA a título personal, con independencia de las posibles formas asociativas que lleven a cabo (concretamente una C.B.), las cuales no se consideran sujetos pasivos del IVA por sí mismas, en este caso concreto, debido a la exigencia legal de que esta profesión se ejerza a título personal, como ocurre con los Notarios.

⁷⁷⁷ Artículo 3 del CCo: “Cuando el sujeto anuncie mediante circulares, periódicos, carteles, rótulos expuestos al público o de otro modo cualquiera, un establecimiento que tenga por objeto alguna operación mercantil.”

⁷⁷⁸ Artículo 5.1.d) LIVA dispone que: “A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales: [...] d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta,

- **Los urbanizadores de terrenos.**

La urbanización de terrenos comprende el conjunto de actuaciones realizadas para dotar a un terreno de los elementos previstos en la legislación urbanística para hacerlo apto para que se destine el mismo al uso previsto en el planeamiento, ya sea este residencial, industrial, dotacional o terciario.

- **Los promotores y constructores y rehabilitadores de edificaciones.**

La construcción de edificaciones comprende el conjunto de actuaciones necesarias para que un suelo urbanizado alcance su uso planeado. Mientras que la rehabilitación persigue la recuperación de inmuebles deteriorados ya existentes.

- Y los **arrendadores** o, en general, cedentes de bienes inmuebles o derechos sobre los mismos para obtener ingresos continuados en el tiempo.

Hay que añadir a los **contratistas** de las obras de urbanización o promoción, que son los que las ejecutan por cuenta de los propietarios de los inmuebles, bien directamente (ejecución material) o bien indirectamente (agente urbanizador que es el contratista principal con los propietarios que, a su vez, subcontrata la ejecución material con uno o varios subcontratistas).

En estos sujetos, el requisito de la habitualidad, aunque no esté recogido expresamente, es consustancial a su actividad, lo cual no debe interpretarse en absoluto con que deba exigirse, sino, simplemente, con el hecho de que lo normal es que se dé.

A priori, la definición genérica de empresario o profesional a efectos del IVA, con base en su concepto mercantil, implica la habitualidad en la realización de dicha

adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente. “

actividad. Tanto es así que se recogía como requisito expresamente en la anterior LIVA ⁷⁷⁹, y se reprodujo la fórmula inicialmente en la vigente. Pero eran tantas las excepciones a este principio, recogidas en numerosa jurisprudencia, que finalmente se suprimió.

Pero, en el caso de las operaciones inmobiliarias realizadas por los sujetos contemplados en la letra d) del artículo 5.º de la LIVA, se ha excluido de forma expresa este requisito. Ello implica que la intervención en la actividad urbanística de sujetos o entidades que, en principio, por su naturaleza no mercantil, podrían no tener la consideración de empresario o profesional a efectos del impuesto, por el tipo de actividad de que se trata, quedan automáticamente considerados como tales, incluso aunque la realicen de forma ocasional, salvo que destinen el producto de la misma a uso propio⁷⁸⁰.

Esta calificación resulta de la interpretación de la normativa comunitaria del IVA⁷⁸¹, aunque lo cierto es que desvirtúa el concepto general de empresario o profesional a efectos del IVA, al implicar una peligrosa excepción a los requisitos básicos que se exigen al mismo. Razón de peso para que se considerara, en mi opinión, la definición dentro de la normativa del IVA de un régimen especial para operaciones inmobiliarias, en el que se contemplaran todas las excepciones y especialidades que se plantean en las mismas.

Como conclusión, el requisito de habitualidad es esencial para demostrar el ejercicio de actividades empresariales o profesionales a efectos del IVA en otros casos, pero no en el de la actividad urbanizadora y promotora, ya que, por su propia naturaleza, se ha visto afectada con múltiples excepciones a este requisito,

⁷⁷⁹ El artículo 6 del RIVA de 1985 (RD 2028/1985 de 30 de octubre) definía como empresarios o profesionales a efectos del impuesto a quienes realicen **habitualmente** actividades empresariales o profesionales. Si bien, partiendo de esta base, el artículo 3 de la Ley 30/1985 del IVA, recogía la sujeción al IVA de las operaciones realizadas por empresarios o profesionales, ya fuera con carácter habitual u ocasional.

⁷⁸⁰ Vid. al respecto la SAN de 31 de octubre de 2007 (JT\2008\17); la STSJ de Castilla y León, de 15 de diciembre de 2007 (JT\2007\223); y la Resolución del TEAC de 13 de febrero de 2008 (JT\2008\589)

⁷⁸¹ Artículo 12.1.A de la Directiva Directiva 2006/112/CE, de 28 noviembre, que establece el sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

surgiendo el concepto de “empresario ocasional”⁷⁸².

La justificación de esta excepción se encuentra en la consideración del proceso urbanizador y promotor como una actividad que, inevitablemente, conlleva la aportación al terreno o inmueble de un valor añadido, como consecuencia de la dotación al mismo de determinados elementos de los que antes carecía y que implican una mejora de sus cualidades urbanísticas, con independencia de que dicha actividad sea voluntaria o forzosa para los propietarios de los terrenos, tal como reconoce el TEAC, en su Resolución de 13 de febrero de 2008⁷⁸³, con base en la normativa comunitaria. Por tanto, los sujetos que intervienen en procesos urbanísticos, en general, adquieren la condición de empresarios con independencia de que realicen una sola, o varias, operaciones inmobiliarias, salvo que los destinatarios sean ellos mismos (autopromoción).

En este sentido, la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, en su artículo 12.1, permite a los Estados miembros que consideren como sujetos pasivos a quienes “realicen de modo ocasional una actividad económica y en particular las siguientes operaciones inmobiliarias: las entregas anteriores a su primera ocupación de un edificio o parte del mismo y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan; y las entregas de un terreno edificable. [...]”

Y el TEAC, en la citada Resolución de 13 de febrero de 2008, ha concluido que esta *“norma comunitaria pretende situar en la posición de sujeto pasivo del Impuesto (por tanto, incluir en el campo de la imposición sobre las operaciones empresariales o profesionales) a cualquier sujeto que emprenda la entrega de terrenos edificables, en lo que supone perseguir la tributación por IVA de las operaciones que añadan valor al mero terreno rústico, por lo que éste añadido pueda suponer de*

⁷⁸² Vid. SORIANO BEL, J.M., *Tributación de Promotores, Constructores y arrendadores de inmuebles*, Ciss, Valencia, 1993, pp.92 a 95; RODRÍGUEZ PASTRANA, L.M., *Curso Práctico del Impuesto sobre el Valor Añadido*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1996, pp.54 a 57; o RODRÍGUEZ PASTRANA, M. A., “Operaciones Inmobiliarias” en [AAVV] dirigido por De Bunes Ibarra, J. M., *Manual sobre el impuesto sobre el Valor Añadido*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, pp.570 a 578.

⁷⁸³ Resolución del TEAC de 13 de febrero de 2008 (JT\2008\589): *“Este apartado pretende asegurar que las operaciones de entrega de terrenos que presenten características que los hagan susceptibles de estar inmersos en el curso de las operaciones de transformación del suelo queden incluidas en el supuesto de sujeción que de otro modo y con carácter general quedaría reservado a los empresarios o profesionales. [...]”*

transformación del suelo e inclusión del mismo en el proceso de producción de edificaciones. “

Por tanto, en el caso de las operaciones inmobiliarias, hay sujetos a los que la Ley no exige este requisito de habitualidad. Y ello por dos motivos. Primero, porque se les considera, con carácter general, sujetos pasivos del IVA, como ocurre, por ejemplo con las sociedades mercantiles (aunque este criterio ha sido matizado como vamos a ver). Segundo, porque se trata de sujetos que, incluso, en principio, no tendrían la consideración de empresarios a efectos del IVA, al no ser su actividad habitual empresarial (particulares, Administraciones públicas, entidades sin ánimo de lucro, etc.) pero, en atención a la naturaleza intrínsecamente empresarial de la actividad urbanizadora y promotora, cuando intervienen en la misma, automáticamente se les califica como empresarios o profesionales a efectos del IVA, aún a título ocasional, y siempre que se cumpla el requisito intencional -es decir, que no urbanicen y/o promuevan para uso propio-.

Ahora bien, las excepciones al requisito de habitualidad en algunas operaciones inmobiliarias no implica, ni mucho menos, la inaplicabilidad general de este requisito en la misma, sino únicamente se trata de un mecanismo arbitrado para encauzar hacia él, determinadas operaciones que conceptualmente quedarían fuera del IVA, dada su naturaleza esencialmente empresarial.

Pero, por el contrario, en otras operaciones inmobiliarias, es precisamente el requisito de la habitualidad el que otorga a quien las realiza la condición de empresario o profesional. Me refiero a la aplicación de la regla contenida en el apartado c) del artículo 5.1 LIVA, que considera como tales a quienes llevan a cabo la explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, haciendo mención expresa a los arrendadores de bienes. Sin embargo, esta regla no resulta en la práctica siempre tan fácil de aplicar como parece a primera vista. Es cierto que el caso típico de los arrendadores resuelve la cuestión de la tributación indirecta, salvando cualquier duda que la personalidad jurídica o, incluso la ausencia de ella, pudiera plantear. Es decir, cualquiera que arriende un inmueble a título oneroso -incluso con carácter ocasional o aunque de acuerdo con la normativa del

IRPF no se considere actividad económica⁷⁸⁴-, tiene la consideración de sujeto pasivo del IVA y el arrendamiento estará sujeto al IVA⁷⁸⁵ (sin perjuicio de que, como se verá en el epígrafe IV.4.1, en algunos casos están exentos⁷⁸⁶, y acaban tributando por el ITPO).

Pero, en el caso de otras cesiones distintas del arrendamiento, hay una cuestión que dificulta la aplicación de esta regla: si la continuidad se refiere a la obtención de ingresos o a la prestación. El problema es que la LIVA, con base en la traducción de la normativa comunitaria del IVA⁷⁸⁷, se refiere a la “obtención de ingresos”, lo cual ha ocasionado una confusión por entender que esta expresión se refiere a que se deben obtener pagos continuados, en el tiempo como consecuencia de la cesión del bien a tercero. Pero esta interpretación llevaría al absurdo de que una cesión de uso, por cualquier negocio jurídico, en la que se abonara todo el importe devengado durante la duración de la cesión en un solo pago quedaría fuera de esta regla; mientras que la misma operación, simplemente por el hecho de que el pago se hiciera en varias entregas, sí entraría dentro de esta regla de sujeción al IVA.

Por tanto, tal y como ha sentado la jurisprudencia comunitaria⁷⁸⁸ y, con base en ella, la doctrina administrativa española⁷⁸⁹, el criterio válido debe ser que la obtención continuada de ingresos se refiere a la prestación, y no a los ingresos, siendo ésta la que debe generarse de forma continuada en el tiempo para que quien la perciba se considere automáticamente sujeto pasivo del IVA, con independencia de que la misma se abone en uno o en varios plazos.

⁷⁸⁴ El artículo 27 del RIRPF exige para que la actividad de arrendamiento tenga la consideración de actividad económica que se tenga contratada a una persona a tiempo completo y que la actividad se desarrolle en un local destinado a ella de forma exclusiva.

⁷⁸⁵ Tal como ha señalado el TEAC en su Resolución de 28 de mayo de 2008 (JUR\2008\237948), sobre los arrendadores en general; o la DGT en sus Resoluciones núm. V1866-01, de 18 de octubre; V0021-06, de 11 de enero; o V0003-06, de 12 de enero; en relación con el arrendamiento de fincas rústicas.

⁷⁸⁶ La compatibilidad de la exención al IVA establecida en nuestro país para los arrendamientos de inmuebles destinados a vivienda, con la normativa comunitaria fue objeto de discusión si bien finalmente la misma fue reconocida por el TJCE en su Sentencia de 3 de febrero de 2000, *Caso C-12/98, Miguel Amengual Far y Juan Amengual Far*.

⁷⁸⁷ Párrafo segundo del artículo 9.1 de la Sexta Directiva del IVA

⁷⁸⁸ Destaca en este sentido la Sentencia del TJCE, de 4 de diciembre de 1990, *Caso C-186/89, W. M. van Tien contra Staatssecretaris van Financiën*.

⁷⁸⁹ Consulta de la DGT núm. 0535-03 de 14 de abril.

En el epígrafe IV.4.2 se analiza esta cuestión para cada una de las operaciones inmobiliarias en las que este criterio ocasiona problemas de deslinde ITPO-IVA, destacando especialmente la que afecta al derecho de superficie.

Siguiendo con la delimitación de los sujetos específicos que intervienen en la actividad urbanística, la LIVA distingue la urbanización de terrenos de la promoción de edificaciones, entendiendo por tanto implícitamente que se trata de dos actividades distintas. Esto ha provocado ciertos problemas interpretativos, más aún cuando nos encontramos con que los conceptos de promotor y urbanizador no han sido definidos ni por la normativa del IVA ni, evidentemente, por la del ITPO.

Esta indefinición legal provocaría, en principio, que el concepto deba interpretarse, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 3.1 CC y 12 LGT (artículo 23 de la LGT del 63), atendiendo al espíritu y finalidad de la norma, el cual sí que viene claramente delimitado, como ya hemos visto, en la Directiva Comunitaria del IVA en vigor.

Pero lo cierto es que, aunque los conceptos de urbanizador y promotor no estén expresamente definidos en las normas reguladoras del IVA, ni desde luego en la del ITPO, sí lo está en cambio en la normativa reguladora de otro impuesto, el IAE ⁷⁹⁰.

Así, el epígrafe del IAE 833.1 “Promoción de Terrenos” define esta actividad como la compra o venta en nombre y por cuenta propia, **así como la urbanización, parcelación, etc., de terrenos, todo ello con el fin de venderlos**. Por su parte, el epígrafe 833.2 lo dedica a la “Promoción de Edificaciones” por lo que, en mi opinión, se puede extrapolar el concepto definido para el IAE, al menos, al IVA, sin que esto implique la aplicación de la analogía prohibida en el ámbito tributario en el artículo 14 LGT, ya que ambos tributos recaen sobre el mismo objeto imponible. En este sentido, el TC en su Sentencia 37/1987 de 26 de marzo (RTC\1987\37) señaló de forma explícita que “en relación a una misma materia impositiva, el Legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes”.

⁷⁹⁰ Real Decreto legislativo 1775/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas.

En consecuencia, si la materia impositiva es esencialmente la misma en el IAE que en el IVA (actividades económicas/empresariales o profesionales), al menos en parte, se puede, en mi opinión, aplicar al IVA la definición que de dicha materia realiza la norma del IAE. Argumento esta identidad, con base en la STS de 8 de noviembre de 2004⁷⁹¹:

1º) En primer lugar, en el hecho de que en la misma normativa recoge, dentro del mismo subgrupo 833, el epígrafe 833.2 “Promoción de edificaciones”, por lo que, en mi opinión, cuando la LIVA habla de “urbanización o promoción” no trata de delimitar dos conceptos distintos con alguna repercusión fiscal, sino de utilizar una denominación para el promotor de terrenos -al que denomina urbanizador-, del promotor de edificaciones -al que se mantiene con la denominación de promotor-. Así lo interpreta la DGT, en varias Resoluciones⁷⁹² relativas al IAE, donde se refiere a la “promoción de terrenos o edificaciones” como actividades sujetas respectivamente a los epígrafes 833.1 y 833.2.

2º) En segundo lugar, en la propia definición del hecho imponible del IAE, que es el ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas⁷⁹³, lo cual implica una cercanía considerable con los hechos imponibles del IVA.

Siguiendo con esta similitud, tal como resumió la DGT, en las Resoluciones aludidas, a efectos del IAE: *“una promoción inmobiliaria constituirá una actividad económica siempre y cuando se den las tres notas definitorias de este tipo de actividades, que se contienen en el artículo 79 del TRLRHL, esto es: que se realice una ordenación de medios de producción y/o elementos humanos, que tal ordenación se realice por cuenta propia y que el fin de dicha ordenación sea intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios.”*

3º) Por otro lado, porque la frase incluida en el epígrafe 833.1 referenciado, **“todo ello con el fin de venderlos”**, no hace sino reafirmar que la definición de

⁷⁹¹ STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 8 de noviembre de 2004, recurso núm. 2327/1999 (ROJ: STS 7154/2004; RJ\2004\7796).

⁷⁹² Resoluciones DGT núm.V0246-08 de 6 de febrero de 2008 (JT\2008\373); V0326-07 de 22 de febrero de 2007 (JT\2007\371); y V0335-07, de 22 de febrero (JT\2007\335).

⁷⁹³ Artículo 78 del TRLRHL.

la promoción realizada en el IAE es totalmente aplicable al IVA a la hora de delimitar el concepto de empresario o profesional, ya que, en el IVA, se exige este requisito de intencionalidad como imprescindible para la sujeción de la operación al mismo.

4º) Y, por último, tal como señaló el TS, en la sentencia referenciada, *“Asimismo, en las normas contables dictadas como desarrollo reglamentario de los artículos 22 y ss. del Código de Comercio, se considera que la urbanización de terrenos forma parte de la promoción inmobiliaria, incluyendo en la misma, la compraventa de terrenos con o sin transformación material.”* Llegando a hacer referencia incluso el Alto Tribunal a la definición de promotor del diccionario de la Real Academia de la Lengua.

En consecuencia, aunque la LIVA hable de urbanización de terrenos y promoción de edificaciones, como actividades aparentemente distintas, debe concluirse que la promoción inmobiliaria engloba ambas actividades de manera que hay: una actividad de promoción de terrenos -dentro de la cual se incluiría la urbanización de los mismos pero también otras como la compraventa de los mismos con o sin transformación-; y una actividad de promoción de edificaciones -que incluye su construcción y, rehabilitación, pero también la circulación en el mercado de las mismas, con o sin transformación-.

En cualquier caso, entre los sujetos que se incluyen dentro de este concepto de promotor/urbanizador, existe una amplia tipología, entre la que destacan:

- Los **propietarios** de los terrenos que pueden promover o realizar directamente la urbanización de los terrenos, pudiendo ser personas físicas o jurídicas.
- Las **Administraciones actuantes**, generalmente Ayuntamientos, que participan en el proceso de urbanización en ejercicio de la competencia

urbanística que tienen atribuida por Ley ⁷⁹⁴ .

- Los **empresarios urbanizadores**, que son sujetos que se dedican habitualmente a la gestión del proceso de urbanización.
- **Entes específicos** previstos en la norma en función del sistema de actuación urbanístico elegido, como son las **Juntas de Compensación** (ya sean fiduciarias o no fiduciarias en función de que se les transmita o no la propiedad de los terrenos a urbanizar), los **Agentes Urbanizadores** o las **Agrupaciones de Interés Urbanístico**.

Y, además, evidentemente de las sociedades mercantiles, precisamente, una de las características de la actividad urbanística es la relativa frecuencia con la que se dan actuaciones que se califican a efectos del IVA como empresariales, pero que son realizadas por entes a los que con carácter general no se les considera empresarios. Dentro de estos sujetos destacan:

- Las **personas físicas** a las que se les puede considerar empresarios o profesionales ocasionales en virtud del artículo 5.1.d) LIVA.
- Las **entidades carentes de personalidad jurídica** pero que constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición, entre las que destacan las herencias yacentes y las comunidades de bienes. Estas entidades adquieren la condición de sujetos pasivos del IVA cuando realizan operaciones sujetas al mismo ⁷⁹⁵ , teniendo la obligación de darse de alta en el censo de contribuyentes

⁷⁹⁴ El artículo 25.2.d) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, establece que: “ *El Municipio ejercerá, en todo caso, competencias, en los términos de la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas, en las siguientes materias: [...] d. Ordenación, gestión, ejecución y disciplina urbanística; promoción y gestión de viviendas; parques y jardines, pavimentación de vías públicas urbanas y conservación de caminos y vías rurales.*”

⁷⁹⁵ Artículo 84.Tres LIVA.

como ente independiente de sus miembros teniendo su propio número de identificación fiscal.

- Las **fórmulas de colaboración empresarial sin personalidad jurídica**, como los contratos de cuenta en participación.
- Y las **entidades públicas**

Antes de entrar a analizar las peculiaridades de cada uno de estos sujetos cuando participan en la actividad urbanística, como propietarios de inmuebles, sea cual sea su forma jurídica, es esencial determinar en qué momento adquieren la condición de empresario a efectos del IVA, para efectuar correctamente el deslinde entre este impuesto y el ITPO en las diversas operaciones inmobiliarias que pueden realizar estos sujetos.

En relación con las dos operaciones inmobiliarias más relevantes: la urbanización de terrenos, y la promoción o edificación, la primera engloba el conjunto de actuaciones destinadas a la dotación a un terreno de las prestaciones necesarias para que se puedan efectuar sobre él la promoción urbanística. En relación con ella, la determinación del momento exacto en el que un propietario de un terreno que se va a urbanizar -especialmente cuando se trata de particulares, o en general sujetos que no tenían previamente la condición de sujetos pasivos del IVA-, adquiere dicha condición de **urbanizador**, y, en consecuencia, se le considera a todos los efectos, empresario a efectos del IVA, ha sido objeto de una interesante polémica. Así, con base en la jurisprudencia del TS⁷⁹⁶, tribunales judiciales⁷⁹⁷ y

⁷⁹⁶ Sentencias del TS, de la Sala 3ª Sección 2ª, de 11 de octubre de 2004, recurso núm. 7938/1999 (ROJ: STS 6363/2004;RJ\2004\6819); y 8 de noviembre de 2004, , recurso núm. 2327/1999 (ROJ: STS 7154/2004; RJ\2004\7796).

⁷⁹⁷ En relación a esta cuestión resulta muy interesante la Sentencia del TSJ de Galicia de 16 de enero de 2008, recurso núm.7806/2006, Resolución núm. 14/2008 (ROJ: STSJ GAL 5349/2008; JT\2008\1256) por la claridad y contundencia de sus conclusiones. El acto impugnado eran unas liquidaciones giradas por el ITP por considerar que la cesión por un particular el Instituto Gallego de Vivienda de unos terrenos a cambio de derechos de edificabilidad sobre el futuro suelo urbanizado por este, era una entrega realizada por un no empresario a efectos del IVA. Así, el fallo señala que :*"En definitiva, aquella pasividad material en el proceso urbanizador de quien*

administrativos⁷⁹⁸, y la DGT, los criterios establecidos son los siguientes:

-”Lo que convierte al propietario de un terreno en urbanizador y, por ende, empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, es la satisfacción de los costes de urbanización del citado terreno”⁷⁹⁹.

-Se considera que un sujeto es urbanizador cuando se cumplan los siguientes requisitos⁸⁰⁰ :

a) Si las derramas al agente urbanizador se abonan en metálico, que se hayan satisfecho la primera derrama correspondiente a la prestación de los servicios de urbanización. Hay que incidir en el hecho de que deben **pagarse** las cuotas, no basta con que se repercutan.

b) Mientras que si las derramas al agente urbanizador se abonan en especie, que se produzca la inscripción registral del proyecto de reparcelación aprobado por la Administración Local. Debe tenerse en cuenta que, tal como señala el TRLS, en su artículo 11, todos los instrumentos de ordenación territorial y de ordenación y ejecución urbanísticas -incluidos los de distribución de beneficios y cargas-, deben ser sometidos al trámite de información pública en los términos y por el plazo que establezca la legislación en la materia, y deben publicarse en la forma y con el contenido que determinen las leyes⁸⁰¹.

aparece como cedente de los terrenos, como su ajenidad jurídica a ese mismo proceso, la excluye de la condición de urbanizador, y, por ello, del concepto de empresario a que se refiere el artículo 5.Uno.d) de la LIVA, por lo que la ulterior transmisión a la entidad aquí demandante de aquella edificabilidad permutada, no está sujeta a IVA, pues no se trata de la entrega de un bien por quien ostenta la condición de empresario (urbanizador), esto es, de una urbanización que se ejecuta con cargo a los propietarios, que una vez urbanizado es vendido a un tercero, y si al ITP, como sostuvieron los acuerdos impugnados, al tratarse de una entrega transmitida a un particular[...].”

⁷⁹⁸ Vid. al respecto, por ejemplo, la Resolución del TEAC de 10 de marzo de 2009 (JUR\2009\243859)

⁷⁹⁹ Resolución de la DGT núm. V0384-05, de 9 de marzo

⁸⁰⁰ Resoluciones núm. V1172-05 y V1175-05, de 17 de junio

⁸⁰¹ El artículo 51 del TRLS, dispone que: “Serán inscribibles en el Registro de la Propiedad:

1. Los **actos firmes** de aprobación de los expedientes de ejecución de la ordenación urbanística en cuanto supongan la modificación de las fincas registrales afectadas por el instrumento de ordenación, la atribución del dominio o de otros derechos reales sobre las mismas o el establecimiento de garantías reales de la obligación de ejecución o de conservación de la urbanización.”

Por tanto el nuevo TRLS contempla el proyecto de equidistribución de beneficios y cargas

En definitiva, los propietarios de los terrenos afectados por una unidad de ejecución no se convierten en empresarios o profesionales mientras no se les incorporen los costes de urbanización a dichos terrenos, no siendo suficiente que los terrenos se incluyan en un proceso urbanístico, ni tampoco que se hayan iniciado trámites administrativos previos y necesarios al inicio de las obras⁸⁰².

En este sentido, es importante destacar que el Centro Directivo exige que dichos costes se correspondan con obras de urbanización, entendiéndose por tales las destinadas a la transformación física del terreno, como ya las he definido.

Esto parece excluir las que se correspondan con estudios o actuaciones previas a la ejecución material de las obras, si bien el criterio no es tan riguroso, aceptándose -aunque de forma muy restrictiva-, como costes de urbanización, los repercutidos en estos trabajos previos, sólo si los mismos están directamente relacionados con la ejecución material de las obras de urbanización. En caso contrario, se entiende que los estudios previos, aunque necesarios para llevar a cabo la urbanización, si no responden estrictamente a la definición de urbanización no son costes de urbanización. Así, si se produce la transmisión de un terreno habiéndose abonado los mismos, pero no cuotas que se correspondan realmente con la urbanización de los terrenos, el propietario no tendrá la condición de urbanizador, ni el terreno se considerará en curso de urbanización, quedando en todo caso fuera del ámbito del IVA.

Lo cierto es que esta delimitación tan estricta y técnica resulta compleja de realizar en la práctica; especialmente para el personal de la Administración que revisa estos casos, a efectos de deslindar su correcta tributación ITPO-IVA.

resultante de un expediente urbanístico, como el primer acto de dicho expediente inscribible en el Registro de la Propiedad, siempre, eso sí que sea firme en vía administrativa, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2.2.b) del RD 1093/1997, lo cual en la práctica es decir mucho ya que la multitud de recursos que en la práctica suelen plantear los propietarios de los terrenos, suelen dilatarlo durante años.

Todos los actos enumerados en dicho precepto, podrán inscribirse en el Registro de la Propiedad, de conformidad con el artículo 52 del mismo texto legal: *“salvo en los casos que la legislación establezca otra cosa, mediante **certificación administrativa expedida por órgano urbanístico actuante**, en la que se harán constar en la forma exigida por la legislación hipotecaria las circunstancias relativas a las personas, los derechos y las fincas a que afecte el acuerdo.”* (el subrayado es mío)

⁸⁰² Siguiendo el criterio consolidado establecido en la importante Resolución de la DGT núm.V1175-05 de 17 de junio, la DGT emitió sus Resoluciones núm.V0333-06, de 23 de febrero; V1243-06, de 29 de junio; V1624-06, de 28 de julio; V1750-06, de 4 de septiembre; V0341-07, de 22 de febrero; V1044-08, de 27 de mayo; y V2402-08, de 16 de diciembre, entre otras, en las que, en cada caso se analiza la cuestión, en relación con terrenos en diferentes estadios del proceso urbanizador.

No cabe ninguna duda que si los costes de urbanización son asumidos por el adquirente del terreno, y no por su propietario, la entrega del mismo quedará fuera del ámbito del IVA y dentro del ámbito del ITPO, al no considerarse al transmitente empresario o profesional a efectos del IVA. Por tanto, no cumpliéndose el requisito subjetivo de sujeción al IVA, a pesar de que se cumpla el objetivo (el bien se va a destinar a una actividad económica), y el intencional (el transmitente tenía la intención de transmitir el terreno a título oneroso), la operación queda no sujeta al IVA. En consecuencia, no cabe siquiera plantearse la exención del apartado 20º del artículo 20.Uno LIVA.

Mientras que, en relación con la promoción o rehabilitación de edificaciones, tal como ha destacado la DGT⁸⁰³, si bien es habitual que se identifique al **promotor** con el propietario de la obra, en realidad debe hacerse con el propietario del terreno o solar sobre el que se efectúa la promoción inmobiliaria. Esto convierte en promotores, por ejemplo, a una comunidad de propietarios que encarga la construcción o rehabilitación de su edificio, o a una empresa que encarga la construcción de su nave, o a cualquier persona que participe en una actuación urbanística desde el momento en que empieza a abonar las cuotas de urbanización. Pero el hecho de que se les considere promotores no implica necesariamente que pasen a tener la consideración de sujetos pasivos de IVA, sino que es necesario que se verifiquen también los otros dos requisitos de sujeción a este impuesto: la afectación a actividad económica y la intencionalidad onerosa. En caso contrario, como se verá, la promoción puede quedar fuera del ámbito de este impuesto, como ocurre, por ejemplo, en la autopromoción.

Para terminar con los sujetos especiales relacionados con la actividad urbanística me referiré al **contratista**, sujeto que ejecuta las obras, por orden de los propietarios de los inmuebles de las obras de urbanización, promoción o rehabilitación, por cuenta de cualquiera de los sujetos mencionados, con o sin aportación de materiales. Por su propia naturaleza, un contratista urbanístico siempre va a tener la consideración de sujeto pasivo del IVA, ya se considere que su

⁸⁰³ Resolución de la DGT núm.V2583-12, de 27 de diciembre.

actuación es una entrega de bienes o una prestación de servicios, lo cual dependerá exclusivamente de la proporción que suponga respecto del total su aportación de materiales. En ambos casos, a efectos del IVA, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria⁸⁰⁴, la esencia de la operación es que se pone a disposición del propietario un bien distinto al que existía inicialmente, por lo que la operación se entenderá realizada cuando se ponga el bien a disposición del propietario tras las obras.

En relación a este sujeto es importante resaltar que, a partir de 2012, como consecuencia de la crisis inmobiliaria y los efectos negativos que la misma estaba teniendo sobre la recaudación de la Hacienda Pública, entre los supuestos de ISP que se introdujeron para paliar esta situación, están los que afectan a las ejecuciones de obras, dado que los contratistas fueron uno de los colectivos más afectados por la crisis. En consecuencia, los graves problemas financieros, que desembocaron en incontables casos en declaraciones de insolvencia y quiebras de muchos de ellos, provocaron una importante merma en la recaudación por el IVA. Esto implica que, dentro de los supuestos contemplados, a los que me refiero en el epígrafe III.2.8, los contratistas dejan de considerarse sujetos pasivos, por lo que no deben repercutir IVA en sus facturas, siendo los destinatarios de las obras sobre los que recae la obligación de ingresar el IVA devengado por las ejecuciones de obras, siempre que, tengan la consideración de sujetos pasivos del IVA.

El contratista principal puede ejecutar la obra materialmente directamente, o a través de subcontratistas (como ocurre por ejemplo en las Juntas de compensación fiduciarias).

Dentro de esta figura, la Ley urbanística valenciana⁸⁰⁵ de 2005 (en adelante LUV) desarrolló de forma novedosa, la figura del **Agente urbanizador**. Figura inicialmente aplaudida y copiada por otras CCAA, y, posteriormente, relegada por resultar políticamente inconveniente, debido a los abusos cometidos por algunos agentes urbanizadores. De hecho, la norma que derogó la LUV, la LOTUP, apenas se refiere a esta figura, y cuando lo hace es para reforzar las exigencias con el fin de

⁸⁰⁴ Sentencia del TJCE, de 14 de mayo de 1985, Caso C-139/84, *Van Dijk's Boekhuis BV contra Staatssecretaris van Financiën*.

⁸⁰⁵ Ley 16/2005, de 30 de diciembre, Ley Urbanística Valenciana (LUV), vigente hasta el 20 de agosto de 2014.

garantizar que los agentes urbanizadores van a asumir los compromisos adquiridos con la Administración y los propietarios.

La base de la figura del Agente urbanizador se encuentra en el concepto de “concesión de servicios públicos” que tiene su origen en el Derecho Administrativo francés, según la cual el urbanizador, en general, es un agente colaborador de la Administración, que asume las obligaciones de los propietarios del suelo y el riesgo y ventura de la ejecución urbanística a cambio de expectativas de ganancia razonables.

Conceptualmente, como señala la Exposición de motivos de la LUV, con esta figura, la Administración “se asegura un interlocutor y permite concretar el alcance y el modo de cumplimiento de las obligaciones que, legalmente, están atribuidas a los propietarios, controlando el proceso de cumplimiento de las mismas y las características y calidad de las obras de urbanización que han de serle cedidas, lo que sería del todo imposible si los propietarios de suelo intentaran cumplir individualmente dichas obligaciones.” Se trataba de una figura enormemente atractiva que pretendía solucionar múltiples problemas existentes. Es por ello que fue muy copiada por otras CCAA pero la realidad fue bien distinta. Su error fue la falta de previsión o su “inocencia” si se quiere ver así. Es decir, se pasó por alto, por un lado, que se estaba abonando un terreno para la codicia (propietarios, urbanizadores, Entes locales,...) y, por otro, la falta de conocimientos técnicos de muchos Ayuntamientos para acometer proyectos de esa envergadura y para establecer mecanismos de control eficientes.

Tras la experiencia de la LUV, el agente urbanizador puede equipararse a una ballena a la que, como lapas, se le han ido agregando todos los sujetos públicos y privados que, de una u otra forma, estaban en contacto con la actividad urbanística para extraer de ella un beneficio (propietarios, vendiendo el suelo; promotores, por los ingresos obtenidos tras la edificación del suelo; la Administración actuante, por la obtención de dotaciones, etc.). Al varar la ballena, las lapas han varado con ella.

Continuando en el ámbito valenciano, la LOTUP ha reforzado la iniciativa urbanística de los propietarios del suelo⁸⁰⁶ así como la ejecución, frente a la figura

⁸⁰⁶ Retomando el criterio de la polémica Ley 6/1994, de 15 de noviembre, reguladora de la actividad

del agente urbanizador con el que los propietarios contrataban dicha ejecución. Así, la denominada gestión privada por los propietarios del suelo se convierte en subsidiaria respecto a la directa, pero preferencial respecto a la gestión indirecta a través de agente urbanizador.

Esta medida trata de evitar los abusos del pasado de los urbanizadores, pero lo cierto es que los propietarios siguen careciendo, en la mayoría de los casos, de los conocimientos técnicos para asumir e implementar las facultades que les otorga la nueva normativa y que parece haber olvidado los problemas que este sistema ocasionó en el pasado (la experiencia en la Comunidad Valenciana de la ejecución mediante Juntas de Compensación no puede tacharse más que de nefasta), así como el encarecimiento especulativo que ha tenido lugar sobre la materia prima (suelo).

Para contrarrestar estas carencias de los propietarios, la norma contempla una mayor incidencia pública en el planeamiento, así como un mayor control administrativo para garantizar que las actuaciones urbanísticas respetan el medio ambiente y cumplen las exigencias de dotaciones y servicios mínimos necesarios.

III.2.1.- LAS SOCIEDADES MERCANTILES

Las sociedades mercantiles, por su propia naturaleza y la de su actividad, tienen la consideración genérica de empresarios o profesionales, tanto desde el punto de vista mercantil como tributario.

En consonancia con esta idea genérica, la LIVA, de forma desacertada e incoherente con la jurisprudencia comunitaria existente⁸⁰⁷, incluyó, inicialmente, en su artículo 4.Dos.a) que estas entidades eran sujetos pasivos del IVA, en todo caso.

urbanística (LRAU)

⁸⁰⁷ Sentencias del TJCE, de 20 de junio de 1991, *Caso C-60/90, Polysar Investments Netherlands BV contra Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*; 22 de junio de 1993, *Caso C-333/91, Sofitam SA (antes Satam SA) contra Ministre chargé du Budget*; 20 de junio de 1996, *Caso C-155/94, Wellcome Trust Ltd.contra Commisioners of Customs & Excise*; 26 de septiembre de 1996, *Caso C-230/94, Renate Enkler contra Finanzamt Homburg*; 24 de octubre de 1996, *Caso C-288/94, Argos Distributors Ltd.contra Commisioners of Customs & Excise*; 14 de noviembre de 2000, *Caso C-142/99, Floridienne SA y Berginvest SA contra Estado belga*; o 29 de abril de 2004, *Caso C-77/01, Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS (anteriormente Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA) contra Fazenda Pública*.

Sin embargo, aunque es cierto que en general las operaciones realizadas por las entidades mercantiles van a quedar sujetas al IVA, no todas las actividades que realizan estas entidades tienen carácter económico a efectos del IVA por lo que quedan fuera de su ámbito de aplicación, tal como ha reconocido la jurisprudencia consolidada del TJUE apuntada. Lo cual acabó reconociendo finalmente el Legislador español, modificando⁸⁰⁸ el precepto referenciado suprimiendo la expresión “en todo caso”, que llevaba a considerar a estos entes sujetos pasivos del IVA incluso en supuestos manifiestamente incoherentes, como cuando una entidad llevaba años de completa inactividad.

Lo cierto es que, incluso mientras estuvo en vigor esta afirmación tan contundente en la LIVA, surgió en nuestro país numerosa jurisprudencia que establecía para estas entidades los mismos requisitos que para el resto de sujetos no esencialmente mercantiles (personas físicas, entidades sin personalidad jurídica, entes públicos,...) para que sus operaciones quedaran sujetas al IVA, es decir: que la entidad mercantil realizara alguna actividad económica interviniendo en el mercado, y la afectación del bien transmitido a dicha actividad, quedando fuera del ámbito del impuesto en caso de no cumplirlos⁸⁰⁹. Además, la jurisprudencia estableció, como requisito necesario para que las operaciones realizadas por las entidades mercantiles se sujeten al IVA, el alta censal en la actividad, de manera que, en el ejemplo referido, si una empresa está inactiva, las entregas de inmuebles que se realizaran de forma esporádica no quedaban sujetas al IVA, sino el ITPO.

En este sentido se pronunció el TEAC, en Resolución de 28 de septiembre de 2005 (JT\2005\1572), al negar que la transmisión de unos terrenos realizada por una sociedad limitada constituyera el hecho imponible del IVA por el simple hecho de que se tratara de una empresa, ya que la empresa estaba inactiva y las obras de urbanización sobre dichos terrenos se habían realizado con más de 10 años de

⁸⁰⁸ A través de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el IVA, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.

⁸⁰⁹ Por ejemplo la SAN de 12 de noviembre de 2008 (JT\2009\282); o la STS de la Sala 3ª Sección 2ª, de 31 de octubre de 2007, recurso núm.4156/2002 (ROJ: STS 7622/2007; RJ\2007\8477). Así como en las Resoluciones de la DGT núm.V2156-07, de 11 de octubre y V2683-07, de 18 de diciembre.

antelación⁸¹⁰.

La base empleada por el TEAC en esta Resolución es la jurisprudencia Comunitaria, concretamente dos sentencias:

a) La STJCE de 29 de abril de 2004 (TJCE\2004\131) *Caso Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EDM) contra Fazenda Pública* en la que el Tribunal europeo dictaminó, en relación con las sociedades holding, concluyendo que la norma contenida en el artículo 4 Dos a) de la LIVA sólo formula una regla general, susceptible de excepciones.

b) La STJCE de 11 de julio de 1991, *Caso C-97/90, H. Lennartz contra Finanzamt München III*, en la que concluyó que la condición de sujeto pasivo puede perderse cuando existen elementos objetivos que indican que la actividad empresarial no va a desarrollarse.

Con base en los principios sentados por estas dos sentencias, el TEAC concluye que la transmisión por una sociedad de un terreno sobre el que no se ha realizado ninguna actividad empresarial en un período de diez años no se puede considerar una operación propia del tráfico mercantil, por lo que no constituye hecho imponible del IVA y, en consecuencia, esta operación quedaría sujeta al ITPO. Esta resolución del TEAC resulta de considerar estrictamente la esencia del IVA, que no es otra que la de gravar el valor añadido al terreno, de manera que, dado que en el

⁸¹⁰ “En relación al hecho imponible, y teniendo en cuenta lo anterior, la Ley establece de manera muy clara, que cuando las sociedades mercantiles realizan operaciones económicas, lo hacen indefectiblemente en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional. Ello es coherente con el carácter mercantil de estas personas jurídicas, y guarda una lógica relación con la definición del sujeto pasivo a efectos del IVA, que no puede ser sino quien tenga la condición de empresario o profesional; por lo cual, en el siguiente artículo, la Ley dice que las sociedades mercantiles se reputarán empresarios o profesionales, en todo caso. Por tanto, es necesario concluir que como regla general, y expresada de manera bastante tajante, la Ley quiere que cualquier entrega de bienes o prestación de servicios que efectúe una sociedad mercantil, se halle comprendida en el ámbito objetivo y subjetivo de aplicación del IVA. Por todo ello, para considerar que una operación de compraventa realizada por una sociedad mercantil no tiene carácter empresarial por no estar afectos a su actividad los bienes vendidos habría que justificar que, o bien dichos bienes no son objeto de una actividad económica a efectos del IVA, o bien que la actividad del transmitente era ajena y distinta a la que podría haberse desarrollado con los mismos. En el primer caso lo que ocurre es que al no considerarse como actividad económica a efectos del IVA, su realización queda fuera del ámbito de aplicación del mismo. En el segundo caso, lo que se produce es que los bienes no están afectos a la actividad del sujeto pasivo –o dicho de otro modo, no se integran en su patrimonio empresarial – y, en consecuencia, las cuotas soportadas en su adquisición no serán deducibles (artículo 95.Dos 4º) y su posterior transmisión estará exenta (artículo 20.Uno.25º). “

supuesto planteado, la empresa no ha añadido valor alguno al terreno desde que lo adquirió, el IVA no debe recaer sobre su ulterior transmisión.

Por tanto, tal como señala *RODRÍGUEZ MÁRQUEZ*, la postura del TEAC puede ser correcta en cuanto al fondo, pero constituye una extralimitación por parte del Tribunal, además de ser causa de inseguridad jurídica⁸¹¹. En efecto, la Resolución del TEAC carecía en el momento de su promulgación de legitimación, puesto que no se basaba en una interpretación de la LIVA -en cuanto que esta lo permitiera por dejar margen para ello o por su adecuación a la jurisprudencia comunitaria-, sino de una Resolución contraria al tenor literal de la norma, ya que la LIVA establecía sin género de duda o margen de interpretación en su artículo 4 Dos a) que las operaciones de las sociedades mercantiles se entendían realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial, “**en todo caso**”.

Ahora bien, este problema ha desaparecido, ya que el Legislador ha acabado por reconocer que la fórmula empleada atentaba contra la verdadera naturaleza del impuesto al modificar a través de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre⁸¹², tanto dicho artículo, como el artículo 5.Uno b), que han quedado redactados incorporando, tal como recoge esta Ley en su Exposición de Motivos⁸¹³, los requisitos que establecía la jurisprudencia del TJCE⁸¹⁴ y, que, a pesar de su falta de legitimación, acertadamente, en mi opinión, había defendido el TEAC.

⁸¹¹ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *El impuesto sobre el valor añadido en el proceso urbanístico : un análisis a la luz de la jurisprudencia y la doctrina administrativa*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006, p.7.

⁸¹² Ley 4/2008, de 23 de diciembre por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria,

⁸¹³ La exposición de motivos de la Ley 4/2008 establece, en relación con estas modificaciones, que: “Con ello, se da entrada en la norma a la jurisprudencia comunitaria sobre la materia, que no permite afirmar, sin más, que es empresario o profesional una entidad mercantil por el mero hecho de su condición de tal.”

⁸¹⁴ Además de las STJUE que recogió el TEAC en su Resolución de 28 de septiembre de 2005 (JT2005\1572) destacan las Sentencias del TJCE de 20 de junio de 1991, *Caso C-60/90, Polysar Investments Netherlands BV contra Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*; de 22 de junio de 1993, *Caso C-333/91, Sofitam SA (antes Satam SA) contra Ministre chargé du Budget*, de 14 de noviembre de 2000, *Caso C-142/99, Floridienne SA y Berginvest SA contra Estado belga*; o la STJUE de 29 de octubre de 2009, *Caso C-29/2008, Skatteverket contra AB SKF*, entre otras.

Por su relevancia reproduzco el artículo 4. Dos a) LIVA, tal como ha quedado redactado tras la modificación introducida por la Ley 4/2008: “Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, **cuando tengan la condición de empresario o profesional.** “

Mientras que el artículo 5.Uno. b) LIVA ha quedado redactado de la siguiente forma: “A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales: [...] b) Las sociedades mercantiles, **salvo prueba en contrario.** [...] “(los subrayados son míos)

En definitiva, a raíz de esta modificación, existe únicamente una presunción legal de que las sociedades mercantiles son sujetos pasivos del impuesto, que, por tanto, admite prueba en contra; prueba que recae sobre la Administración.

De manera que, tal y como ha establecido la jurisprudencia ⁸¹⁵, aunque la entrega sea realizada por una entidad mercantil, no es suficiente el cumplimiento subjetivo para que opere el impuesto, si no concurre también el presupuesto objetivo, de manera que dicha sociedad debe realizar una actividad empresarial y afectar el inmueble a la misma. En caso contrario, la operación debe quedar fuera del ámbito del IVA en todo caso, sin posibilidad por tanto de exención ni renuncia a la misma, al no estar sujeta a este impuesto. En consecuencia, quedaría sujeta al ITPO.

Por ejemplo, planteo un supuesto real de una entidad mercantil dedicada a la promoción urbanística que adquirió unos terrenos por un millón de euros y el mismo

⁸¹⁵ La STS de 12 de marzo de 2015, recurso núm. 280/2013 (ROJ: STS 1027/2015), confirma la STSJ de Madrid de 25 de septiembre de 2012, recurso núm. 25/2010, que negaba la condición de sujeto pasivo del IVA a una sociedad mercantil que había transmitido un terreno rústico, por no haberse alegado ni acreditado en ningún momento que el vendedor tenía la condición de empresario a efectos del IVA. En consecuencia, la entrega del terreno rústico de esta entidad a otra que sí tenía la condición de sujeto pasivo del impuesto, estaba no sujeta al IVA y sujeta al ITPO. Mientras que los intervinientes la habían sujeta al IVA por entender que estaba sujeta pero exenta de este impuesto, por el apartado 20 del artículo 20.Uno LIVA habiendo renunciado el vendedor a la exención, a instancia del comprador, por entender que cumplían los requisitos para ello.

día, en el protocolo siguiente del mismo Notario, vendió dicho terreno a otra entidad mercantil por tres millones euros. Todas estas operaciones se sujetaron al IVA por aplicación del presupuesto subjetivo contemplado en la Ley y la renuncia a la exención del artículo 20.1.20 LIVA, pero cabe preguntarse qué valor añadido ha incorporado la entidad al terreno en el tiempo que se tarda de firmar una escritura a la otra. En mi opinión, estas operaciones deberían haber quedado fuera del ámbito del IVA.

Se puede, por tanto, concluir que la entrega de un inmueble por una sociedad mercantil quedará sujeta al IVA siempre que la empresa esté activa, -es decir, desarrolle alguna actividad económica-, y tuviera el bien afecto a su actividad; si bien, como luego analizaré, dependiendo de la situación urbanística del inmueble, finalmente quedará efectivamente gravada por este impuesto o por el ITPO, por el juego de la exenciones técnicas de los apartados 20º y 22º del artículo 20.Uno de la LIVA.

III.2.2.-PARTICULARES QUE ACTÚAN COMO EMPRESARIOS O PROFESIONALES OCASIONALES.

La posibilidad de que los particulares adquieran la condición de sujetos pasivos del IVA, con carácter ocasional, está fuera de toda duda, y encuentra su máxima expresión en el marco de las operaciones inmobiliarias especialmente en las de: urbanización y promoción inmobiliaria, la rehabilitación y el arrendamiento.

En relación con los terrenos, el criterio para determinar cuándo un particular o, en general, un propietario de un terreno incluido dentro de un programa de actuación urbanística, que no tuviera la condición de empresario o profesional a efectos del IVA, adquiere esta condición, ha sido ciertamente un caballo de batalla. Me remito a lo que he analizado sobre la adquisición de la condición de urbanizador para sujetos que previamente no tenían la condición de empresarios a efectos del IVA, dado que las conclusiones son las mismas, con independencia de que el propietario sea una persona física o jurídica.

Con base en ellas, el criterio establecido por la DGT⁸¹⁶ es que las entregas de terrenos realizadas por un particular estarán sujetas al IVA en cuanto se dé alguna de las siguientes circunstancias:

- Que el terreno se encuentre afecto al desarrollo de las actividades de promoción/urbanización, entendidas en sentido amplio;
- O bien que el particular haya efectuado la urbanización del terreno con intención de destinarlo a su venta.

En relación con la actuación de los particulares en el ámbito urbanístico, hay que destacar el punto de partida de estos supuestos. Nos encontramos ante sujetos que, en general, carecen de los conocimientos técnicos y jurídicos necesarios para intervenir en la actividad urbanística, en la que también en muchos supuestos -especialmente en el caso de terrenos rústicos, se ven inmersos de forma inicialmente involuntaria-.

Es cierto que estos propietarios tienen la opción de adherirse o no un plan de actuación que recaiga sobre un terreno de su propiedad, pero también es cierto que no tiene ninguna alternativa para evitar dicha inclusión. Si se adhiere, automáticamente queda sometido a una serie de obligaciones y cargas, a cambio, en principio, y si finaliza la urbanización, de la obtención de una plusvalía considerable. Pero lo cierto es que, a raíz de la crisis inmobiliaria, esta adhesión se ha convertido, en muchos casos, en una trampa para estos propietarios, dado que el número de terrenos incluidos en programaciones sobre los que no es previsible que se lleve a cabo ninguna actuación -por los problemas financieros de las AAPP implicadas y de los empresarios inmobiliarios-, es ingente.

La no adhesión implica que se priva al propietario de su terreno, cuando es posible que no fuera su voluntad desprenderse de él, a cambio de un justiprecio, cuyo pago, dada la gran cantidad de terrenos en esta situación, muchas Administraciones locales no pueden asumir.

Otra cuestión polémica que rodea la actuación de particulares como empresarios a efectos del IVA -especialmente la ocasional- está la que afecta a las

⁸¹⁶ Resolución de la DGT núm. V0064-05, de 25 de enero.

sociedades de gananciales. Ello se deriva del hecho de que carecen de personalidad jurídica propia, por lo que, por ejemplo, en ningún caso van a ser sujetos pasivos del ITPO y, sin embargo, sí pueden serlo del IVA en algunas operaciones. Cabe plantearse dos cuestiones en función de que realicen la actividad empresarial a la que se afectan los bienes gananciales los dos cónyuges o uno sólo de ellos, encontrando, en ambos casos, posturas divergentes.

En el caso de que sea uno sólo de ellos, la Jurisprudencia del TJUE es inequívoca: el empresario lo será el cónyuge que ejerce la actividad empresarial o profesional y no la sociedad de gananciales⁸¹⁷. Y, sin embargo, la DGT, en la controvertida Resolución núm. V0427-09, de 3 de marzo, llegó a afirmar que: “en el caso de la comunidad de gananciales, dadas las particulares características de ésta y a efectos del IVA, la consideración de sujeto pasivo puede recaer tanto en la propia comunidad como en cualquiera de sus miembros [...].” La justificación, según este Centro Directivo, es que, en la sociedad de gananciales los cónyuges no son titulares de la mitad de cada uno de los bienes gananciales en proindiviso, sino que “ostentan la titularidad conjunta del patrimonio ganancial y el desarrollo conjunto de la actividad”. Esta conclusión no puede acomodarse ni al régimen civil de la sociedad de gananciales ni, desde luego, al criterio sentado por el TJUE que claramente considera que debe tratarse a los cónyuges de forma individual, como demuestra la conclusión a la que llega la STJCE referida sobre la deducibilidad del IVA soportado que sólo acepta en la proporción correspondiente al uso empresarial que se va a realizar del bien adquirido por la sociedad de gananciales.

FALCÓN Y TELLA es muy crítico con esta desafortunada actuación de la DGT, señalando: “este planteamiento incurre en una clara contradicción, pues si se afirma que la condición de empresario o profesional (de “sujeto pasivo” en la terminología de la consulta) recae en el cónyuge que venía ejerciendo la actividad, no puede luego afirmarse que no existe entrega porque no hay cese en la actividad que venía desarrollando la sociedad de gananciales, ya que no puede considerarse que fuera dicha sociedad quien venía realizando la actividad, en cuanto que la condición de empresario no recaía en ella, sino en el cónyuge individualmente

⁸¹⁷ Vid., por ejemplo la Sentencia del TJCE, de 21 de abril de 2005, *Caso C-25/03, Finanzamt Bergisch Gladbach contra HE*.

considerado”⁸¹⁸.

En cuanto al supuesto de que los dos miembros de la sociedad de gananciales sean empresarios a efectos del IVA, al contrario de lo que podría parecer, tampoco está exento de controversia. Ello se debe al hecho de que, a efectos del IVA, se acepte que la sociedad de gananciales sea sujeto pasivo del IVA, algo impensable desde el punto de vista civil y, por ejemplo, también del ITPO. En este sentido el TEAC, en su Resolución de 25 de abril de 2001, declaró que “la sociedad legal de gananciales tiene la consideración de sujeto pasivo y la ostenta desde que realiza operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.” Y la DGT en varias Resoluciones concluye en el mismo sentido⁸¹⁹.

Lo cierto es que en actividades como el arrendamiento o la urbanización o promoción urbanística, este criterio es lógico dado que en definitiva nos encontramos ante una comunidad de bienes, con características especiales pero que, en consecuencia, es sujeto pasivo del IVA, tiene su propio CIF y cumple sus obligaciones tributarias en calidad de contribuyente. Pero su aplicación conlleva importantes problemas relacionados con la seguridad jurídica derivadas de la falta de personalidad jurídica de la sociedad de gananciales, por ejemplo en orden a ejercitar la renuncia a la exención del IVA, ni la sociedad de gananciales ni uno sólo de los cónyuges pueden legalmente realizarla, sino que deben ser sus dos miembros; o en relación con las notificaciones efectuadas a la sociedad de gananciales que plantean la cuestión de hasta qué punto se pueden dar por notificados los dos miembros de la sociedad de gananciales.

Lo cierto es que el diferente trato de las sociedades de gananciales en el IVA y en el ITPO es otro ejemplo más, de los muchos que se van a ver en esta tesis, de falta de armonización entre ambos impuestos en las operaciones inmobiliarias al no coincidir los sujetos pasivos en la misma operación. Es decir, ante una entrega de un

⁸¹⁸ FALCON Y TELLA, R., “El cambio de titularidad en la actividad empresarial entre cónyuges en régimen de gananciales: Res. DGT 3 marzo 2009 (JUR 2009, 183052)”, *Quincena fiscal*, núm.12, 2009, pp.7 a 11

⁸¹⁹ Además de en la ya citada y polémica Resolución Resolución núm. V0427-09, de 3 de marzo, en la Resolución núm. V0863-14 de 28 de marzo la DGT concluía: “los cónyuges en régimen de sociedad de gananciales rehabilitaron un edificio con la intención de proceder a la venta y adjudicación de dichas viviendas y por ello ostentaban, como sociedad de gananciales, la condición de empresario o profesional.”

inmueble, si la misma queda sujeta y no exenta del IVA se acepta que es la sociedad de gananciales la que transmite el inmueble, mientras que si por no sujeción o exención al IVA, tributa por el ITPO en ningún caso será esta la solución, sino que son los dos miembros de la sociedad de gananciales lo que transmiten el bien.

Una vez más se pone de manifiesto la necesidad de armonizar el ITPO y el IVA en todos los aspectos que concurren en las operaciones inmobiliarias que pueden quedar sujetas a ambos.

Al margen de toda esta problemática, la combinación de los dos factores apuntados: la inclusión más o menos voluntaria de propietarios de terrenos en programas de urbanización sobre los mismos; y la ausencia de los conocimientos necesarios para llevar a cabo la urbanización por sí mismos, derivó en la introducción de diversas fórmulas de asociacionismo específicas para facilitar la intervención de los propietarios, no profesionales de la urbanización, en el proceso urbanizador, e incluso, edificador. Entre ellas destacan:

- **Las Agrupaciones de interés urbanístico** (en adelante, AIU) definidas en algunas legislaciones urbanísticas autonómicas⁸²⁰ como el cauce a través del cual los propietarios pueden participar en la ejecución urbanística por el sistema de ejecución indirecta.
- Y las **Juntas de Compensación**, entes creados específicamente para desarrollar procesos de urbanización por el sistema de compensación, previsto en las normativas urbanísticas de casi todas las CCAA. Aunque la condición de empresario a efectos del IVA de estos entes está fuera de toda duda por la actividad que desempeñan, dada su especialidad y relevancia como sujetos del proceso urbanístico, dedico a su análisis el siguiente epígrafe.

⁸²⁰ Ley 15/2001 del Suelo y Ordenación Territorial de Extremadura; Ley 54/2014, (LOTUP) de la Comunidad valenciana; Ley 2/2006, de 30 de junio, de Suelo y Urbanismo, del País Vasco.

Como conclusión, la entrega de un terreno efectuada por un particular tributaría finalmente por el IVA o por el ITPO, en función del sistema de gestión urbanística a través del cual se esté implementando la actuación, y del momento dentro del proceso de urbanización del mismo, en el que se efectúe su transmisión. Me remito al epígrafe IV.2.3.7, en el que analizo la tributación de los hechos imponibles habituales que tienen lugar en cada sistema de urbanización.

En cuanto al resto de operaciones inmobiliarias, siguiendo el criterio general, si el particular tiene la consideración de empresario o profesional por dedicarse habitualmente a una de estas actividades (hay que recordar que el arrendamiento lo es, en todo caso) y se cumpla la intencionalidad onerosa, tendrá la consideración de sujeto pasivo del IVA, sin perjuicio de que, por estar exenta de este impuesto, y no poder renunciarse a la exención, acabe tributando por el ITPO (por ejemplo, el arrendamiento de viviendas).

Mención aparte merece la autopromoción de viviendas por parte de particulares, supuesto polémico que analizo en el epígrafe III.5.2 al que me remito.

III.2.3.-LAS JUNTAS DE COMPENSACIÓN

El sistema de compensación consiste en que los propietarios de los terrenos incluidos dentro de un programa de actuación urbanística formulan un proyecto por el que sustituyen las fincas de origen por las fincas de resultado, compensando, a través de éstas, el aprovechamiento aportado, y se obligan a entregar a la Administración actuante las obras de urbanización ya realizadas. Dentro de los sistemas de ejecución tradicionales y, de acuerdo con la jurisprudencia del TS, es en el “que aparece con mayor intensidad la participación de los propietarios”⁸²¹, si bien no hay que perder de vista la evolución que se está produciendo en algunas CCAA al respecto. Me refiero en concreto a la Comunidad Valenciana donde este sistema ha desaparecido, y a cambio, se ha introducido, y potenciado, el sistema de gestión

⁸²¹ Sentencia del TS, de 30 de octubre de 1989 (ROJ: STS 14413/1989) y, en sentido análogo, las SSTs de 11 de marzo de 1989 (ROJ: STS 1822/1989) y de 24 de diciembre de 1991 (ROJ: 8807/1991).

por los propietarios del suelo. Esta cuestión se analiza en el epígrafe IV.2.3.7.

La esencia de este sistema, en palabras de TOMÁS RAMÓN FERNÁNDEZ es la “asunción por parte de los propietarios reunidos de la gestión del proceso entero de ejecución del planeamiento en todas sus facetas posibles”⁸²².

Ahora bien, un suelo que quiera urbanizarse puede ser propiedad una multitud enorme de propietarios. Ante la clara necesidad práctica de que hubiera un interlocutor único con la Administración, todos los propietarios del suelo que se va a urbanizar deben constituirse en un órgano, al que se denomina Junta de Compensación.

Una vez constituida la Junta, los propietarios son los que deben formular un proyecto de compensación en el que se incluyan todas las operaciones reparcelatorias y, una vez aprobadas éstas, llevar a cabo las obras de urbanización, de manera que las fincas resultado de la urbanización quedan afectas al cumplimiento de las obligaciones fijadas en el proyecto de reparcelación.

Es relativamente frecuente que no todos los propietarios del suelo afectado quieran adherirse al proyecto. En este caso, se procede a la expropiación del derecho de aprovechamiento del propietario que no desea adherirse, siendo la Junta de Compensación la beneficiaria del expediente expropiatorio.

La principal causa del origen y enorme desarrollo que tuvieron los sistemas de compensación, en nuestro país, fue la limitación existente durante muchos años en la normativa urbanística, según la cual únicamente los propietarios del suelo o de los espacios incluidos en la unidad de ejecución o adscritos a la misma podían llevar a cabo el proyecto de reparcelación y ejecución de las obras de urbanización de los mismos. Al desaparecer esta limitación, el sistema ha empezado a caer en desuso progresivamente.

Dentro de este sistema, se distinguen dos tipos de sujetos de forma obligatoria: los propietarios de los terrenos y la Junta de Compensación que los mismos constituyen. Y adicionalmente, puede, y de hecho suele hacerlo, se introduce la figura de la empresa urbanizadora.

⁸²² FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., *Manual de ...[op.cit]*.

-LOS PROPIETARIOS DE LOS TERRENOS

Pueden ser originales o sobrevenidos; es decir, que el hecho de que un propietario aporte o ceda sus terrenos a la Junta de Compensación no conlleva la limitación de la facultad de disposición sobre el mismo. Así, el propietario, en cualquier estadio intermedio entre la aportación del terreno a la Junta y la adjudicación de las fincas resultado de la urbanización que le correspondan según el proyecto aprobado, puede transmitir su terreno libremente y el adquirente pasará a subrogarse automáticamente en sus derechos y obligaciones en la Junta. En este caso, si el propietario aún no ha soportado gastos de urbanización, al no haber adquirido la condición de empresario a efectos del IVA (urbanizador), salvo que la tuviera antes, la operación quedará fuera del ámbito del IVA, y sujeta al ITPO.

-LA JUNTA DE COMPENSACIÓN

Las Juntas de Compensación pueden definirse como entidades urbanísticas colaboradoras, integradas principalmente por los propietarios de suelo (públicos o privados) incluidos en una unidad de actuación para, a través de una voluntad unitaria, llevar a cabo la creación de fincas ajustadas al plan, y las obras de urbanización y edificaciones que éste prevé.

De acuerdo con el TRLS-08 se trata de órganos *de “naturaleza administrativa, con personalidad jurídica propia y plena capacidad jurídica para el cumplimiento de sus fines”*, gozando de una titularidad fiduciaria respecto de los derechos aportados a la misma sobre los que podrá llevar a cabo actos de administración y disposición en la medida en que sean necesarios para la adecuada ejecución del planeamiento.

Su constitución exige la adopción de un acuerdo de aprobación inicial, la publicación de dicho acuerdo, la notificación del acuerdo a cada uno de los propietarios, la apertura del trámite de alegaciones e información pública, la aprobación definitiva del acuerdo, que deberá ser nuevamente objeto de publicación y notificación individual a los propietarios y, finalmente, el otorgamiento de la escritura pública de constitución de la Junta.

La Junta funciona y se organiza de acuerdo a lo establecido en sus estatutos, y se inscribe en el Registro administrativo de entidades urbanísticas

colaboradoras.

-EL URBANIZADOR

Por último, en el caso de que las obras de urbanización sean ejecutadas por un tercero, puede aparecer en este sistema la figura del empresario urbanizador que puede ser un miembro más de la Junta que realiza las obras a cambio generalmente de más terrenos de los que le correspondían inicialmente, o bien un simple contratista al que la Junta encarga las obras en virtud de un contrato de obra (prestación de servicios) a cambio de una retribución en metálico o en especie (terrenos resultantes de la edificación). Me remito a la descripción de esta figura realizada en la introducción del epígrafe.

Es importante destacar que existen dos clases de actuaciones de compensación, en función de que los propietarios del suelo transmitan, o no, a la Junta de Compensación, la propiedad de los terrenos. Distinción que se revela decisiva a efectos de la tributación ITPO-IVA, como analizo en los epígrafes correspondientes (IV.2.3.7.2 y IV.2.3.7.3):

1ª) JUNTAS DE COMPENSACIÓN FIDUCIARIAS

El sistema de compensación fiduciario implica que los propietarios que se adhieran a la misma conservan el derecho de propiedad sobre las fincas aportadas, de forma que la Junta actúa sobre ellas como mera fiduciaria; es decir, como un agente urbanizador. Esta condición le atribuye la condición de empresarios a efectos del IVA, pero en calidad de contratistas principales con los propietarios de los terrenos. Por tanto son los propietarios los que ostentan la condición de urbanizadores ⁸²³, salvo que fueran a destinar el suelo urbanizado resultante a uso propio en cuyo caso no tendrían esta condición, y deberían soportar el IVA repercutido por la Junta, por la prestación de servicios de urbanización, sin posibilidad de deducción alguna por tener la consideración de consumidor final.

⁸²³ Vid en este sentido las conclusiones del TEAC en su Resolución de 12 de julio de 2006 (JT\2006\1374), y en el mismo sentido se pronuncia la DGT en sus Resoluciones núm. V0145-06, de 25 de enero; V0530-07, de 14 de marzo; V2107-07, de 5 de octubre; V2355-07, de 6 de noviembre; y V0003-08, de 3 de abril, entre otras.

En este caso, se ha de entender que quienes contratan con terceros las obras de urbanización o la realización del proyecto de compensación son los mismos propietarios en función de sus respectivas aportaciones, si bien a través de la Junta, que actúa en el tráfico como una suerte de gestora de intereses ajenos. De hecho la Junta ostenta pleno poder de disposición sobre los terrenos; facultad que puede parecer excesiva, pero que se encuentra justificada porque la exclusiva finalidad de la Junta es la ejecución de las obras en beneficio de los propietarios.

En ejercicio de este poder, la Junta tiene, entre otras, las facultades de obtener nuevas parcelas, realizar las obras de urbanización, por sí misma o por cuenta ajena a través de una empresa urbanizadora que ejecute las obras, y la adjudicación de las fincas resultantes de la reparcelación.

2ª) **JUNTAS DE COMPENSACIÓN NO FIDUCIARIAS**

Por el contrario, en el sistema de compensación no fiduciario, los propietarios de los terrenos transmiten a la Junta sus derechos de propiedad. En este caso, la Junta se considera como propietaria de tales derechos y puede disponer de ellos de acuerdo con los fines que le son propios; esto es, de acuerdo con lo que resulte del proyecto de compensación aprobado.

Y, una vez finalizada la urbanización, la Junta transmite a los propietarios la propiedad de las parcelas resultantes del proceso en proporción a su cuota de participación.

En este caso, existen desplazamientos patrimoniales entre la Junta de Compensación y los propietarios, tanto en la transmisión inicial de las fincas de origen a la Junta, como en la transmisión de las fincas resultado a los propietarios. En cada uno de estos desplazamientos hay que analizar la condición de empresario a efectos del IVA de quien los realiza para dictaminar si el mismo queda dentro o fuera del ámbito de sujeción del IVA.

Esta tributación es analizada detenidamente en el Capítulo IV, pero es evidente que si la aportación de los terrenos a la Junta se realiza de manera forzosa y no voluntaria -es decir, por vía de expropiación-, los propietarios no

tendrán la consideración de urbanizadores y, por tanto, la condición de empresarios a efectos del IVA, salvo que ya lo ostentaran con anterioridad⁸²⁴. En consecuencia, salvo en este último caso, las aportaciones a la Junta estarían sujetas al ITPO si bien, como se verá en el epígrafe dedicado a las exenciones en este impuesto (epígrafe III.6.2.2), gozan de exención.

En definitiva, en este sistema, es la Junta, como propietaria de los terrenos, la que, en nombre propio, contrata con empresas urbanizadoras las obras de urbanización y, en su caso, la realización del proyecto de compensación, derivándose las consecuencias fiscales que procedan entre la Junta y el tercero con quien contrate, y sin perjuicio de que la Junta posteriormente repercuta los costes soportados por los propietarios.

Algunas CCAA han sustituido la denominación de compensación por la de cooperación, introduciendo algo de confusión, ya que el sistema de cooperación tradicional, aunque presente semejanzas importantes con la compensación fiduciaria, no se corresponde exactamente con él, como se comprueba en el Capítulo IV.

III.2.4.-ENTIDADES CARENTES DE PERSONALIDAD JURÍDICA QUE ACTÚAN COMO EMPRESARIOS O PROFESIONALES OCASIONALES

En relación con los entes sin personalidad jurídica, de conformidad con la normativa del IVA⁸²⁵, serán sujetos pasivos del impuesto *las herencias yacentes, comunidades de bienes*⁸²⁶ y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto.

Dentro de estos supuestos, existen una serie de fórmulas cuyo uso se está extendiendo considerablemente especialmente en el ámbito de las operaciones

⁸²⁴ Vid. la Sentencia del TSJ de Madrid, de 28 de noviembre de 2008, recurso núm.939/2004, Resolución núm.1963/2008 (ROJ: STSJ M 28344/2008; JT\2009\349)

⁸²⁵ Artículo 84. Tres LIVA

⁸²⁶ El artículo 392 del CC señala, al tratar de las comunidades de bienes, que hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas.

inmobiliarias. Así, junto a las tradicionales comunidades de bienes, se ha unido todo un elenco de entes sin personalidad jurídica propia tales como: las uniones temporales de empresas (en adelante UTEs)⁸²⁷, o los contratos de cuentas en participación.

Al margen de alguna especialidad que voy a destacar, esencialmente a efectos conceptuales, la consideración de todos estos entes como sujetos pasivos del IVA no presenta ninguna especialidad. Es decir, todos ellos pueden tener esta consideración en la medida en que realicen actividades empresariales o profesionales con ánimo de intervenir en el mercado.

Empezando por las **comunidades de bienes**, por imperativo legal, siempre que haya indivisión en la propiedad, también existirá una comunidad de bienes compuesta por los propietarios. Y, a pesar de no tener personalidad jurídica, a efectos del IVA, podemos extender los requisitos que acabo de analizar para las personas físicas; es decir, para que una operación realizada por una comunidad de bienes quede sujeta al IVA deberá tener la condición de empresario o profesional a efectos del impuesto y, en caso contrario, dicha entrega quedará sujeta al ITPO o al IAJD, en caso de que la entrega del terreno implique una extinción de comunidad de bienes con adjudicación del mismo a uno de los comuneros.

Existe un supuesto relativamente habitual cuyo deslinde a efectos del ITPO-IVA resulta más problemático por su semejanza con la autopromoción que consiste en la promoción urbanística mediante la constitución de comunidades de bienes para la posterior adjudicación de los inmuebles a los comuneros. En este sentido, como se desprende de los epígrafes III.5.2 y IV.3.3, no existe unanimidad sobre la tributación indirecta de estos supuestos, siendo la opinión mayoritaria que comparto, que se trata de un supuesto de autopromoción, por tanto no sujeto al IVA, salvo que se acredite que el destino del inmueble adjudicado es su venta, alquiler o cesión onerosa. En cambio la DGT se ha desmarcado de esta conclusión, de forma errónea en mi opinión, al haber prescindido del cumplimiento del requisito intencional. Me remito a estos epígrafes para un conocimiento más exhaustivo de la cuestión.

⁸²⁷ Reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional

Dentro de este apartado cabe analizar también el caso de los **contratos de cuentas en participación**. Se trata de una fórmula de colaboración entre personas físicas y/o jurídicas, sin personalidad jurídica, caracterizada por la libertad de forma, que no implica la adquisición de un patrimonio separado, mediante el cual una cuenta-partícipe aporta una cantidad de dinero en la realización de una actividad, operación o negocio ajeno, que recibe el partícipe-gestor en propiedad. Es el gestor el que asume la dirección exclusiva de la operación o actividad. Y ambos, cuenta-partícipe y gestor, participan en los resultados prósperos y adversos en la proporción que se pacte⁸²⁸.

La base de esta figura se encuentra en los artículos 239 a 243 CCo, si bien no es imprescindible que los contratantes sean comerciantes, como parece deducirse de estos preceptos, aunque sea lo más usual.

La peculiaridad que presentan los contratos de cuentas en participación, a efectos del tema que analizo, es que la DGT ha establecido, como criterio subjetivo, que, en el caso de que la promoción urbanística se realice a través de una de estas fórmulas de colaboración, el gestor es el único que adquiere la condición de empresario a efectos del IVA⁸²⁹.

Como último sujeto de este epígrafe me refiero a las **UTES**. Se trata de una forma temporal⁸³⁰ de asociacionismo empresarial para desarrollar o ejecutar una obra o proyecto concreto, o prestar servicios o suministros, destinados a terceros. Son entes sin personalidad jurídica cuya tributación en el IVA no ofrece particularidades esenciales en relación con las operaciones inmobiliarias, ya que la LIVA reconoce una exención que les afecta, pero se circunscribe a la prestación de servicios a sus miembros sometida a estrictos requisitos. En el ITPAJD también se contemplan exenciones para esta fórmula de asociación, pero recaen exclusivamente sobre el IOS.

⁸²⁸ URÍA, R., *Derecho mercantil*, 28ª edición, Marcial Pons, Madrid, 2002 ,pp. 649-651.

⁸²⁹ Contestación no vinculante de la DGT a la Consulta núm.0614-04, de 12 de marzo de 2004 (JT\2004\557).

⁸³⁰ Su duración máxima es de 25 años

III.2.5.-LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS COMO EMPRESARIOS O PROFESIONALES INMOBILIARIOS A AFECTOS DEL IVA

En general, dentro del sector público hay que distinguir dos tipos de entes: sujetos de Derecho Administrativo, dentro de los que están las AAPP y determinados organismos públicos sujetos a esta rama del Derecho público; y sujetos que actúan en régimen de Derecho privado así como entidades de Derecho privado participadas por entes públicos.

La consideración de órganos del sector público como empresarios a efectos del IVA, con todas las obligaciones inherentes a dicha condición, ha estado tradicionalmente rodeada de cierta controversia, derivada del hecho, como ha señalado JIMENEZ COMPAIRED, de “la inadecuación del IVA a un sector para el cual no está pensado”⁸³¹.

En palabras de GAMERO CASADO y FERNANDEZ RAMOS la Administración Pública es “la organización que crea el poder público para intervenir en el tráfico jurídico”⁸³². E, inevitablemente, esta intervención implica, en ocasiones, el desempeño de actividades empresariales.

Hoy en día existe unanimidad en considerar que los entes públicos, pueden adquirir la consideración de empresarios a efectos del IVA, siempre que cumplan los criterios generales de sujeción a este impuesto, tal como ha recogido la jurisprudencia del TJUE⁸³³ en aplicación de la normativa comunitaria, concretamente del artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo⁸³⁴; criterio que,

⁸³¹ JIMÉNEZ COMPAIRED, I., “Corporaciones Locales e Impuesto sobre el Valor Añadido: algunas cuestiones novedosas”, *Revista de Hacienda local*, Vol. 29, núm. 87, 1999, p.631.

⁸³² GAMERO CASADO, E., y FERNANDEZ RAMOS, S., *Manual Básico de Derecho Administrativo*, Tecnos, Madrid, 2009, p.69.

⁸³³ Sentencias del TJCE, de 11 de julio de 1985, *Caso C-107/84, Comisión contra Alemania*; 26 de marzo de 1987, *Caso C-235/85, Comisión contra Holanda*; 17 de octubre de 1989, *Casos acumulados C-231/87 y 129/88, Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda y otros contra Comune di Carpaneto Piacentino y otros*; y 15 de mayo de 1990, *Caso C-4/89, Comune di Carpaneto Piacentino y otros contra Ufficio provinciale imposta sul valore aggiunto di Piacenza*.

⁸³⁴ La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, en su artículo 13 dispone que: “Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u

evidentemente, ha seguido la jurisprudencia española⁸³⁵, así como el TEAC⁸³⁶ y la DGT⁸³⁷.

Ahora bien, la Directiva del IVA distingue, por un lado, cuando las operaciones realizadas por las AAPP van a quedar no sujetas al IVA por incumplimiento del requisito subjetivo de sujeción; es decir, porque no se las considera sujetos pasivos del impuesto -cuando actúen como “autoridades públicas” salvo, en todo caso, que la no sujeción afecte a la libre competencia⁸³⁸-; y, por otro lado, cuando, estando sujetas al impuesto, quedan exentas del mismo. En relación con las operaciones sujetas, además, permite a los Estados miembros dos opciones: primera, que declaren no sujetas operaciones que, en principio, estarían sujetas pero su volumen es insignificante; y, segunda, que declaren no sujetas operaciones que, según el mismo precepto, estén exentas del IVA.

En este sentido, como ha reiterado la jurisprudencia del TJUE: “los términos empleados para designar las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar de forma estricta, dado que constituyen excepciones al principio general de que el impuesto sobre el volumen de negocios se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo, y el artículo 13, parte A, exime del IVA determinadas actividades de interés general, si bien esa disposición no excluye todas las actividades de interés general, sino únicamente las que se enumeran y describen de manera muy detallada”⁸³⁹.

operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia.

En cualquier caso, los organismos de Derecho público tendrán la condición de sujetos pasivos en relación con las actividades que figuran en el anexo I, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante.”

⁸³⁵ Sentencia del TS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 17 de julio de 1997, recurso núm. 7667/1991 (ROJ: STS 5121/1997); o la Sentencia de la AN de 15 de julio de 1999, recurso núm.499/1996 (ROJ: SAN 5223/1999).

⁸³⁶ Por ejemplo, en la Resolución del TEAC de 7 de marzo de 2001 (JT\2001\797).

⁸³⁷ Por ejemplo, en la Resolución DGT V335-07 de 22 de febrero (JT\2007\373).

⁸³⁸ Vid.al respecto las Sentencias del TJCE, de 8 de junio de 2006, *Caso C-430/04, Finanzamt Eisleben contra Feuerbestattungsverein Halle eV.*; y de 16 de septiembre de 2008, *Caso C-288/07, Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs contra Isle of Wight Council* y otros.

⁸³⁹ Entre otras, en la STJCE, de 20 de junio de 2002, *Caso C-287/00, Comisión de las CCEE contra República Federal de Alemania.*

No obstante, la práctica ha demostrado que no resulta tan sencillo discernir en muchos supuestos, si procede o no la aplicación de la regla de la no sujeción contenida en dicha Directiva, como demuestra los múltiples supuestos que se han planteado ante el TJUE⁸⁴⁰. Éste ha ido resolviendo, en uno u otro sentido, sin establecer un criterio unívoco y satisfactorio dado que, en no pocos asuntos, ha acabado remitiéndose a la legislación de cada Estado miembro que es la que va a determinar, en cada caso, si el ente público está actuando en su condición de autoridad pública o no.

En general, en este tema, puede calificarse la jurisprudencia del TJUE, en mi opinión, de poco afortunada, dado que ni siquiera ha sido capaz de establecer de forma unívoca si el criterio para aplicar la no sujeción al IVA de las AAPP es –como ha dictaminado en algún fallo-, la condición de Ente de Derecho Público que actúa dentro de las prerrogativas de autoridad⁸⁴¹, o, en cambio –como ha concluido en otros-, que lo realmente importante es la “naturaleza real y esencial de la actividad” que realiza el Ente público, con independencia de su integración en la Administración Pública⁸⁴².

En mi opinión ésta última es la postura más adecuada, dado que la multiplicidad y diversidad de las actividades que desarrollan las AAPP, desaconsejan el establecimiento de exenciones subjetivas en el IVA para los entes integrados en ellas, siendo, por tanto, el hecho diferencial que debe tenerse en cuenta si una operación inmobiliaria está siendo realizada en el desarrollo de una actividad empresarial o no empresarial, con independencia de quien la realice.

No hay que olvidar que el artículo 5 de la LIVA española es de aplicación general. Por tanto, si la norma no incluye expresamente la exclusión de estos sujetos de la

⁸⁴⁰ Entre ellas destacan las Sentencias del TJCE: de 12 de septiembre de 2000, *Caso C-260/98, Comisión de las CCEE contra República Helénica*; 12 de septiembre de 2000, *Caso C-408/97, Comisión de las CCEE contra Reino de los Países Bajos*; 20 de junio de 2002, *Caso C-287/00, Comisión de las CCEE contra República Federal de Alemania*; 2 de junio de 2005, *Caso C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen contra Staatssecretaris van Financiën*; 25 de octubre de 2007, *Caso C-174/06, Ministero delle Finanze - Ufficio IVA di Milano contra CO.GE.P. Srl.*; 13 de diciembre de 2007, *Caso C-408/06, Landesanstalt für Landwirtschaft contra Franz Götz*; 3 de abril de 2008, *Caso C-442/05, Finanzamt Oschatz contra Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*; y de 4 de junio de 2009, *Caso C-102/08, Finanzamt Düsseldorf-Süd contra SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG*.

⁸⁴¹ STJCE, de 12 de junio de 2008, *Caso C-462/05, Comisión de las CCEE contra República Portuguesa*.

⁸⁴² STJUE, de 12 de noviembre de 2009, *Caso C-154/08, Comisión de las CCEE contra Reino de España*

regla general estableciendo una no sujeción o una exención subjetiva, no existe justificación legal alguna para hacerlo. Así, por ejemplo, la Sentencia de la AN de 15 de julio de 1999 concluyó de forma unívoca que: *“los entes de Derecho Público, cuando realizan actividades sujetas mediante contraprestación, son sujetos pasivos del Impuesto”*.

Este criterio se deduce directamente de la LIVA, al establecer expresamente, en su artículo 7.8º), supuestos de no sujeción de determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios por parte de las AAPP⁸⁴³. Por tanto, si la norma tiene que excluir de la sujeción, de forma expresa, a algunos supuestos, es, inevitablemente, porque el resto están sujetos. Es importante destacar en relación con este precepto, la notable modificación que sufrió con efectos a partir del 1 de enero de 2015, a raíz de la entrada en vigor de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre. Los principales cambios de esta norma en esta cuestión fueron:

- La sustitución del término "entes públicos" por "Administraciones Públicas", incorporando una definición de las mismas. Así, en sentido positivo, se incluyen dentro de este concepto los siguientes entes:
 - “a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.
 - b) Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.
 - c) Los organismos autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.
 - d) Cualesquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.”

Y, en sentido negativo, se excluye de la consideración de AAPP, a las

⁸⁴³ El artículo 7.8º de la LIVA, en relación con el artículo 5 de la misma norma, excluye del ámbito del IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por las AAPP sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales. Estos entes, por tanto, se equiparan a cualquier sujeto a la hora de determinar si tiene, o no la condición de empresario a efectos del IVA y, en consecuencia, sus operaciones quedan sujetas a este impuesto, o no, sin ninguna especialidad por el hecho de que estén participadas mayoritariamente por entes públicos.

- Se establece la no sujeción de los servicios prestados en virtud de las encomiendas de gestión sujetas a la normativa de contratación con el sector público (el TRLCSP).
- Se elevó a rango legal la doctrina administrativa de los denominados "entes técnico-jurídicos", y se amplía su contenido al no exigir que determinados entes estén participados por una única Administración pública, sino que se exige que sean de titularidad íntegramente pública aunque sea compartida. Por tanto, no estarán sujetos al IVA las prestaciones de servicios realizadas por un ente público a favor de cualquiera de las Administraciones Públicas que participen en el mismo, o a favor de otras Administraciones Públicas íntegramente dependientes de las anteriores. JIMÉNEZ COMPAIRED -muy crítico con esta medida que, en su opinión, es contraria a los derechos del obligado tributario- destaca, entre otras cuestiones, la falta de coherencia que provoca que se defina la sujeción o no sujeción al IVA de las prestaciones de servicios realizadas por estos entes a las AAPP en función de la naturaleza de la contraprestación dado que ésta puede cambiarse (entre instrumentos públicos o privados)⁸⁴⁴.
- Dentro del listado de actividades en todo caso sujetas –párrafo sexto del artículo 7.8º LIVA-, en primer lugar, donde antes de la reforma sólo decía entes públicos, ahora se mencionan a “Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público”. Y, en segundo lugar, en relación con las

⁸⁴⁴ JIMÉNEZ COMPAIRED, I., “El IVA del sector público en la reforma de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre”, Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, núm.388, 2015, pp. 58 a 60.

actividades comerciales o mercantiles de los Entes públicos de radio y TV se considerarán como tales cuando generen, o sean susceptibles de generar, ingresos de publicidad no provenientes del sector público.

Para que se aplique la no sujeción en las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por las AAPP, JIMÉNEZ COMPAIRED ha sintetizado⁸⁴⁵ los siguientes requisitos globales, con base en el tenor literal de la Directiva referenciada y la interpretación que de la misma ha efectuado el TJUE⁸⁴⁶:

- “Primero, que las operaciones se efectúen directamente por los propios organismos de Derecho Público, sin mediar empresa concesionaria o en general intermediaria o contratista.” Es decir, nos e aplica la exención si la actividad la desempeña un tercero independiente⁸⁴⁷, especialmente si se trata de una empresa mercantil (ya sea pública, privada o mixta), tal como han dictaminado el TS⁸⁴⁸ y la AN⁸⁴⁹.
- Segundo, que la actividad se realice formalmente con arreglo a un régimen jurídico de Derecho Público.
- Tercero, que esas operaciones ni se correspondan con las enumeradas en el anexo I de la Directiva ni su no sujeción genere distorsiones

⁸⁴⁵ JIMÉNEZ COMPAIRED, I., “El IVA del sector ...[op.cit], pp. 42 y 43.

⁸⁴⁶ Aplicada de forma unánime en todas las Resoluciones de la DGT relacionadas con esa cuestión, como las Resoluciones de la DGT núm. V2452-07, de 16 de noviembre; V0079-08, de 16 de enero; V0402-08, de 21 de febrero; V0431-08, de 26 de febrero; V0641-08 y V0644-08, ambas de 1 de abril; V0733-08, de 9 de abril; V0830-08, de 22 de abril; y V1017-08, de 22 de mayo; entre otras

⁸⁴⁷ De acuerdo con la Sentencia del TSJCE, de 25 de julio de 1991, *Caso C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla/Recaudadores de Tributos de las Zonas Primera y Segunda*. no resulta aplicable la no sujeción al IVA si la actividad no se ejerce directamente sino a través de un tercero independiente.

⁸⁴⁸ Por ejemplo en las siguientes Sentencias del TS, todas de la Sala Tercera, Sección 2ª:
STS, de 10 de marzo de 2000, recurso núm.4040/1995, (ROJ: 1925/2000; RJ\2000\2808)
STS, de 25 de septiembre de 2002, recurso núm.663/1998 (ROJ: STS 6174/2002; RJ\2003\14)
STS, de 3 de octubre de 2002, recurso casación núm.496/1997 (ROJ: STS 6453/2002; RJ\2002\10169)
STS, de 23 de junio de 2003, recurso casación núm.8471/1998 (ROJ: STS 4389/2003; RJ\2003\16185)
STS, de 24 de junio de 2003, recurso casación núm.8470/1998 (ROJ: STS 4417/2003; RJ\2003\4589)
STS, de 22 de enero de 2004, recurso casación núm.11454/1998 (ROJ: STS 256/2004; RJ\2004\865)
STS, de 23 de abril de 2004, recurso casación núm.967/1999 (ROJ: STS 2657/2004; RJ\2004\5184); entre otras.

⁸⁴⁹ Sentencia de la AN de 16 de abril de 2008, recurso núm. 558/2006 (ROJ: SAN 1516/2008; JT\2008\697)

significativas a la competencia.”

Por tanto, el incumplimiento de cualquier de estos requisitos determina que la operación quede sujeta al IVA, según los requisitos normales que se aplican a cualquier sujeto que tenga la condición de empresario a efectos del IVA.

Con estas bases, una operación inmobiliaria realizada por un ente público, de cualquier tipo, estará sujeta al IVA, siempre que no se realice sin contraprestación o con contraprestación de naturaleza tributaria, si se dan alguno de los siguientes requisitos:

- a) Cuando los inmuebles estuviesen afectos a una actividad empresarial o profesional desarrollada por la entidad pública.

En este sentido, hay que destacar la importante Resolución de la DGT núm. 2/2000, de 22 de diciembre, en la cual estableció el siguiente criterio, reiterado posteriormente en múltiples Resoluciones⁸⁵⁰, que ha resultado esencial en esta cuestión: el patrimonio municipal del suelo constituye una parte separada del resto del patrimonio municipal, al estar destinado por ley a afectarse a una actividad que es eminentemente empresarial por lo que *“la posterior transmisión de los mismos habrá de considerarse efectuada por parte del Ayuntamiento transmitente en el desarrollo de una actividad empresarial, quedando sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido sin excepción”*, sin perjuicio de que resulte exenta por estar entre algunos de los supuestos recogidos en la LIVA.

Esta sujeción al IVA fue recogida, de forma expresa, por la AN⁸⁵¹, para las entregas de terrenos por los Ayuntamientos, que se habían incorporado al patrimonio municipal en virtud de cesión obligatoria. En este sentido hay que tener en cuenta que estas cesiones obligatorias de terrenos a los

⁸⁵⁰ Entre otras muchas las Resoluciones núm. V0466-05, de 21 de marzo; V1623-06, de 28 de julio; V1652-06, de 31 de julio; V0484-07, de 2 de marzo; V1656-07, de 27 de julio; V1659-07, de 27 de julio; V0163-08, de 29 de enero; V0905-08, de 6 de mayo; V1044-08, de 27 de mayo; V1165-09, de 20 de mayo; V2521-09, de 16 de noviembre; V1143-15, de 13 de abril; y, en todas las que se han planteado al respecto de esta cuestión.

⁸⁵¹ Sentencias de la AN, de 15 de julio de 1999, recurso núm.499/1996 (ROJ: SAN 5223/1999); y de 15 de octubre de 2008, recurso núm. 304/2007 (ROJ: SAN 4006/2008); entre otras.

Ayuntamientos establecidas por la normativa urbanística, que analizo en el epígrafe III.5.3, están no sujetas al IVA.

En cualquier caso, esta sujeción “sin excepción” debe matizarse, quedando siempre a salvo de que una norma establezca de forma expresa la no sujeción como ocurre cuando los Entes públicos realizan operaciones a título gratuito, no sujetas al IVA por el apartado 8º del artículo 7 LIVA. Por tanto, una operación inmobiliaria sobre suelo municipal sin contraprestación económica, a pesar de considerarse una operación empresarial, estará no sujeta al IVA por ser gratuita, en aplicación del precepto de la LIVA citado.

- b) En el caso de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, cuando hubieran sido urbanizados total o parcialmente por el Ente público transmitente.

Este supuesto implica que el ente público haya urbanizado los terrenos que transmite, bien directamente o a través de un tercero, y, en este último caso, que el ente público hubiera satisfecho algún coste de urbanización.

- c) O cuando la realización de las propias operaciones inmobiliarias por el ente público determinasen por sí mismas el desarrollo de una actividad empresarial, al implicar la ordenación de un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para intervenir en la producción o distribución de bienes o de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.

Este supuesto es el más difícil de probar en algunos casos, aunque el TEAC y la DGT se ha pronunciado en el mismo sentido, con relación a él en alguna operación concreta, como la transferencia de derechos de aprovechamiento⁸⁵².

⁸⁵² En la Contestación a la Consulta núm. 2556-97 de 16 de diciembre de 1997 la DGT dispuso con relación a la transferencia de aprovechamientos efectuadas por la Administración para facilitar la ejecución del planeamiento: *“en base a la interpretación conjunta de los artículos 5 y 7 de la Ley del impuesto debe concluirse que las referidas operaciones estarán sujetas al IVA, por cuanto la actuación de la Administración consiste en la adquisición y venta de aprovechamientos, mediante precio en todo caso (“por su valor urbanístico”), lo cual supone una intervención en la producción de bienes en el mercado inmobiliario, aunque la razón última de dicha intervención coincida con la mejora en la ejecución del planeamiento urbanístico.”.*

Y el TEAC se pronunció sobre este tipo de operaciones en el mismo sentido, en su Resolución de

- d) Por último, siguiendo la norma general, cuando no sujetarla al IVA provoque una grave distorsión en la libre competencia del sector inmobiliario.

Ahora bien, que las Administraciones públicas pueden actuar como sujetos pasivos del IVA, y que la actividad urbanística sea esencialmente empresarial, no quiere decir que todas las operaciones que realicen los entes públicos relacionadas con la urbanización vayan a estar sujetas a este impuesto.

Retomando los sistemas de gestión urbanística, los dos sistemas principales en los que la Administración pública actúa como urbanizador son el sistema de cooperación y el de expropiación, y en ambos se debe considerar que la Administración adquiere la condición de empresario o profesional a efectos del IVA.

Así, en relación con el sistema de cooperación, tal como ha establecido la DGT⁸⁵³: *“constituye doctrina reiterada por este Centro Directivo que la realización de obras de urbanización atribuye la condición de empresario urbanizador a la Administración pública que las efectúa, si no tuviera ya antes esta condición por razón de su actividad urbanística”*⁸⁵⁴.

Mientras que, con relación al sistema de expropiación, en la misma Resolución la DGT dispuso que: *“ La entrega de los terrenos afectados por el expediente expropiatorio estará sujeta al Impuesto (artículo 8.Dos.3º de la Ley del Impuesto) cuando el expropiado tenga la condición de empresario o profesional y los terrenos se encuentren afectos a su patrimonio empresarial. “*

Sea cual sea el sistema de gestión urbanística empleado, las Leyes urbanísticas obligan a reservar determinados aprovechamientos a la Administración, con el fin de garantizar la finalidad pública y de interés general que debe perseguir la

4 de julio de 2002 (JT\2002\809).

⁸⁵³ Resolución de la DGT núm.V1172-05 de 17 de junio de 2005. O en la Contestación no vinculante a la Consulta núm. 2725/2007, de 20 de diciembre.

⁸⁵⁴ Continúa la DGT señalando que : *“En este caso, el consultante propietario de los terrenos iniciará una nueva actividad empresarial consistente en la urbanización de todos los terrenos a que se refiere esta consulta, tanto los que se encontraban previamente afectos como los que no, cuando comiencen a serles repercutidos los costes de las obras de urbanización, por lo que la venta ulterior de estos terrenos, urbanizados de este modo, estará sujeta con independencia de que con anterioridad integraran, o no, su patrimonio empresarial y, por el mismo razonamiento que el realizado respecto de las Juntas de compensación fiduciarias, no estará exenta salvo que se destinaran a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.”* .

actividad urbanística. En relación con estos terrenos que se les ceden de forma obligatoria, el destino posterior que le atribuya la Administración determinará su sujeción al IVA o al ITPO en función del cumplimiento de los requisitos. Esta cuestión se analiza en el epígrafe IV.2.3.4.

Por último, como expliqué, dentro de las funciones que las Administraciones Locales tienen atribuidas de forma exclusiva en el ámbito urbanístico está la de **recalificar los terrenos**, lo cual hace surgir la duda de si la mera recalificación de los terrenos rústicos en urbanizables implica un hecho imponible del IVA, dado que la misma implica un valor añadido sobre el mismo.

En relación con esta cuestión, la DGT resolvió acertadamente que “ *la recalificación de terrenos por parte del Ayuntamiento consultante no se realiza en el desarrollo de ninguna actividad que se pueda calificar como empresarial o profesional a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. En términos del artículo 4.5 de la Sexta Directiva, se trata de una actuación en la que el citado Ayuntamiento actúa en el desarrollo de sus funciones públicas.*”⁸⁵⁵

Para terminar hay que destacar la modificación introducida en el artículo 93.Cinco de la LIVA a partir del 1 de enero de 2015⁸⁵⁶, en aplicación de la jurisprudencia del TJUE⁸⁵⁷, aplicable a aquellos sujetos que realizan de forma conjunta operaciones sujetas y no sujetas, afectando, por tanto, directamente a las Administraciones que intervienen en el proceso urbanístico con estas características, es decir, los llamados entes públicos “duales”. Pues bien, antes de esta modificación a estos sujetos solo se les permitía que se dedujeran las cuotas soportadas para la adquisición de bienes y servicios afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial y profesional. En este sentido, la doctrina consolidada del TEAC reconocía a los sujetos pasivos que realizaban actividades sujetas y no sujetas al IVA, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, incluso por la adquisición de bienes que eran de inversión y que se afectaban de forma indistinta a ambas

⁸⁵⁵ Resolución de la DGT núm.V0356-07 de 23 de febrero de 2007.

⁸⁵⁶ Igualmente a través de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre.

⁸⁵⁷ Sentencia del TJCE, de 13 de marzo de 2008, *Caso C-437/06, Petición de decisión prejudicial planteada por el Niedersächsisches Finanzgericht — Alemania) — Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG/Finanzamt Göttingen.*

actividades⁸⁵⁸.

Pero, a partir de dicha fecha, se permite a estos sujetos que se deduzcan las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados a la realización conjunta de ambos tipos de operaciones, “en función de un criterio razonable, homogéneo y mantenido en el tiempo”, habiéndose producido ya los primeros fallos del TJUE sobre esta cuestión, entre los cuales destaco la STJUE de 10 de septiembre de 2014, *Caso C-92/13*⁸⁵⁹, por referirse a una operación inmobiliaria realizada por un Ente local, concretamente la primera ocupación, por un municipio, de un bien inmueble construido por cuenta del mismo en terreno de su propiedad que destinó a los siguientes usos, según indica la propia Sentencia: “en un 94 % al desarrollo de actividades en el ejercicio de sus funciones públicas (ajenas al ámbito de aplicación del IVA y, por consiguiente, que no generan el derecho a deducir el impuesto soportado), en un 5 % a actividades económicas gravadas (sujetas al IVA y que generan el derecho a deducir el impuesto soportado) y en un 1 % a actividades económicas exentas (sujetas al IVA pero que no dan derecho a deducir el impuesto soportado.”. Pues bien, el Ente público pretendía deducirse íntegramente el IVA soportado en las obras de construcción del edificio por entender que la ocupación tras la construcción era un autoconsumo. Por el contrario, las autoridades tributarias consideran que únicamente se puede deducir el 6 % del impuesto soportado correspondiente a la proporción de las actividades del municipio comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA. EL TJUE concluyó que, en base a su doctrina establecida en su Sentencia, de 12 de febrero de 2009⁸⁶⁰, el Ente local “no podía acogerse a la opción de afectar el edificio de oficinas al desarrollo de su actividad como sujeto pasivo y, posteriormente, considerar que su utilización para el desarrollo de sus actividades en el ejercicio de sus funciones públicas constituye una prestación de servicios a título oneroso gravada.” Como conclusión la ocupación del edificio es un autoconsumo y por tanto, está sujeto al IVA, siendo la base imponible el valor del edificio, incluido el terreno salvo que su adquisición ya hubiera tributado por el IVA. Y el Ente municipal podrá deducirse el IVA soportado únicamente en la

⁸⁵⁸ Resoluciones del TEAC de 9 de febrero de 2010; 8 de febrero de 2011; y 16 de febrero de 2014.

⁸⁵⁹ STJUE de 10 de septiembre de 2014, *Caso C-92/13, Gemeente 's-Hertogenbosch contra Staatssecretaris van Financiën*

⁸⁶⁰ STJUE, de 12 de febrero de 2009, *Caso C-515/07, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie contra Staatssecretaris van Financiën*

proporción de uso del edificio para operaciones sujetas y que generen derecho a deducción, es decir, un 5%.

Como conclusión sobre el derecho a la deducibilidad del IVA soportado por los Entes públicos duales:

- El IVA soportado en adquisiciones destinadas a actividades no sujetas por el artículo 7.8ª de la LIVA, no será deducible en ninguna proporción
- El IVA soportado en adquisiciones destinadas a actividades sujetas será deducible íntegramente
- Y, IVA soportado en adquisiciones destinadas indistintamente tanto a actividades sujetas como no sujetas, será deducible en la proporción correspondiente al uso que se les dé para la realización de las actividades sujetas.

De esta última regla se deriva el problema de cómo calcular dicha proporción, sin que la redacción final del artículo 93.Cinco de la LIVA arroje luz al respecto. La intención declarada de esta ausencia de concreción es que sea cada sujeto pasivo el que determine ese criterio “razonable, homogéneo y mantenido en el tiempo”, lo cual hace prever que en muchos casos los contribuyentes van a acudir al mecanismo de la prorrata general, en un intento de que la Agencia Tributaria acepte el cálculo realizado. El problema de este mecanismo es que, dado que el objeto principal de las AAPP es la realización de operaciones que quedan fuera del ámbito del IVA, utilizar la regla de la prorrata va a proporcionar, inevitablemente, un porcentaje de deducibilidad muy pequeño que puede no corresponderse con el real, pudiendo resultar el contribuyente perjudicado si, sólo para evitar que la Agencia Tributaria le plantee problemas, declara un porcentaje de deducibilidad inferior al que corresponde, de acuerdo con el uso real de los bienes adquiridos.

III.2.6.-ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

Bajo la denominación “entidad sin ánimo de lucro” se encuentra una diversidad de entes privados con una característica común: su finalidad es esencialmente social y altruista, en contraposición a las entidades cuya finalidad esencial es la obtención de un beneficio económico.

Estos entes adoptan diversas formas jurídicas, siendo las más habituales las de asociaciones y fundaciones. Pero, a efectos fiscales, para poder beneficiarse de cualquier beneficio fiscal deben estar incluidas entre las enumeradas en el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y acogerse al régimen fiscal especial, en la forma prevista en el artículo 14 de dicha Ley.

De acuerdo con estas normas, se trata de las siguientes entidades:

- Las Asociaciones declaradas de utilidad pública⁸⁶¹.
- Las Fundaciones, que surgen por voluntad de sus creadores para afectar su patrimonio a fines de interés general.
- Las ONGs dedicadas a la cooperación internacional para el desarrollo⁸⁶², siempre que tengan la forma de cualquiera de las dos anteriores.
- Las delegaciones de fundaciones extranjeras debidamente inscritas
- Las federaciones deportivas españolas y autonómicas integradas en aquellas, el Comité Olímpico y Paralímpico español
- Y las federaciones y asociaciones que incluyan a cualquiera de las anteriores.

El fundamento del régimen fiscal general preferencial del que gozan estas entidades, así como, en general, cualquier ente cuya capacidad económica se destine directamente a la satisfacción del interés general (Iglesia Católica, partidos políticos, etc.) se justifica, según un amplio sector doctrinal⁸⁶³, en el hecho de que

⁸⁶¹ Según el proceso regulado en la LO 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación.

⁸⁶² En los términos de la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo

⁸⁶³ MARTINEZ LAFUENTE, “Exención tributaria y capacidad contributiva de las fundaciones”, *Catastro*, núm. 51, 1984, p.101; o QUINTAS BERMÚDEZ, J., *Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre*

cuando una persona o un ente destina la mayor parte de su riqueza a financiar actividades de interés general, ya están contribuyendo a sostener el gasto público o, cuanto menos, reduciendo el que debería asumir el sector público para atender dicho interés general. En consecuencia, dicha riqueza no debe considerarse una manifestación de capacidad económica susceptible de gravamen (capacidad contributiva), por lo que debe exonerarse del mismo.

Ahora bien, esta justificación, que comparto, debe matizarse en el sentido de que la misma no implica que estas entidades deban gozar de una exención global sino que, en todo caso y para cada impuesto, sólo está justificada la exoneración de gravamen para los hechos imposables directamente relacionados con actividades necesarias. Es por ello que se consideran entidades parcialmente exentas, entre otros impuestos, en el IVA.

Ahora bien, la ausencia de lucro en su objeto social no es un obstáculo para que estos entes realicen actividades empresariales. En este sentido, cuando, por ejemplo, una asociación desarrolla, de manera principal o secundaria, e incluso ocasional, una actividad empresarial, no pierde por ello su naturaleza, siempre es así, que el beneficio obtenido se destine a sus fines y no se reparta a sus miembros. En cuanto a las Fundaciones, aunque con posibilidades más restringidas, al menos teóricamente, también pueden realizar actividades empresariales, adquiriendo la condición de empresario, siempre que dichas actividades estén relacionadas con los fines fundacionales.

En todo caso, la realización de una actividad empresarial convierte a esta entidad en empresario, desde el punto de vista mercantil y fiscal y, por tanto sujeto pasivo del IVA, si bien acogido al régimen especial de exención parcial, que, hay que recordar, debe ser objeto de solicitud expresa.

Sociedades, Civitas, Madrid, 1984, p.467 entre otros. Incluso se pueden encontrar defensores de este planteamiento entre los autores más críticos con los beneficios fiscales como SOLER ROCH, M.T., en *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Civitas, Madrid, 1983, p.40.

III.2.7.-LAS COOPERATIVAS DE PROMOCIÓN DE VIVIENDAS

Las cooperativas son entes con personalidad jurídica propia, definidas en su normativa reguladora⁸⁶⁴ como sociedades constituidas por personas que se asocian, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, para la realización de actividades empresariales, encaminadas a satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas y sociales, con estructura y funcionamiento democrático, conforme a los principios formulados por la alianza cooperativa internacional (ayuda mutua, la creación de un patrimonio común y la atribución de los resultados de la actividad cooperativizada a los socios en función de su participación en dicha actividad), en los términos de la Ley, pudiendo realizar presente cualquier actividad económico-social lícita, salvo prohibición o limitación expresa en alguna norma.

Conceptualmente se las considera unas entidades a medio camino entre las sociedades mercantiles y las entidades sin ánimo de lucro. Por ello tienen un régimen fiscal más beneficioso que las primeras pero menos que las segundas.

Dentro de estos Entes, en el proceso urbanístico es relativamente habitual la intervención de las Cooperativas de promoción de viviendas, a través de las cuales se agrupan ciudadanos (en principio no empresarios) que tienen en común la necesidad de una vivienda y se unen para acceder a ella mediante la promoción a través de la cooperativa, en las mejores condiciones de calidad y precio posibles.

La actividad de las cooperativas de viviendas se enmarca expresamente dentro del ámbito del IVA en el artículo 4 de la LIVA, a pesar de que la actividad promotora se constituya realmente sin ánimo de lucro ya que la finalidad de estas entidades es facilitar el acceso a la vivienda a personas con dificultad para ello en el mercado libre.

No obstante, realmente los límites conceptuales entre esta forma de acceso a la vivienda y la autopromoción que queda fuera del ámbito del IVA son, en mi opinión, muy finos al menos desde el punto de vista conceptual. Jurídicamente no

⁸⁶⁴ Teniendo en cuenta la cesión parcial por el Estado de las competencias sobre las Cooperativas a las CCAA, la normativa general es la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, que es de aplicación subsidiaria a las normas establecidas por cada CCAA. Por tanto se aplica la norma estatal tanto en aquellos aspectos que las CCAA no pueden regular, como de forma subsidiaria a las normas autonómicas, en aquellas materias en las que la Ley autonómica se remita a la estatal.

hay duda al respecto al tratarse de una promoción a través de la interposición de un ente (la cooperativa) que tienen personalidad jurídica propia, por lo que es ella la que construye aunque sea para sus socios, por lo que su actividad queda, en general, sujeta al IVA.

La tributación indirecta que recae sobre esta actuación promotora realizada por cooperativas se analiza en el epígrafe IV.3.2.

III.2.8.-LA INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO EN LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS

Frente a la regla general de delimitación del sujeto pasivo en el empresario o profesional que realiza la operación, con base en la Directiva 206/112/CE, se ha introducido una regla especial aplicable a determinados supuestos tasados en los que se produce la inversión del sujeto pasivo (ISP). En estos casos, la condición de sujeto pasivo se traslada con carácter general al empresario o profesional destinatario de las operaciones sujetas, e, incluso, en determinados casos muy tasados⁸⁶⁵, a personas jurídicas destinatarias que no actúen como empresarios o profesionales.

En consecuencia, salvando estos casos excepcionales, la ISP no se va a producir en general cuando el destinatario sea un particular o una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional.

La consecuencia directa de la aplicación del mecanismo de la ISP es que, sólo quien declara el IVA devengado en su declaración de IVA, se lo puede deducir⁸⁶⁶.

Los supuestos concretos de ISP introducidos para las operaciones inmobiliarias en 2011 y 2012⁸⁶⁷ son los siguientes:

⁸⁶⁵ Entregas subsiguientes en operaciones triangulares, prestaciones de servicios intracomunitarios, y entregas de gas, electricidad, calor o frío.

⁸⁶⁶ Hasta el 1 de enero de 2011 existía obligación en los supuestos de ISP de emisión de autofactura pero desde esta fecha ya no se exige la misma.

⁸⁶⁷ Como letras e) y f) en el artículo 84.Uno.2º LIVA (introducidos por la Ley 38/2011 y la Ley 7/2012

- Entregas sujetas pero exentas al IVA con posibilidad de renuncia a la exención (apartados 20º y 22º del artículo 20.Uno LIVA)
- Entregas en procesos concursales
- Entregas en ejecución de garantías, dentro de los cuales hay que distinguir entre las transmisiones forzosas (adjudicaciones judiciales o administrativas), de las voluntarias (daciones en pago y para pago)
- Y ejecuciones de obra para la urbanización de terrenos o construcción o rehabilitación de edificaciones

La introducción de estos supuestos tiene un objetivo concreto que va más allá de los genéricos de este mecanismo, que tiene sus raíces en la crisis económica que se estaba viviendo que afectaba especialmente, y sigue afectando, al sector inmobiliario: evitar el grave perjuicio económico para la Hacienda Pública que el mecanismo normal de repercusión y deducción del IVA estaba provocando en las operaciones inmobiliarias en general, debido sobre todo a los graves problemas financieros de los sujetos implicados.

Estos problemas se derivaban de la extensión de los casos en los que los empresarios inmobiliarios que realizaban una operación inmobiliaria no ingresaban el IVA devengado, bien por insolvencia o bien por elusión voluntaria del pago, pero el destinatario de las mismas sí se lo deducía por tener derecho a ello. Dentro de estos supuestos destacan, por su elevado número, las entregas realizadas en el seno de procesos concursales, las ejecuciones hipotecarias y, sobretodo, las daciones en pago de los empresarios inmobiliarios a las entidades financieras acreedoras de los préstamos garantizados con hipotecas sobre los inmuebles objeto de la dación.

Los objetivos generales que pretende la ISP son claros: luchar contra el fraude y mejorar el control efectivo sobre el IVA. Lo cierto es que es un mecanismo no previsto inicialmente en la normativa del IVA pero se ha introducido poco a poco en la misma, hasta el punto de que, actualmente, el número de operaciones en relación con el total, en las que se ha establecido su aplicación, es ciertamente significativo.

No obstante, la aplicación de esta regla no ha sido todo lo eficiente que hubiera sido deseable. Como claman voces desde la propia Agencia Tributaria estatal⁸⁶⁸, la introducción rápida y mal definida de los supuestos en los que se aplica han derivado en una ausencia de seguridad jurídica para los contribuyentes.

Yo voy aún más lejos, en mi opinión se puede hablar, cuanto menos, de deslealtad involuntaria frente a las Haciendas autonómicas porque, como tantas otras veces ocurre, se han introducido modificaciones en el IVA sin tener en cuenta la conexión de este impuesto con el ITPO, que deberían obligar a que cualquier cambio que afecte a operaciones en los que hay que efectuar el deslinde entre estas dos figuras tributarias, se realizara de forma conjunta en las normativas de ambos impuestos. En cambio, es habitual que el Legislador se olvide por completo de actualizar la normativa del ITPO, lo cual se traduce en inseguridad jurídica, tanto para la Administración como para los interesados y, en este caso concreto, en un incentivo indeseable al fraude fiscal, con un perjuicio económico claro para las Haciendas autonómicas en los casos de operaciones sujetas pero exentas al IVA con posibilidad de renuncia a la exención e, incluso, en operaciones no sujetas al IVA, como explico a continuación.

La ISP tiene una finalidad muy concreta: luchar contra la merma recaudatoria que la crisis inmobiliaria estaba produciendo en las arcas de la Hacienda estatal. Pues bien, mediante este mecanismo, el destinatario de la operación debe declarar el IVA devengado y deducírselo, según su régimen de deducibilidad. Suponiendo el caso más sencillo -es decir, un adquirente de un inmueble con derecho total a deducibilidad del IVA soportado-, la ISP supone que la tributación de la operación por el IVA no le supone ningún desembolso económico. Conceptualmente, la operación sí soporta carga tributaria, pero como el sujeto pasivo declara el IVA devengado, pero se lo deduce íntegramente, no se ve obligado a ingresar ese IVA en Hacienda. En consecuencia, para el contribuyente, la tributación por el IVA se convierte en enormemente atractiva en comparación con la tributación por el ITPO, en la que sí tiene que desembolsar una cuota de entre el 8 y el 11% del valor del inmueble, aproximadamente, en función de la CCAA en la que esté.

⁸⁶⁸ RODRÍGUEZ VEGAZO, A.J., "La inversión del sujeto pasivo en el IVA" , Revista de Información Fiscal REAF-REGAF, nº 365, 2013, p.61.

Hasta aquí, indirectamente se está incentivando el ya de por sí sistemático comportamiento elusivo del ITPO existente en nuestro país, pero, en la medida en que se cumplan los requisitos, es una opción legal que tiene el contribuyente, por lo que no se le puede objetar nada más.

Pero hay un problema adicional en la incorrecta dicción de la normativa del IVA en relación con la renuncia a la exención. Hasta la introducción de la ISP, esta renuncia debía hacerla el transmitente, que, además, debía recibir una comunicación del adquirente declarando su condición de sujeto pasivo del IVA (sobre los requisitos de la renuncia me remito al epígrafe III.6.1.2). Por tanto, con este sistema, se garantizaba, al menos, que adquirente y transmitente eran sujetos pasivos de IVA o, al menos, así lo declaraban y quedaba constancia fehaciente de ello. Pues bien, al introducir la ISP, tanto en el artículo 20.Dos como en el 84.Uno.2º.e) de la LIVA, el Legislador incorrectamente⁸⁶⁹ ha dispuesto que es el sujeto pasivo (es decir, por inversión el adquirente del bien y no el transmitente) quien debe renunciar a la exención. Si unimos esta circunstancia a la ausencia de obligación del adquirente de ingresar el IVA devengado, o a ingresar solo una parte (en función de su derecho de deducibilidad de las cuotas soportadas), la conclusión es clara: se está incentivando la tributación de estas operaciones por el IVA, proceda, o no, la misma, con la consiguiente merma recaudatoria para las Haciendas de las CCAA.

Es decir, incluso si el transmitente no es sujeto pasivo del IVA, pero el adquirente sí, como al transmitente se le ha quitado de en medio, éste puede declarar las segundas y ulteriores entregas sujetas al IVA siempre, cuando, en realidad, si el transmitente no es sujeto pasivo del IVA, son operaciones sujetas en todo caso al ITPO. E, incluso en el caso de que el transmitente sí que fuera sujeto pasivo del IVA, cabe la posibilidad de que, por cualquier causa, no desee renunciar a la exención -que al final era una opción diseñada para que la ejerza él-, y ahora es una opción que corresponde al adquirente que, evidentemente, siempre la va a ejercer cuando el diferencial entre el IVA devengado y el que se puede deducir más el IAJD sea inferior a la cuota que resultaría por el ITPO.

⁸⁶⁹ No dudo en tachar de incorrecta la actuación del Legislador por no ser acorde con la normativa comunitaria, concretamente la Directiva 2006/112/CE, que en relación con la renuncia a estas exenciones se refiere al “transmitente o proveedor” y no al sujeto pasivo como la norma española.

Al margen de este problema, que debería corregirse, a continuación me referiré a las peculiaridades que presentan los diferentes supuestos de ISP que afectan a operaciones inmobiliarias:

a) ENTREGAS DE INMUEBLES CON RENUNCIA A LA EXENCIÓN DEL IVA

La ISP para entregas de inmuebles sujetas y exentas por los apartados 20º y 22º del artículo 20.Uno de la LIVA, en los que se renuncia a la exención, entró en vigor el 31 de octubre de 2012.

Estos supuestos no ofrecen más particularidades que las inherentes a la renuncia a la exención, analizada detenidamente en el epígrafe III.6.1.2, por lo que me remito a él.

b) ENTREGAS DE INMUEBLES EN PROCESOS CONCURSALES

La problemática de las entregas de inmuebles realizadas en procesos concursales se agudizó al multiplicarse de forma desorbitada su número, como consecuencia de la crisis económica. Los problemas para la Hacienda pública se debían a que los créditos por IVA que surgen a su favor después de declararse el concurso son créditos contra la masa, y, si no hay masa activa suficiente para abonar todos los créditos a su vencimiento, dado que la LC no otorga ningún privilegio al crédito tributario⁸⁷⁰, éste, en numerosos casos, no se llegaba a cobrar nunca, mientras que los adquirentes de los inmuebles sí se lo deducían.

El artículo 199.1.g de la Directiva 2006/112/CE de 28 de noviembre permite a los Estados miembros que establezcan la ISP para las entregas de bienes inmuebles vendidos por el deudor judicial en un procedimiento obligatorio de liquidación.

Ha existido polémica doctrinal sobre si los procesos concursales entran o no en la calificación de “procedimiento obligatorio de liquidación”. Pero el Legislador español interpretó, con base en la normativa comunitaria⁸⁷¹, que sí, ejercitando dicha

⁸⁷⁰ De acuerdo con el orden de prelación establecido en el artículo 176 bis. 2 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal. Vid. al respecto MARTÍN QUERALT,J., “La participación de Hacienda en los concursos: entre la reducción de privilegios y la exigencia de respeto al principio de la par condicio creditorum”, *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, núm. 230, 2009, pp. 4 a 7.

⁸⁷¹ Con base en los artículos 1.1.2.a) y 2.c) del Reglamento CE 1346/2000, del Consejo, de 29 de mayo, sobre procedimientos de insolvencia, se consideran procedimientos de liquidación a los procedimientos colectivos fundados en la insolvencia del deudor, independiente de la fórmula que se habilite para concluirlos.

opción⁸⁷² con efectos a partir del 1 de enero de 2012, estableciendo, de forma expresa, la ISP en las entregas de inmuebles realizadas como consecuencia de un proceso concursal; incluso para procedimientos declarados antes de la entrada en vigor de la norma. Y la jurisprudencia del TJUE confirmó en 2013 esta interpretación⁸⁷³.

Evidentemente el adquirente debe ser empresario o profesional y la entrega ha de estar sujeta y no exenta del IVA. En el caso de estar exenta la renuncia a las exenciones inmobiliarias son supuestos en los que también se ha introducido, como he mencionado, la ISP por lo que, en estos casos vendría impuesta por dos sitios.

Como conclusión en estas entregas, si el adjudicatario del inmuebles es empresario o profesional tributará por el IVA siempre que la operación esté sujeta y no exenta, o exenta y se renuncie a la exención, siendo en todo caso el sujeto pasivo de la operación -es decir, el que deberá declarar el IVA devengado y deducírselo en función del derecho de deducibilidad que ostente-.

En el menos probable caso contrario -es decir si estuviera no sujeta al IVA, o sujeta pero exenta y no se renuncie a la exención (porque no se quiera o no se pueda por no cumplir los requisitos para ello)-, la entrega tributaría por el ITPO, siendo el sujeto pasivo, igualmente el adquirente. Sobre la renuncia a la exención en estas operaciones, me remito al epígrafe III.6.1.2.

c) ADJUDICACIONES DE INMUEBLES EN PROCESOS DE PÚBLICOS DE EJECUCIÓN FORZOSA

Dentro de las entregas efectuadas en ejecución de las garantías que recaen sobre los mismos –generalmente, en el caso de inmuebles-, se trata de hipotecas o anotaciones de embargo, las adjudicaciones de inmuebles en procedimientos de ejecución forzosa conllevan una problemática adicional.

La naturaleza forzosa de las transmisiones provocó que, hasta que se estableció el mecanismo de la ISP, la tributación indirecta que afectaba a estas operaciones era realmente problemática. De un lado, se encontraba el ejecutado cuyo inmueble era subastado, que si por las reglas de deslinde ITPO-IVA la operación quedaba sujeta al IVA, teóricamente debía emitir una factura, que nunca

⁸⁷² A través de la Ley 38/2011, de 10 de octubre de reforma de la LC.

⁸⁷³ STJUE, de 13 de junio de 2013, *Caso C-125/12, Promociones y Construcciones BJ 200 SL*.

emitía, por lo que el adjudicatario no podía deducirse IVA alguno y estas entregas se sujetaban de forma masiva al ITPO, fuera o no procedente. En caso de estar sujeta y exenta al IVA, al tratarse de una transmisión forzosa, aunque se cumplieran los requisitos en el adquirente, difícilmente se podía recabar la renuncia fehaciente del transmitente, que estaba totalmente ausente del proceso de ejecución. Por lo que también, en estos casos, las operaciones tributaban por el ITPO, fuera o no procedente esta calificación.

Además, los transmitentes (e incluso los adquirentes) interpretaban erróneamente, en la mayoría de los supuestos, que la transmisión no la estaban efectuando el propietario del inmueble ejecutado, sino el órgano judicial o administrativo que instruía el procedimiento de ejecución forzosa, basándose en ello para considerar que no debían emitir factura por el IVA, ni cumplir el resto de obligaciones derivadas de estas transmisiones forzosas. Resulta paradójico cuando la conducta habitual de los contribuyentes suele ser la sistemática conducta elusiva del ITPO a favor del IVA, incluso cuando el deslinde es claro a favor del primero, cuestión analizada en profundidad en el epígrafe II.4. Las razones de este cambio de postura se deben, en mi opinión, a la situación económica de dichos contribuyentes. No hay que olvidar que, cuando un empresario se ve obligado a efectuar una transmisión forzosa, es evidente que su situación financiera es, cuanto menos, complicada, cuando no crítica. En muchos casos, ya se ha dado de baja censal e, incluso, aunque no lo haya hecho, sujetar dicha transmisión forzosa al IVA implica para él unas obligaciones formales adicionales que normalmente llevan aparejadas un coste económico que no existiría si se sujetara la operación del ITPO. Así, tendrá que presentar: la correspondiente declaración del IVA (ordinaria o esporádica, según el caso); la declaración del Impuesto de Sociedades en la que tendrá que declarar la renta derivada de la transmisión, cumplir obligaciones mercantiles que tienen un coste superior por haber tenido actividad que si no la tuviera (legalización de libros, cuentas anuales,...). Además de abonar los posibles honorarios al profesional al que se encarguen, en su caso, estas gestiones, etc. Obligaciones y gastos, en muchos casos, inasumibles dado que se trata de empresas con graves problemas de liquidez e incluso en fase de liquidación y disolución por quiebra.

En relación con esta problemática, la postura administrativa era clara: el hecho de que la transmisión empresarial no sea voluntaria, sino forzosa, en cualquiera de sus modalidades de ejecución judicial o extrajudicial, no afectaba a los elementos subjetivos de la operación.

Es decir, que la forma en la que se instrumentalice la transmisión no afecta a su calificación tributaria, de manera que si el sujeto transmitente queda subjetivamente calificado como empresario o profesional a efectos del IVA (de acuerdo con los criterios que acabo de analizar), la transmisión, sea voluntaria o forzosa, queda dentro del ámbito de este impuesto, a expensas del cumplimiento del resto de requisitos. Y, por vía negativa, si el transmitente no ostenta tal condición, se considerará entrega realizada por un particular, y el adquirente tributará por la misma por el ITPO.

Y, con base en la legalidad vigente, los Tribunales se han decantado claramente a favor de la postura administrativa. Tanto el TS, como el TEAC, así como diversos Tribunales Superiores de Justicia, en múltiples fallos⁸⁷⁴, concluyen en el mismo sentido: que la condición tributaria del transmitente y el adquirente no depende del modo en que se efectúe la transmisión, ya sea esta voluntaria o forzosa, ya que el transmitente sigue siendo el titular del derecho real que se cede, con independencia de quien sea el órgano o persona que formalice o documente dicha transmisión.

Es decir, el juzgado, órgano administrativo o notario es un mero intermediario necesario en este tipo de transmisiones, pero su intervención no afecta a la calificación tributaria de la operación, dado que en ningún momento se ha producido una transmisión de los derechos reales a su favor, sino que existe una única transmisión, que es la que se produce entre el propietario-deudor y el adjudicatario del bien.

⁸⁷⁴ Tribunal Supremo, en Sentencia de 3 de julio de 2007, Recurso 168/2002 (ROJ: STS 5861/2007), seguida y citada en las Resoluciones del TEAC de 24 de septiembre de 2009; y 29 de septiembre de 2011, entre otras. En la STS referenciada se concluye que: *“El Juzgado se limita a encauzar y formalizar la venta que se impone forzosamente al propietario-deudor, pero no le suplanta como tal cedente si no es en el plano instrumental y documental.”*

Este criterio del TS ha sido también seguido en las Sentencias del TSJ de Asturias de 9 de julio de 2009, recurso núm. 922/2007, Resolución núm.1212/2009 (ROJ: STSJ AS 3640/2009); y del TSJ de la Comunidad de Madrid de 8 de junio de 2010, recurso núm. 116/2008, Resolución núm.627/2010 (ROJ: STSJ M 9475/2010); entre otras.

En cualquier caso, esta problemática se resolvió parcialmente a través de la Disposición adicional sexta de la LIVA que permitía a los adjudicatarios en estos procesos ejercer determinadas facultades que, inicialmente le correspondían al transmitente por ser el sujeto pasivo, con el fin de poder sujetar la operación al IVA y, por tanto, para que pudieran deducírselo, en la medida en que tuvieran derecho a ello. Y se resolvió definitivamente a partir del 1 de enero de 2012⁸⁷⁵, al introducirse la regla de la ISP, de manera que, al ser el sujeto pasivo por inversión el destinatario de la adjudicación forzosa, ya podía ejercer todas las facultades inherentes a la condición de sujeto pasivo y, por tanto, efectuar correctamente el deslinde entre el IVA y el ITPO.

Con esta base, existen las siguientes clases de procedimientos habilitados para llevar a cabo la ejecución de las garantías: judiciales y extrajudiciales.

- Los judiciales pueden ser procesos especiales⁸⁷⁶ u ordinarios⁸⁷⁷, según se solicite únicamente la ejecución de la garantía, o también la responsabilidad universal del deudor, respectivamente.
- Mientras que, dentro de los extrajudiciales, hay que distinguir: en primer lugar, el proceso especial previsto en el artículo 129 LH, que permite transmitir ante un notario un inmueble hipotecado siempre que tal posibilidad esté prevista en el título constitutivo de la hipoteca y se cumplan las formalidades previstas en el RH. Y, en segundo lugar, los procedimientos administrativos de ejecución forzosa, generalmente instrumentados a través de subastas públicas.

La DGT ha resuelto, en relación con la ISP, que procede en todos estos casos de transmisión forzosa en ejecución de garantía, excepto en el supuesto de los procedimientos administrativos⁸⁷⁸ sobre el que no se ha pronunciado. No obstante,

⁸⁷⁵ A través de la modificación de la Disposición adicional sexta de la LIVA efectuada por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la LC.

⁸⁷⁶ Regulados en el Capítulo V del Título IV del Libro III de la LEC

⁸⁷⁷ Regulados en la LH y su Reglamento.

⁸⁷⁸ Vid. Resoluciones de la DGT núm.V1415-13 y V1416-13, ambas de 24 de octubre

esta omisión no debe interpretarse, en mi opinión, como una exclusión, sino que bien puede achacarse al hecho de que estas subastas en muchos casos son realizadas por la misma Agencia Tributaria estatal, con lo que las posibilidades de fraude, que es la principal causa del establecimiento de la ISP, desaparece. Pero lo cierto es que, a la luz del artículo 84 LIVA, no cabe duda de que también en estos casos procede la ISP, puesto que la Ley no distingue entre formas de realizar la ejecución, por lo que, cumpliéndose los demás requisitos, hay que concluir que también en el caso de subastas administrativas de inmuebles procede la ISP.

Por último, mencionar que el adjudicatario del inmueble no necesariamente tiene que ser el acreedor garantizado, sino que puede ser un tercero al estar prevista la cesión del remate de la finca ejecutada⁸⁷⁹, lo cual puede tener repercusiones a efectos de considerar si se trata de una primera o ulterior entrega y, por tanto, al deslinde ITPO-IVA. Hay que tener en cuenta que el criterio consolidado de la DGT sobre las cesiones de remate es que, si la misma está prevista en el acto de adjudicación, se considera adquirente al cesionario del remate. Pero, si tal posibilidad no está prevista, entonces nos encontramos ante dos transmisiones: la primera, del deudor ejecutado al adjudicatario del bien, y, la segunda, del anterior al cesionario del remate. Y en cada una de ellas habrá que establecer si la operación tributa finalmente por el ITPO o por el IVA.

d) ENTREGAS VOLUNTARIAS DE INMUEBLES EN EJECUCIÓN DE GARANTÍAS

El último supuesto de ISP son las transmisiones de inmuebles realizadas “voluntariamente” por sus propietarios con la finalidad de cancelar las deudas que garantizan. Las califico como voluntarias a efectos simplemente de distinguirlas de las realizadas a través de procedimientos de ejecución forzosa, a las que me acabo de referir. No obstante, evidentemente se trata de casos en los que realmente el propietario se ve obligado a desprenderse de su inmueble, no realmente por voluntad propia, sino como única solución a su alcance para poder cancelar una deuda, incluso aunque no sea el deudor, sin acabar en un proceso de ejecución

⁸⁷⁹ Opción prevista en el artículo 647.3 de la LEC

forzosa, supuestos que, tras la crisis inmobiliaria, se han multiplicado ostensiblemente.

Pero esta distinción es importante, dado que en las ejecuciones forzosas es requisito imprescindible que se haya incumplido la obligación garantizada, mientras que, en las voluntarias, no tiene porqué darse tal incumplimiento, sino que es precisamente la previsión de que se va a producir el mismo, lo que lleva al deudor a pactar esta solución más pacífica, rápida y sencilla que la ejecución forzosa.

Es importante destacar que transmitente y deudor no tienen porqué coincidir. El transmitente será, en todo caso, el propietario de inmueble dado en garantía, por lo que las condiciones de sujeción de la operación al IVA deben verificarse en relación a él, y no del deudor, en caso de no coincidir.

Básicamente, se trata de dos opciones: la dación en pago y la dación para pago de deudas.

La dación en pago es un modo de extinción de deudas previsto en general para cualquier clase de deuda, en el artículo 1775 CC consistente, en este caso, en que el deudor trasmite al acreedor el inmueble que garantizaba el pago de la deuda, a cambio de la extinción total o parcial de la misma.

En cambio, en la dación o adjudicación para pago, el deudor transmite el inmueble, bien a un tercero, con obligación de asunción y pago de la deuda por éste, o bien al propio acreedor, para que proceda a su enajenación y, con lo obtenido, se cobre la deuda. Es decir, en este segundo caso, se transmite el inmueble junto con la obligación de extinguir la deuda por el adquirente, sea este el acreedor o un tercero⁸⁸⁰. En cualquier caso, la subrogación en la deuda de un tercero requiere siempre el consentimiento expreso del acreedor.

⁸⁸⁰ En relación con las adjudicaciones para pago, la DGT señala en sus Resoluciones núm.V1415-13 y V1416-13, ambas de 24 de octubre: *“En todos estos casos debe entenderse que el adquirente se obliga a extinguir la deuda garantizada, bien porque asume dicho compromiso de forma expresa, bien porque, de acuerdo con el párrafo segundo del artículo 118 de la Ley Hipotecaria, descuenta el importe de la deuda garantizada del precio de la entrega o retiene su importe, o bien porque, si paga todo el precio de la operación, tal pago del precio se entiende realizado con el acuerdo tácito de que el transmitente lo destine a extinguir la deuda garantizada.”*

La segunda opción plantea la duda de si incluiría una operación bastante habitual y que no responde a estas dificultades financieras que he apuntado: las transmisiones de inmuebles en las que el adquirente se subroga en el préstamo que lo grava. Es cierto que la DGT ha parecido inclinarse, si bien con bastante indefinición, por una interpretación extremadamente amplia de este supuesto de ISP⁸⁸¹, pero en mi opinión no es correcta. Es decir, la ISP es un mecanismo diseñado e implementado con una finalidad bien concreta, relacionada directamente con las dificultades que entraña garantizar el cumplimiento de las obligaciones, tanto económicas como formales del IVA en determinados casos muy concretos.

Y, en mi opinión, en una compraventa entre dos sujetos pasivos del IVA, sujeta al IVA sin exención -por ejemplo una primera entrega de edificación o un solar-, cuando los dos sujetos pasivos desarrollan una actividad normal y continua, y no presentan dificultad financiera alguna, por el mero de hecho de que el adquirente se subroga en el préstamo hipotecario que grava la finca que adquiere, queda fuera de estos supuestos, por lo que no tienen sentido aplicar la ISP. Así, en estas operaciones, el contenido esencial o finalidad es la compraventa, siendo la subrogación accesoria; mientras que, en los supuestos de adjudicación para pago, este contenido esencial es la extinción de la deuda, siendo la transmisión del inmueble el modo de instrumentarla.

e) EJECUCIONES DE OBRA

El último supuesto de ISP relacionado con operaciones inmobiliarias, introducido en la LIVA⁸⁸², con efectos a partir del 31 de octubre de 2012, se aplica a las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como a las cesiones de personas para su realización, producidos como consecuencia de contratos formalizados directamente entre el promotor y el contratista (o subcontratistas) para la realización de obras que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Se trata del supuesto más polémico, y su complejidad es enorme dada la cantidad de presupuestos y requisitos que deben concurrir para que se aplique la

⁸⁸¹ Vid. Resoluciones de la DGT núm.V1415-13 y V1416-13, ambas de 24 de octubre.

⁸⁸² Letra f) del artículo 84.Uno.2º de la LIVA introducido por la Ley 7/2012

ISP. La jurisprudencia comunitaria⁸⁸³ ha concluido que, a efectos del IVA, la ejecución de obra viene definida por la obtención de un bien distinto a los que se hayan utilizado para ello, independientemente de que la operación se considere una entrega de bienes o una prestación de servicios.

En cuanto al requisito objetivo, requiere que la ejecución de obra se refiera a una serie de elementos muy concretos, que analizo detenidamente en el Capítulo IV, por lo que sólo esbozaré sus rasgos generales:

- Obras de urbanización de terrenos: aunque sigue siendo una polémica abierta, siguiendo la doctrina consolidada de la DGT⁸⁸⁴, se identifica con la ejecución física de obras sobre los terrenos, no considerándose como tales todas las inevitables actuaciones previas a las mismas (estudios, trámites administrativos, etc.). Con esta base, la DGT considera como ejecuciones de obras de urbanización a efectos de la ISP, no solo las obras nuevas, sino también aquellas que tengan por objeto la reforma o renovación sustancial de suelo ya urbanizado, y ciertas actuaciones que supongan un incremento de las dotaciones públicas de un suelo ya urbanizado.
- Las edificaciones se definen y delimitan en el artículo 6 de la LIVA, tanto en sentido positivo como negativo, a pesar de lo cual resulta imprescindible la intervención de la DGT para acotar el concepto, dada la enorme diversidad de elementos sobre los que existen dudas sobre si se pueden considerar o no edificaciones, al igual que ocurre con las ejecuciones de obras.
- El concepto de ejecución de obras, a efectos de determinar si procede o no la ISP, ha sido construido gracias a la doctrina de la DGT, que ha ido acotando y delimitando su contenido exacto⁸⁸⁵.

⁸⁸³ Sentencia del TJCE, de 14 de mayo de 1985, *Caso C-139/84, Van Dijk's Boekhuis BV contra Staatssecretaris van Financiën*.

⁸⁸⁴ Resolución de la DGT núm.V2583-12, de 27 de diciembre.

⁸⁸⁵ Así, en sentido positivo la DGT ha reconocido la consideración de determinadas actuaciones

- Las rehabilitaciones, tras la obscuridad e indefinición que rodeaba estas obras, finalmente se introdujo en la LIVA un concepto cuantitativo y cualitativo de estas obras. Como curiosidad, la ISP en estas obras, se produce no sólo si el rehabilitador es el propietario del inmueble, sino también en el caso de que la ejecución de las obras sea realizada por el arrendatario que desarrolla su actividad en un local de negocios sobre el mismo.

Por su parte, el cumplimiento del requisito subjetivo requiere la definición de numerosos sujetos típicos de la actividad urbanística, a los que ya me he referido: las figuras del urbanizador, el promotor, el rehabilitador y del contratista de las obras.

En relación con este último, es interesante resaltar que la existencia, bastante habitual, de subcontratistas, no rompe la cadena de la ISP, incluso aunque el promotor no tuviera la consideración de empresario o profesional a efectos del IVA. Es decir, que, con independencia de que, entre el promotor y el contratista principal, se produzca ISP (lo cual dependerá de que el promotor tenga o no la condición de sujeto pasivo del IVA), entre el subcontratista y el contratista principal sí se va a producir la ISP, siempre que se cumplan los requisitos del artículo 84.Uno.2º.f) de la LIVA.

Una aplicación práctica de este caso es el que se produce en las Juntas de Compensación fiduciarias, en las que los propietarios conservan la propiedad de los terrenos aportados a la actuación urbanística, por lo que la Junta actúa como un

como ejecuciones de obra sobre construcciones en sus Resoluciones núm. V2275-11 de 27 de septiembre; o V0552-08 de 13 de marzo. Y, en sentido negativo ha privado de esta consideración, por lo que siguen estando sujetas a IVA porque las realizan empresarios o profesionales, pero no se produce la ISP, a otras actuaciones en sus Resoluciones núm. V2658-07, de 10 de diciembre; V1772-11 de 7 de julio; V1557-11, de 16 de junio; V1827-11 de 18 de julio; V0966-12 de 7 de mayo; V0325-11 de 14 de febrero. Toda esta doctrina fue recogida y sintetizada en la relevante Resolución de la DGT núm. V2583-12, de 27 de diciembre, y reproducida posteriormente en múltiples Resoluciones entre las que destacan las siguientes: V0102-13, V0132-13, V0133-13, V0139-13 y V0140-13 a V0144-13, todas ellas de 17 de enero; V0334-13, de 5 de febrero; V0372-13 a V0381-13, todas ellas de 8 de febrero; o V0847-13 a V0851-13, todas ellas de 15 de marzo. En definitiva, es evidente que se trata de un supuesto complejo por la diversidad de presupuestos objetivos que son susceptibles de entrar en él, y que preocupa sobremanera a los contribuyentes por las consecuencias que tiene sobre sus obligaciones relacionadas con el IVA que resulte o no aplicable la ISP.

agente urbanizador. Por tanto, que, por un lado, la Junta contrata la realización material de las obras a un subcontratista, pero, al mismo tiempo, presta los servicios de urbanización a sus miembros (promotores) como Agente urbanizador (contratista principal). Tal como ha destacado la DGT⁸⁸⁶, desde el momento en el que los propietarios pagan la primera cuota de urbanización o derrama, adquieren la condición de sujeto pasivo del IVA, y dado que la Junta actúa como contratista, se producirá la ISP, siempre que se cumpla el requisito finalista de sujeción al IVA; es decir, siempre que los propietarios urbanicen y promuevan con intención de cesión y no para uso propio, lo cual deberán comunicar a la Junta. Pero, como acabo de aclarar, independientemente de que entre el promotor y la Junta de compensación se produzca, o no, la ISP, entre el subcontratista y el contratista principal sí que se va a producir, siempre que nos encontremos ante un supuesto de los contemplados en la LIVA.

Otro supuesto que ofrece particularidades dignas de mencionar respecto a las ejecuciones de obra con ISP es el que tiene lugar cuando el promotor - es decir, el sujeto pasivo por inversión-, es un sujeto acogido a un régimen especial que se caracterice por la no obligación de devengar IVA (el régimen simplificado; el régimen de agricultura, ganadería y pesca; o el régimen de recargo de equivalencia). En estos casos, se han introducido en la LIVA mecanismos específicos para poder materializar la ISP cuando este proceda según los requisitos generales, concretamente:

- Para el régimen simplificado, en el artículo 123.Uno.B.2º LIVA, de acuerdo con el cual el sujeto pasivo declarará el IVA devengado por ISP a través de las autoliquidaciones normales existentes para este régimen (modelos 310 y 311), pudiendo deducírselas sin ninguna particularidad especial.
- Para el régimen de agricultura, ganadería y pesca, en el artículo 129.Dos.3º LIVA, y para el régimen de recargo de equivalencia en el artículo

⁸⁸⁶ Resolución núm. V0955-13, de 25 de marzo.

154 LIVA. En estos dos regímenes, dado que no existe obligación de declarar ni presentar autoliquidaciones por el IVA, deberán declarar el IVA devengado por ISP a través de un modelo de autoliquidación para transmisiones no periódicas (modelo 309 de la Agencia Tributaria estatal), debiendo ingresar el mismo, sin posibilidad de deducírselo por la propia mecánica de estos regímenes.

Se puede plantear también la posibilidad de que sea el contratista quien esté acogido a un régimen especial, básicamente solo podría ser al régimen simplificado, pero no merece la pena detenerse en ella, dado que los propios límites vigentes para la posible inclusión en este régimen determinan que sea prácticamente imposible que un contratista urbanístico pueda acogerse a este régimen especial, siendo usual que quede excluido del mismo por exceder los límites máximos previstos para poder optar a él.

Para terminar con el análisis de la ISP en las ejecuciones de obra, también se exige a los intervinientes en estas operaciones una serie de requisitos formales para que se pueda aplicar la ISP:

- Así, los contratistas de las obras, sean de urbanización, promoción o rehabilitación, en las facturas que emitan, en aplicación de la regla de la ISP, deberán hacer constar expresamente esta expresión.
- Y los propietarios de los inmuebles sobre los que se ejecutan las obras, en caso de ser entes que normalmente no tienen la consideración de sujetos pasivos del IVA (entes públicos, personas físicas, entidades sin ánimo de lucro, etc.), deberán comunicar de forma expresa al contratista que se ha adquirido dicho inmueble en calidad de empresario o profesional para afectarlo a una actividad empresarial; en definitiva, que se cumplen los requisitos subjetivo, objetivo e intencional de sujeción al IVA.

III.3.-EL REQUISITO OBJETIVO DE SUJECCIÓN AL IVA: LA AFECTACIÓN DEL INMUEBLE A UNA ACTIVIDAD EMPRESARIAL O PROFESIONAL

Otro de los requisitos para que una operación inmobiliaria, en general, quede sujeta al IVA es que el inmueble estuviera afecto a una actividad económica realizada por su propietario. Por tanto, no basta con que el sujeto que realice la operación sea empresario o profesional a efectos del IVA para que la operación quede sujeta a este impuesto, sino que es necesario que el bien objeto de la misma hubiera sido afectado por éste a dicha actividad. En consecuencia, la afectación de un bien por un empresario o profesional a su uso privado determina que su entrega posterior no esté sujeta a este impuesto⁸⁸⁷, sino al ITPO.

Retomo el epígrafe anterior en el que quedó expuesto el concepto de actividad empresarial, desde el punto de vista mercantil.

Con base en el, en principio, la afectación exige cierta habitualidad en el desarrollo de la actividad, puesto que ello conlleva cierta permanencia estable del bien en el patrimonio del sujeto. No obstante, ya señalé al analizar el requisito subjetivo de sujeción al IVA la matización que se ha venido realizando del requisito de la habitualidad; especialmente, en el marco de la actividad urbanística, y las consiguientes operaciones inmobiliarias. Ahora bien, incluso en el caso de empresarios ocasionales, se va a exigir la afectación del inmueble a la actividad urbanizadora, que se traducirá en la incorporación al bien de un valor añadido derivado del inicio, desarrollo y terminación del proceso de ejecución urbanística.

A juicio de la DGT, la afectación debe ser acreditada por el transmitente⁸⁸⁸, autorizando a la Administración a exigir que el sujeto pasivo acredite, mediante **elementos objetivos**, su intención inicial de destinar los bienes al desarrollo de su actividad empresarial futura, como requisito previo para poder deducir estas cuotas antes del inicio de aquélla.

⁸⁸⁷ Como aclara el TJCE en sus Sentencias de 4 de octubre de 1995, *Caso C-291/92, Finanzamt Uelzen contra Dieter Armbrecht*; o de 8 de marzo de 2001, *Caso C- 415/98, Laszlo Bakcsi contra Finanzamt Fürstenfeldbruck*; entre otras.

⁸⁸⁸ Resolución de la DGT núm. V2279-08, de 1 de diciembre.

Para ello, hay que tener en cuenta los criterios recogidos en el apartado 2 del artículo 27 del RIVA, que recoge una lista abierta de los elementos de prueba que, de forma particular, permiten acreditar que la adquisición de bienes y servicios se realiza con la intención de destinarlos al desarrollo de una actividad empresarial o profesional ⁸⁸⁹.

No obstante, a pesar de la claridad de la exigencia de este requisito, lo cierto es que en la práctica resulta difícil de aplicar y probar, teniendo en cuenta que el listado del mencionado precepto es extremadamente abierto y extenso.

En el supuesto de terrenos rústicos, por ejemplo, la prueba de afectación resulta relativamente sencilla, ya que la realización de esta actividad puede demostrarse mediante gran cantidad de documentación: declaraciones tributarias, certificaciones de organismos públicos relacionados con la actividad agrícola, recibos de seguros, facturas de compra y venta de productos relacionados con la actividad agrícola, etc.

Por el contrario, en el caso de terrenos que se declaran afectos a la actividad urbanística, la prueba no resulta tan sencilla, teniendo en cuenta el juego de las exenciones previsto en la LIVA, que analizaré más adelante. En este sentido, la

⁸⁸⁹ Art.27.2 RIVA: "A tal fin, podrán tenerse en cuenta, entre otras, las siguientes circunstancias:

a) 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.

b) 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.

c) 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. A este respecto, se tendrá en cuenta en particular el cumplimiento de las siguientes obligaciones:

a') La presentación de la declaración de carácter censal en la que debe comunicarse a la Administración el comienzo de actividades empresariales o profesionales por el hecho de efectuar la adquisición o importación de bienes o servicios con la intención de destinarlos a la realización de tales actividades, a que se refieren el número 1º del apartado uno del artículo 164 de la Ley del Impuesto y el apartado 1 del artículo 9 del Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios.

b') La llevanza en debida forma de las obligaciones contables exigidas en el Título IX de este Reglamento y, en concreto, del Libro Registro de facturas recibidas y, en su caso, del Libro Registro de bienes de inversión.

d) 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.

e) Haber presentado declaraciones tributarias correspondientes a tributos distintos del Impuesto sobre el Valor Añadido y relativas a la referida actividad empresarial o profesional.

DGT⁸⁹⁰ establece dos elementos de prueba objetivos, con base en el artículo 27 RIVA, para acreditar que un terreno va a destinarse a una finalidad empresarial:

1º) La **naturaleza** del uso previsto, de manera que, si éste es previsiblemente empresarial (polígono industrial, uso terciario no residencial,...), puede presumirse su futura afectación empresarial.

Mientras que, si el terreno es de uso residencial, no bastaría con considerar la naturaleza de los terrenos para aplicar la presunción, sino que se necesitarían otros elementos objetivos que puedan confirmar que el destino de los terrenos son actividades empresariales, lo cual nos lleva al segundo criterio que establece la DGT.

2º) El **tamaño**, expresado en metros de edificabilidad del terreno a adjudicarse, de manera que, si se trata de un propietario al que se le han adjudicado pocos metros, se puede presumir que los va a destinar a consumo, mientras que, si la extensión a adjudicar es considerable, puede presumirse que su destino va a ser vender, ceder o adjudicar por cualquier título las parcelas o las edificaciones que éstas alberguen posteriormente.

En este caso, como señala la DGT “[...] si una vez concluida la urbanización este propietario destina una parte de los terrenos adjudicados a su consumo final, se producirá un supuesto de autoconsumo de bienes, salvo que sea capaz de acreditar que la intención inicial siempre fue dedicar tal parte a dicho consumo final, en cuyo caso la ulterior transmisión de los terrenos afectados quedaría al margen del Impuesto.”

Ahora bien, es importante destacar que estos criterios se aceptan de forma provisional -es decir, únicamente a efectos de deducción previa del IVA soportado como consecuencia del devengo de los costes de urbanización-, por lo que, por un lado, pueden ser destruidas mediante prueba en contrario, y, posteriormente, puede ser objeto de comprobación sobre el destino final otorgado a las parcelas.

⁸⁹⁰ Resolución de la DGT núm. V1175-05, de 17 de junio.

III.4.-EL REQUISITO DE LA INTENCIONALIDAD ONEROSA PARA LA SUJECCIÓN AL IVA

Para terminar, el último de los requisitos que debe cumplirse para que la operación pueda definirse como sujeta al IVA es la intencionalidad onerosa, siendo el que entraña una mayor dificultad de comprobación para la Administración, y de prueba para el contribuyente.

De acuerdo con este requisito, la entrega de un inmueble quedará dentro del ámbito del IVA sólo si el adquirente tiene intención de afectarlo o destinarlo a una actividad empresarial o profesional.

Por tanto, el incumplimiento de este requisito intencional final rompe, al menos en teoría, cualquier supuesto de sujeción al IVA, aunque se cumplan el resto de requisitos. Es decir, no se considera empresario a efectos del IVA a quien promueve o urbaniza para promover, y destinar el inmueble a uso propio, ya que se le considera consumidor final, y, por tanto, destinatario de soportar la carga tributaria del IVA, al ser el último miembro de la cadena de repercusión.

Un caso bastante frecuente afecta a propietarios que van a destinar los terrenos edificables para construirse una vivienda para uso propio (supuestos de autopromoción que analizo en el epígrafe III.5.2). En estos casos, no se le considerará promotor, ni siquiera ocasional, con todas las consecuencias fiscales que esta conclusión conlleva. Es decir, si entrega los terrenos a un sistema de ejecución con transmisión de la propiedad, dicha entrega estará no sujeta al IVA, y sujeta al ITPO. Si no transmite la propiedad, y, en cualquier caso, siempre que se le repercutan cargas de urbanización, no tendrá derecho a deducirse el IVA soportado, etc.

Lo cierto es que en la práctica, son relativamente habituales los casos de autopromoción en los que los propietarios se van deduciendo el IVA soportado durante todo el proceso de urbanización. Como estos sujetos no repercuten IVA porque no realizan entregas habituales, y ni siquiera van a realizar la entrega de las fincas resultado, solicitan la devolución del IVA al final de cada año y cuando llega el

momento de la entrega del terreno urbanizado -que es cuando deberían repercutir el IVA al comprador e ingresarlo-, lo destinan a uso propio, con lo que tal repercusión nunca se produce, y, en cambio se ha beneficiado de la deducción y devolución del IVA soportado; derecho que, como particular, no tenía.

El problema para la Administración radica en demostrar que el sujeto urbanizó con **intención inicial** de destinarlo a uso propio y no a la venta, teniendo en cuenta que el sujeto pasivo siempre va a alegar que sí era su intención, pero que por circunstancias sobrevenidas (no encontrar comprador, por ejemplo), no ha podido venderlo, y que esto no afecta al requisito intencional -que es el que delimita si la operación queda sujeta o no al IVA y, en consecuencia, si que debe tributar por el IVA o por el ITPO-.

En este sentido, tal como sostiene la DGT: *“la circunstancia que determina la adquisición de la condición de empresario o profesional es el destino previsto para los terrenos cuya urbanización se promueve. Por tanto, si se tiene la intención de proceder a la venta, adjudicación o cesión de dichos terrenos, entonces el promotor de su urbanización adquirirá la condición de empresario o profesional a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, si no la tuviera previamente, quedando la posterior transmisión de los mismos sujeta”*⁸⁹¹.

La base de este derecho se encuentra en la jurisprudencia comunitaria, concretamente en la conocida como Sentencia Gabalfrisa⁸⁹², que reconoce el derecho a la deducción de los sujetos pasivos de manera inmediata; esto es, desde el momento de la adquisición de los bienes que se van a destinar a la actividad empresarial, aun cuando ésta no haya comenzado efectivamente.

Ahora bien, al tiempo, dicha Sentencia precisa que *“el artículo 4 de la Sexta Directiva no impide, sin embargo, que la Administración Tributaria exija que la **intención declarada** de iniciar actividades económicas que den lugar a operaciones sujetas al impuesto se vea confirmada por elementos objetivos. Por tanto, la*

⁸⁹¹ Contestación a Consulta núm. 0701-02, de 8 mayo (JUR 2002\248766).

⁸⁹² STJCE, de 21 de marzo de 2000, Caso C-110/98, Gabalfrisa, S.L. y otros contra Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

condición de sujeto pasivo sólo se adquiere definitivamente si la declaración de la intención de iniciar las actividades económicas previstas ha sido hecha de buena fe por el interesado. En las situaciones de abuso o de fraude en las que, por ejemplo, este último ha fingido querer ejercer una actividad económica concreta, pero en realidad ha pretendido incorporar a su patrimonio privado bienes que pueden ser objeto de deducción, la Administración Tributaria puede solicitar, con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas". (El subrayado es mío)

En definitiva, la comprobación sobre la concurrencia del requisito intencional tratará de apreciar si, con los indicios de que se dispone en el momento de efectuar estas adquisiciones, parece razonable suponer que los bienes y servicios van a ser destinados al desarrollo de una actividad empresarial, o no. Y, en todo caso, el control de la verdadera intención del sujeto pasivo deberá efectuarse, *a posteriori*, exigiendo la devolución de las cuotas deducidas en caso de que la intención inicialmente declarada no se corresponda con la realidad constatada posteriormente.

Ahora bien, también puede darse el caso contrario; es decir, un sujeto que, en principio, no se deduce las cuotas de IVA soportado porque no prevé destinar el inmueble a la venta o a actividad empresarial alguna pero que, posteriormente, sí que lo hace. En este caso, no produce el mismo efecto, según el discutible criterio de la DGT. Es decir, es el caso de quien urbaniza y promueve para uso propio pero, al finalizar las obras, decide destinar el inmueble al mercado, transmitiéndolo a un tercero. En este caso, en mi opinión, el autopromotor adquiere la condición de sujeto pasivo del IVA, pudiendo regularizar la situación dentro del período de prescripción; es decir, en mi opinión podría regularizar el IVA soportado (siempre que cumpliera todos los requisitos de deducibilidad del mismo) y compensarlo con el IVA repercutido en la venta del inmueble. Pero no es este el criterio de la DGT, que, de forma reiterada, ha dictaminado que estos casos de cambio de destino previsible siguen quedando fuera del ámbito del IVA dado que, por un lado, no se cumple el requisito del destino previsible (no aceptando por tanto la posibilidad de modificación del mismo) y, por otro lado, el promotor no ha presentado declaraciones del IVA

anteriores a la entrega del inmueble⁸⁹³.

A efectos prácticos, el cumplimiento de estos requisitos ofrece múltiples dificultades. La LIVA entiende iniciadas las actividades empresariales desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, **confirmada por elementos objetivos**, de destinarlos al desarrollo de tales actividades⁸⁹⁴.

Además, para complicar aún más tal comprobación, la DGT introdujo un requisito adicional y de difícil justificación, en su Resolución núm. V1175-05, de 17 de junio, en relación a la ejecución mediante Agente urbanizador, al exigir que la intencionalidad de venta o cesión de los terrenos resultado de la urbanización, adjudicados a cada propietario, debía cumplirse respecto de todas las parcelas incluidas dentro del programa urbanístico de un mismo adquirente para que se le pudiera considerar promotor. Si finalmente no vendía alguna de las parcelas que se le adjudicaban al finalizar, perdía tal condición.

Esta exigencia del “promotor en bloque”, y no en relación con cada terreno, no es defendible, y ocasiona una importante inseguridad jurídica para el administrado, teniendo en cuenta las dificultades a que se puede enfrentar un propietario para vender su parcela (que no la venda no quiere decir necesariamente que no la tenga en venta). Y el elevado lapso temporal de ejecución de los programas urbanísticos en comparación con el período legal de prescripción de los impuestos afectados (4 años).

Es decir, quizá conceptualmente, esta exigencia responde al cumplimiento ideal del requisito finalista del IVA, pero lo cierto es que, a efectos prácticos, resulta totalmente indefendible.

⁸⁹³ Contestaciones de la DGT a las Consultas núm.1588-97, de 15 de julio; o 1246/98, de 8 de julio

⁸⁹⁴ El artículo 5.Dos LIVA añade que: “Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. “

Planteo el siguiente supuesto práctico: un programa urbanístico, que después de varios años, finaliza con adjudicación de las parcelas resultado. A lo largo del mismo, para simplificar el supuesto, voy a suponer que se cumplían todos los requisitos de sujeción al IVA de todos los hechos imponible que se iban produciendo (entrega de terrenos, ejecución de las obras con repercusión de las derramas, transmisiones de derechos de aprovechamiento antes de la finalización, etc.). Al finalizar la actuación, se adjudicarían las parcelas en función de los derechos de aprovechamiento que se adquirieron.

Aplicando el criterio de la DGT establecido en dicha consulta, si un adjudicatario prosee varias parcelas y, tras la adjudicación, vende unas y otras no, supondría que pierde la consideración de promotor con lo que habría que revertir todas las operaciones que se habían sujetado al IVA, suponiendo que no hubiera prescrito el derecho a ello; es decir, recalificar sus entregas como no sujetas al IVA y sujetas al ITPO, y perder el derecho a deducción del IVA que soportó como empresario, al no tener derecho a ello.

Esta reversión implicaría el inicio de varios procedimientos de regularización por parte de todos sujetos que estuvieron implicados (procedimiento de rectificación de bases imponible, devolución de ingresos indebidos por el IVA indebidamente soportado si no tuvo derecho a su deducción, liquidación del ITPO), con el consiguiente coste económico y de gestión para todos ellos, y para la Administración. Por estas razones, este criterio resulta, en mi opinión, ciertamente desacertado.

En relación con la prueba de intención de venta del resultado de la actividad, creo que merece la pena mencionar los elementos objetivos que señaló la DGT⁸⁹⁵ en relación con otro impuesto, el IAE, pero que, en mi opinión, pueden aplicarse al IVA por la práctica identidad que ya apunté entre los objetos imponible de ambos impuestos: *“La expresión “gestiones para la venta” empleada en esta y anteriores*

⁸⁹⁵ Resolución de la DGT núm. V0246-08 de 6 de febrero.

contestaciones a consultas relativas a la actividad de promoción inmobiliaria, debe entenderse en su sentido normal o usual, es decir, cualesquiera actuaciones o gestiones, sean del tipo que sean (anuncios, carteles, oficinas de información, oficinas de venta, etc.) cuya finalidad última sea, precisamente, ofrecer, promover y conseguir la venta de los terrenos o de las edificaciones.”

III.5.-SUPUESTOS CONFLICTIVOS DE NO SUJECCIÓN AL IVA

El cumplimiento de los tres requisitos de sujeción al IVA determina que, en general, la operación va a quedar sujeta a dicho impuesto (sin perjuicio de las exenciones que puedan resultar aplicables), por considerarse que, tal como dispone el artículo 20 de la LGT⁸⁹⁶, ha tenido lugar el hecho imponible fijado por la ley cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Ahora bien, como se señala en el mismo precepto, “la propia norma podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción.”⁸⁹⁷

Nótese que la LGT fija el establecimiento expreso de los supuestos de no sujeción como posibilidad, y no como presupuesto necesario para su efectividad. En este sentido, un sector doctrinal mayoritario, encabezado por SAINZ DE BUJANDA⁸⁹⁸, defiende que la no sujeción se produce de forma automática por el no cumplimiento de la sujeción definida por la norma. Siguiendo con este razonamiento, las normas que definen la no sujeción serían meramente aclaratorias sobre supuestos más o menos problemáticos por ofrecer dudas interpretativas, por lo que la exclusión de la sujeción no se produce realmente porque exista una norma que la reconozca expresamente, sino porque el supuesto queda fuera de la delimitación de hecho imponible y sujeto pasivo definidos por la Ley. Por tanto, si las normas que declaran supuestos de no sujeción no existieran, esto no impediría que los mismos

⁸⁹⁶ Artículo 20.1 de la LGT

⁸⁹⁷ El origen de la fórmula legal de la “no sujeción” en España tiene su origen precisamente en la normativa del ITPAJD, concretamente en el TR de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre Sucesiones y sobre TPYAJD aprobado por Decreto 1018/1967, siendo incorporada posteriormente a la LGT.

⁸⁹⁸ SAINZ DE BUJANDA, F., *Teoría jurídica de la exención tributaria. Informe para un coloquio*, Hacienda y Derecho, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, Vol.III, p.426. *Vid.* también en el mismo sentido: CORTES DOMINGUEZ, M., *Ordenamiento Tributario Español*, Civitas, Madrid, 1985, Tomo I, p.219; PÉREZ DE AYALA, J.L y GONZÁLEZ GARCÍA, E., *Curso de Derecho Tributario*, Edersa, Madrid, 1986, Tomo I, p.216; MARTÍNEZ LAFUENTE, A., *Derecho Tributario. Estudios sobre la jurisprudencia tributaria*, Civitas, Madrid, 1985, p.214.

supuestos estuvieran no sujetos al impuesto, porque el efecto jurídico debería ser el mismo, esté o no el supuesto de no sujeción reconocido de forma expresa.

Ahora bien, estando de acuerdo con esta opinión, lo cierto es que su aplicación práctica en el sentido de que las normas hubieran renunciado a enumerar supuestos de no sujeción, conlleva un riesgo inherente de fraude fiscal, ya sea por ignorancia o, por error de interpretación. Para evitar este riesgo, las normas de cada impuesto recogen de forma expresa aquellos supuestos de no sujeción que el Legislador ha considerado que pueden ofrecer más dudas de interpretación⁸⁹⁹. Así, se ofrece un servicio inestimable a los sujetos pasivos, a los órganos administrativos que deben aplicar los tributos, y a los órganos jurisdiccionales frente a los que se plantean las discrepancias entre los anteriores.

Así, en el caso del IVA, la Ley define una serie de supuestos que en principio, podrían estar sujetos al IVA de verificarse los tres requisitos, pero quedan al margen de este impuesto por entender que quedan fuera de alguno de ellos, por lo que se declaran expresamente como no sujetos.

Como excepciones, se trata de supuestos conflictivos, que es interesante estudiar, concretamente: la tributación de las entregas de inmuebles incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial; la autopromoción; y la cesión obligatoria de terrenos a la Administración actuante.

III.5.1.-INMUEBLES INCLUIDOS EN LA TRANSMISIÓN DE LA TOTALIDAD DE UN PATRIMONIO EMPRESARIAL

La normativa actual que regula la tributación que recae sobre los inmuebles incluidos dentro de un patrimonio empresarial que se transmite es ciertamente defectuosa. La razón es un aparente “olvido” de nuestro Legislador al rectificar la LIVA en 2008, pero no la norma conexas del TRITPAJD, obviando la relación existente entre ambos impuestos en las operaciones inmobiliarias.

⁸⁹⁹ SAINZ DE BUJANDA, F., *Teoría jurídica de la exención tributaria. Informe para un coloquio*, Hacienda y Derecho, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, Vol.III, p.429: se trata de hipótesis que “...sin estar lógicamente comprendidas en los presupuestos de hecho previstos en la norma, pueden, no obstante, dar origen, por diversas razones, a la creencia de que si lo están”.

En principio, de conformidad con el artículo 4.2.b) LIVA, quedan sujetas a este impuesto las transmisiones de la **totalidad** o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, **incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas**. Sin embargo, la misma Ley, en su artículo 7.1º, establecía la no sujeción al IVA de la transmisión del patrimonio empresarial, siempre que se cumplan ciertos requisitos, entre los que se encontraban que la transmisión fuera de la totalidad del patrimonio y la continuidad de la misma actividad. Ambos requisitos han sido ostensiblemente matizados, como se verá a continuación.

La justificación de esta excepción, con origen en el derecho comunitario⁹⁰⁰, fue y sigue siendo incentivar la transmisión de los negocios, facilitándola al simplificar el trámite y las cargas fiscales con el fin de no agravar la situación financiera del empresario -que se ve obligado a cesar en su actividad, transmitiendo su patrimonio, para que continúe un tercero-, ni la del adquirente -que, en lugar de empezar de cero, parte de una estructura productiva ya existente a la que dota de continuidad-.

Ahora bien, el problema de esta regla se produce cuando dentro de dicho patrimonio existen inmuebles, ya que, por el precepto referido, la transmisión de los mismos quedarían no sujeta al IVA y, por aplicación del principio de doble imposición, un mismo hecho imponible no puede quedar sujeto a dos tributos distintos, por lo que tampoco podrían sujetarse al ITPO. La solución a estos casos, para evitar el fraude fiscal que podía incentivar la existencia de esta norma, se ha articulado mediante dos mecanismos:

1º) Por el lado del IVA, estableciendo unos requisitos estrictos para que la operación quede efectivamente no sujeta al IVA, de manera que, si no se cumplen todos estos requisitos, no se aplicaría la no sujeción, y la operación tributaría por este impuesto.

⁹⁰⁰ El artículo 7 de nuestra LIVA no es sino una transposición al ordenamiento interno del artículo 19 de la Directiva 112/2006/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2º) Y, por el lado del ITPO, mediante el establecimiento de una excepción a la incompatibilidad general entre el IVA y el ITPO de manera que, cuando, por el cumplimiento de los requisitos para ello, la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial quede no sujeta al IVA, la transmisión de los inmuebles incluidos en dicho patrimonio tributará por el ITPO.

III.5.1.1.-REQUISITOS PARA LA NO SUJECIÓN AL IVA DE LA TRANSMISIÓN DE LA TOTALIDAD DE UN PATRIMONIO EMPRESARIAL

Los requisitos tradicionalmente exigidos para que la transmisión de un patrimonio empresarial quedara no sujeta al IVA, recogidos en el artículo 7 LIVA, eran inicialmente tres: **totalidad** del patrimonio, **singularidad** del adquirente y **continuidad** de la actividad.

No obstante, estos requisitos, en la práctica, devenían tan rígidos que el pretendido incentivo se limitaba considerablemente hasta prácticamente desaparecer, por lo que fueron debidamente matizados por la jurisprudencia europea, y finalmente incorporados a nuestro Ordenamiento a través de la modificación del referido precepto de la LIVA, efectuado por la Ley 4/2008. Esta modificación excluye, de forma expresa, la no sujeción de las transmisiones efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el artículo 5.1.d) LIVA

El requisito de la **totalidad** exige que el transmitente transmita todos los elementos integrantes de su patrimonio empresarial, de manera que no se acepta la no sujeción en el caso de transmisión de elementos aislados (con excepción de saldos de tesorería), especialmente, si se trata del local donde se realiza la actividad⁹⁰¹.

⁹⁰¹ Resolución de la DGT núm. V0017-97, de 26 de diciembre.

En el supuesto de que el transmitente tenga varias ramas de actividad, ha habido muchas discrepancias al respecto. Así, el TEAC ha interpretado de forma excesivamente restrictiva, en mi opinión, este concepto, entendiendo que si el transmitente posee varias ramas de actividad y transmite una de ellas, pero continúa con otra/s, no se entendería cumplido este requisito⁹⁰².

No obstante, la jurisprudencia del TJCE ha concluido, de forma rotunda, que el concepto de totalidad del patrimonio empresarial debía circunscribirse al de rama de actividad, entendida como cada patrimonio separado dentro de una unidad empresarial, susceptible de constituir una actividad económica autónoma⁹⁰³, y que, en consecuencia, en ningún caso, puede extenderse a la mera cesión de bienes⁹⁰⁴. Y, la DGT ha aplicado la doctrina del Tribunal europeo⁹⁰⁵.

En cuanto a la **singularidad del adquirente**, exige que la transmisión se realice a favor de un solo adquirente. Este requisito parece lógico si la causa de la no sujeción está en evitar el desmembramiento de un patrimonio empresarial, que no se evitaría si se cumple el primer requisito, transmitiéndose la totalidad del mismo pero a favor de varios adquirentes. No obstante, por razones obvias, el requisito

⁹⁰² Resoluciones del TEAC: de 5 de abril de 1995 (JT\1995\711); de 21 de septiembre de 1995 (JT\1995\1436); de 4 de octubre de 1995 (JT\1995\1518); de 29 de enero de 1998 (JT\1998\329); de 27 de febrero de 1998 (JT\1998\568); de 12 de marzo de 1998 (JT\1998\652); de 29 de mayo de 1998 (JT\1998\1396); de 28 de enero de 2000 (JT\2000\31); de 13 de julio de 2005 (JUR\2005\279245); de 28 de septiembre de 2005 (JT\2005\1572); de 2 de abril de 2008 (JUR\2008\237964) y de 8 de octubre de 2009 (JT\2009\95).

⁹⁰³ Sentencias de TJCE, de 13 de diciembre de 1991, *Caso C-164/90, Muwi Bouwgroep BV contra Staatssecretaris van Financiën*; de 13 de octubre de 1992, *Caso C-50/91, Commerz-Credit-Bank AG-Europartner contra Finanzamt Sarbrücken*; y de 15 de enero de 2002 (TJCE\2002\14) *Caso Andersen og Jensen ApS contra Skatteministeriet*; entre otras.

⁹⁰⁴ Sentencias del TJCE, de 27 de noviembre de 2003, *Caso C-497/01, Zita Modes Sàrl contra Administration de l'enregistrement et des domaines*; y de 29 de abril de 2004, *Caso C-137/02, Finanzamt Offenbach am Main-Land contra Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR*.

⁹⁰⁵ En la contestación a la Consulta número V1574-06 de 21 de julio de 2006, la DGT dispuso que: “*La no sujeción está condicionada a que los elementos transmitidos sean los elementos patrimoniales constitutivos de una o varias ramas de la actividad empresarial del transmitente, siempre que se trate de la transmisión de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyan una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma. A estos efectos, no constituye transmisión de rama de actividad la transmisión de las existencias de la empresa o de uno o varios elementos de su activo empresarial.*”

En consecuencia, si la transmisión, aun teniendo por objeto el total del patrimonio empresarial o profesional del transmitente, únicamente consiste en la liquidación del remanente de un activo, de forma que no se transmite un conjunto de elementos susceptibles de funcionar autónomamente, sino que lo que se procede es a la liquidación de los elementos que permanecen en el patrimonio empresarial o profesional, a la venta de esos elementos no le será aplicable la no sujeción al impuesto. “ Se reitera entre otras en la Resolución V1607-07, de 20 de julio.

cede si son varios los adquirentes pero afectan el patrimonio a una comunidad de bienes que continúa con la actividad, puesto que estos entes tienen la consideración de sujetos pasivos del impuesto, como ya analicé, al constituir un patrimonio separado susceptible de imposición.

Por último, el requisito de la **continuidad** exige que el adquirente continúe con el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales que realizaba el transmitente con el patrimonio adquirido. Este requisito, a pesar de extraerse del tenor literal de la Ley, no resultaba, en mi opinión, nada acertado, ya que lo realmente importante es que el patrimonio adquirido continúe afecto a una actividad productiva, siendo improcedente si dicha actividad es, o no, la misma que realizaba el transmitente. En este sentido se pronunció el TJCE, en diversas Sentencias⁹⁰⁶, entre las que destaca la de 27 de noviembre de 2003 y, en aplicación de la misma, la DGT en contestación a diversas Consultas⁹⁰⁷, lo recogió.

⁹⁰⁶ Sentencias del TJUE, de 27 de noviembre de 2003, *Caso C-497/01, Zita Modes Sàrl contra Administration de l'enregistrement et des domaines*. Con anterioridad, el mismo Tribunal se había pronunciado incidentalmente en este ámbito en las Sentencias de 8 de junio de 2000, *Caso C-98/98, Commissioners of Customs and Excise y otros contra Midland Bank plc.*; y de 22 de febrero de 2001, *Caso C-408/98, Abbey National plc contra Commissioners of Customs & Excise*.

⁹⁰⁷ Consulta DGT número 1142/04 de 30 de abril de 2004: "... aún siendo necesario que el adquirente deba tener la intención de explotar el patrimonio empresarial y no simplemente la de liquidar de inmediato la actividad en cuestión, no es menos cierto que la actividad económica que realice el adquirente no ha de ser la misma que venía desarrollando el transmitente."

Consulta DGT número V0834-08 de 22 de abril de 2008: "El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en lo sucesivo, el Tribunal) señala en el apartado 40 de la sentencia de 27 de noviembre de 2003 que, "el concepto de «transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes» debe entenderse en el sentido que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias".

En este sentido, la disposición adicional segunda, apartado uno, del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, sobre referencias a la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las directivas y reglamentos de las Comunidades Europeas contenidas en distintas disposiciones, señala lo siguiente:

"1. Las referencias que el artículo 7.1º.b) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, hace a las operaciones del artículo 1 y a la definición de rama de actividad del artículo 2, apartado 4, de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las directivas y reglamentos de las Comunidades Europeas, siempre que las operaciones tengan derecho al régimen tributario regulado en el título I de la citada Ley, se entenderán hechas al régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de ramas de actividad y canje de valores definidos en el artículo 83 de esta Ley".

Por su parte, el artículo 83.4 de la citada Ley dispone que "se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para

Finalmente, la Ley 4/2008 reconoció, expresamente, en su Exposición de motivos, la actualización de los supuestos de no sujeción a la jurisprudencia comunitaria en el sentido que he apuntado⁹⁰⁸. Esta Ley ha modificado el artículo 7 LIVA que, en su nueva redacción, dispone que: “ A los efectos de lo dispuesto en este número, resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.”

Hay que concluir, en definitiva, sobre el requisito de la continuidad que lo importante, por ser el fundamento de la no sujeción al IVA, es que los elementos transmitidos sigan afectos a una actividad empresarial. Por ello se excluye de la LIVA, de manera expresa, la mera cesión de los bienes y derechos sin esta finalidad.

III.5.1.2.-SUJECIÓN AL ITPO DE LOS INMUEBLES INCLUIDOS EN UN PATRIMONIO EMPRESARIAL, CUYA TRANSMISIÓN ESTA NO SUJETA AL IVA

En el último párrafo del artículo 7 TRLITPAJD, se establece la sujeción al ITPO de las entregas de los inmuebles que estén incluidos en la transmisión de **la totalidad** de un patrimonio empresarial, cuando, por las circunstancias concurrentes,

la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan”.

Como se deduce del precepto mencionado, el concepto de rama de actividad que se regula en el mismo coincide sustancialmente con el que establece el Tribunal en la sentencia que se ha reproducido. Por tanto, es factible la aplicación del concepto nacional sin contravención del principio de interpretación uniforme del derecho comunitario, establecido igualmente de forma reiterada por el Tribunal.

En consecuencia, no cabe exigir la transmisión de la totalidad del patrimonio, para que la operación quede al margen de su sujeción al tributo, sino que basta la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa que sea capaz de desarrollar una actividad económica autónoma. En la medida en que los activos, y pasivos en su caso, que se incluyen en un conjunto patrimonial puedan ser considerados como una rama de actividad en el sentido que se ha descrito, ha de considerarse que su transmisión tiene por objeto una universalidad parcial de bienes y, por tanto, está no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por el contrario, cualquier otra transmisión de activos empresariales que no pueda ser considerada como rama de actividad deberá tratarse como una operación al margen de la no sujeción que establece el artículo 7.1º de la Ley 37/1992, sujeta al tributo, en consecuencia.”

⁹⁰⁸ VI [...] “En segundo lugar, se actualizan los supuestos de no sujeción de las transmisiones globales de patrimonio, adecuando la norma legal a la jurisprudencia comunitaria, básicamente, a la Sentencia de 27 de noviembre de 2003, recaída en el Caso C-497/2001, Zita Modes Sàrl contra Administration de l'enregistrement et des domaines, resolviendo las diversas dudas planteadas en aplicación del precepto que se modifica, el artículo 7.1.º de la Ley antes citada.”

la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Ante todo, hay que destacar el carácter marcadamente excepcional de este supuesto, ya que rompe uno de los pilares básicos de nuestro sistema tributario, como es el de evitar la doble imposición, si bien se trata de una excepción plenamente justificada. De otra forma, la transmisión de estos inmuebles quedaría libre de tributación, lo cual, sin duda, provocaría un elevado incentivo para utilizar este tipo de operaciones con la única finalidad de elusión fiscal, distorsionando el tejido productivo nacional y minorando los ingresos tributarios.

Ahora bien, al margen de la excepcionalidad de la medida, hasta las rectificaciones de la LIVA que acabamos de ver, la problemática de la tributación de estas operaciones se centraba básicamente en la prueba de los rígidos requisitos de no sujeción al IVA. Si se cumplían los mismos, la operación quedaba no sujeta al IVA y, la entrega de los inmuebles incluidos en el patrimonio empresarial transmitido, sujeta al ITPO. Y, en el supuesto de que no se cumplieran los mismos -lo cual no era tan extraño, dada como he mencionado, su extrema rigidez-, la operación quedaba sujeta al IVA. Si, dentro de dicho patrimonio existieran inmuebles la tributación final de los mismos (por el IVA o por el ITPO) dependía de la compleja casuística que rodea estas operaciones, que es precisamente el objeto de esta tesis; es decir, del tipo y situación de cada inmueble, que determinaba si resultaba o no aplicable alguna exención del IVA y, en caso afirmativo, si se podía o no renunciar a dicha exención (teniendo en cuenta las excepciones existentes) y, en caso afirmativo, si finalmente, se ejercía o no el derecho a la renuncia.

Pero, tras la flexibilización de los requisitos en la normativa del IVA, se produjo un problema adicional y totalmente evitable, al no modificarse en el mismo sentido la normativa del ITPO que siguió haciendo referencia a la “totalidad del patrimonio empresarial”. De manera que, a partir de ese momento, la transmisión de patrimonios empresariales no globales quedaban no sujetas al IVA siempre que constituyan una unidad económica autónoma, incluyendo los inmuebles contenidos en él, que quedaban sujetos al ITPO pero, si atendemos al sentido literal de la norma, únicamente en los casos de transmisión global, no parcial.

Este descuido ha provocado una brecha en la fiscalidad de las operaciones inmobiliarias difícilmente justificable, ante la cual el criterio administrativo, basándose en una interpretación finalista o teleológica, es claro y unánime, a la par que discutible: se sujetan al ITPO las entregas de inmuebles incluidos en patrimonios empresariales transmitidos ya sea total o parcialmente, siempre que constituyan una unidad de explotación independiente.

En mi opinión, el criterio administrativo es dogmáticamente correcto, con base en el criterio finalista. Es decir, si hay un aspecto indiscutible en estas operaciones es que se trata de un supuesto excepcional en nuestro ordenamiento, al sujetar, de forma expresa, al ITPO una operación esencialmente empresarial. Y esto es así por un motivo muy concreto. Y otro hecho indiscutible es que el último párrafo del artículo 7.5 TRLITPAJD no tiene razón de ser si no es conectado con el artículo 7.1 LIVA.

Por ambos motivos, el “olvido”, consciente o no, del Legislador al rectificar, acertadamente, un precepto de la norma de un impuesto, pero no el precepto conectado de la norma de otro impuesto, está permitiendo una discriminación fiscal injustificada, incentivando el fraude fiscal. Si se transmiten inmuebles dentro de un patrimonio empresarial global quedarán sujetos al ITPO, pero si se escinde la empresa en dos ramas de actividad (algo no siempre fácil de verificar) y se transmiten los inmuebles con una de ellas, quedarán sin gravamen alguno.

Ahora bien, del tenor literal de la norma no puede negarse que la interpretación administrativa, y mi opinión a favor de la misma, no son correctas dado que el significado del término “totalidad” es unívoco.

En definitiva, en mi opinión, es imprescindible que el Legislador modifique cuanto antes el tenor literal del artículo 7.5 del TRLITPAJD, conectándolo con el artículo 7.1 LIVA, suprimiendo el término “totalidad”, y aplicando el supuesto excepcional también a los inmuebles incluidos dentro de patrimonios empresariales parciales, que se transmitan siempre que constituyan unidades económicas independientes.

Alternativamente, son muchas las voces que proponen suprimir este supuesto excepcional, ya que lo consideran injustificado por dos motivos: no procede sujetar una operación empresarial al ITPO, siquiera parcialmente; y el objetivo de la no sujeción al IVA de estas operaciones es establecer un beneficio fiscal, al incentivar y facilitar el cambio de titularidad de un negocio en marcha, evitando costes financieros indeseables. Por ello, someter a gravamen los inmuebles afectos a la actividad no parece una medida muy recomendable.

Sentadas estas bases genéricas, procede analizar si es posible la aplicación de la no sujeción al IVA en el supuesto de transmisiones totales de patrimonio afecto a actividades urbanísticas. La conclusión sobre esta cuestión ha experimentado una notable variación, provocada por los cambios de criterio sobre el alcance y extensión de los requisitos de totalidad, singularidad y continuidad, que ya he analizado. Por tanto, y tras las últimas sentencias del TJCE y la interpretación de las mismas realizada por la DGT, se puede concluir que, como regla general, el supuesto de no sujeción del art.7 LIVA no se va a aplicar a los promotores inmobiliarios ocasionales.

Y, como excepción, sólo en el supuesto en que la transmisión de los terrenos quedara no sujeta al IVA por alguna causa excepcional, o sujeta pero exenta, y no se renunciara a la exención, las entregas de los terrenos y demás inmuebles incluidos dentro del patrimonio empresarial transmitido quedará sujeta al ITPO. Y la tributación por el ITPO no ofrece, en principio, ninguna particularidad, salvo las que pueden derivarse de algún sistema de gestión urbanística que defina las entregas de los terrenos como sujetas pero exentas al ITPO, o la aplicación, en general, de alguna exención a este impuesto; cuestión que abordo más adelante.

III.5.1.3.-SUJECIÓN AL IAJD DE LOS TRASPASOS DE ESTABLECIMIENTOS MERCANTILES

Al margen del deslinde ITPO-IVA, la transmisión de patrimonios empresariales con los requisitos que acabo de definir: continuidad, singularidad del adquirente y totalidad, ofrecen una última cuestión que, en mi opinión, resulta interesante analizar relacionada con el IAJD.

Ante todo, no hay que olvidar que el punto de partida de cualquier análisis sobre la tributación indirecta de operaciones de transmisión de patrimonio empresarial es la filosofía comunitaria que subyace en los beneficios fiscales generalmente reconocidos en estas transmisiones, con independencia de la forma en la que se instrumentalicen.

Esta filosofía provoca una exoneración, más o menos completa, del gravamen que soporta el adquirente de un negocio, con la finalidad de que no se desperdicien los activos afectos y sinergias existentes en negocios en funcionamiento, facilitando que un emprendedor que desee poner en marcha un negocio nuevo, se plantee adquirir un negocio ya existente en lugar de montarlo de cero, porque, entre otras facilidades, el coste fiscal sea igual o incluso inferior. De esta manera, el coste fiscal de ambas opciones se iguala, siendo otras las cuestiones que analizará el empresario para decidir si aprovecha una estructura existente o construye una nueva.

Ahora bien, la transmisión de un negocio puede realizarse de diversas maneras en función de la titularidad jurídica de su patrimonio. Para negocios explotados bajo formas societarias es más habitual que estas transmisiones se realicen, bien mediante adquisiciones de valores representativos de su capital social, o bien mediante operaciones societarias de reestructuración empresarial, por ejemplo. Y todas estas fórmulas gozan de exoneración de gravamen, tanto en el IVA, como en los tres impuestos incluidos en el ITPAJD; generalmente, vía exenciones.

Pero no es ese el caso que analizo aquí, sino que me refiero a lo que comúnmente se conoce como traspasos de negocio, operaciones que, normalmente -aunque en ningún caso obligatoriamente-, se realizan entre empresarios personas físicas que, para transmitir su negocio solo disponen de la fórmula de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial; beneficiándose de la no sujeción al IVA ni al ITPO, salvo en relación con los inmuebles incluidos en el mismo.

Pero acotando aún más el aspecto subjetivo de estas operaciones, dentro de las mismas encontramos una serie de supuestos de negocios, sujetos a un severo control administrativo, cuya explotación por titulares personas físicas es obligatoria,

dentro de los que destacan las oficinas de farmacia⁹⁰⁹. Las farmacias están sujetas a autorización administrativa tanto para su apertura como para su transmisión, registro administrativo obligatorio, etc. Es cierto que se les permite asociarse en régimen de copropiedad (teniendo en cuenta que las comunidades de bienes son entes sin personalidad jurídica propia), pero siempre que todos los comuneros cumplan los requisitos exigidos por la Ley para ser titulares de este tipo de negocios -en el caso de la farmacia poseer la titulación universitaria correspondiente, y que no está permitido que sean titulares y propietarios de más de una farmacia-.

Centrándome en estos supuestos especiales, el hecho de que sean negocios susceptibles de gravarse, y la posibilidad de inscripción, han provocado una polémica sobre si estas transmisiones, cuando no hay inmueble incluido en el patrimonio empresarial, están o no sujetas al IAJD, lo cual en definitiva va a depender de si los negocios en general, como establecimientos mercantiles, y las oficinas de farmacia en particular son o no inscribibles en el RBM. El origen de este conflicto es la deficiente regulación de los Registros de Bienes Muebles en nuestro país, que adolece de una falta de concreción y definición de los actos y hechos inscribibles e incluso sobre el valor mismo de la inscripción⁹¹⁰.

Para explicar esta polémica voy a referirme en concreto a su evolución en la Comunidad Valenciana. En principio, estas operaciones, al afectar a la totalidad del patrimonio empresarial, están no sujetas al IVA, y solo sujetas al ITPO, en cuanto al inmueble transmitido, en caso de haberlo.

⁹⁰⁹ La Ley General de Sanidad de 1986, de ámbito estatal, dispone que solo los farmacéuticos podrán ser propietarios y titulares de las oficinas de farmacia abiertas al público.

⁹¹⁰ El Registro de Bienes Muebles se creó en la DA Única del RD 1.828/1993 de 3 de diciembre, que aprobaba el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de Contratación, con la descripción de las secciones de que se compone para cada una de las cuales dispone que “se aplicará la normativa específica reguladora de los actos y contratos inscribibles que afecten a los bienes [...].... En lo demás no previsto se estará, en cuanto sea aplicable, a lo dispuesto en la Ordenanza del Registro de Venta a Plazos de Bienes Muebles, el Reglamento del Registro Mercantil y el Reglamento Hipotecario”. Y la DT de la Orden del Ministerio de Justicia de 19 de junio de 2009, también dispuso que dentro de cada una de las secciones “se aplicarán a los bienes registrados la normativa específica por razón del acto o contrato celebrado y del cual resultan derechos inscribibles”. La doctrina critica con generalidad en primer lugar que el Registro no se creara mediante una norma con rango legal y sobre todo la ausencia de un desarrollo reglamentario exhaustivo de los actos y negocios inscribibles en cada Sección. Vid. al respecto: GÓMEZ MATOS, M., *El Registro de Bienes Muebles*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2005, pp.91, 183, 184 y 293; FERNÁNDEZ DEL POZO, L., *El Registro de Bienes Muebles*, 2005, Marcial Pons, Madrid, 2005, pp.52 y 53,

Pero en caso de no haber inmueble en propiedad afecto a la farmacia, a partir del año 2005, la Generalitat Valenciana comenzó a girar liquidaciones por el IAJD al interpretar que las operaciones de traspaso de negocio, sin inmueble en propiedad, formalizadas en escritura pública, estaban sujetas al IAJD por ser título hábil a efectos de inscripción en el Registro de Bienes Muebles (en adelante, RBM) de la titularidad de un derecho sobre bienes muebles, conforme a los artículos 335 y 336 del CC.

Pero no eran éstos los únicos hechos imponible afectados. Anecdóticamente hay que destacar que había otros hechos imponible que también se autoliquidaban como no sujetos por los farmacéuticos como las condiciones resolutorias que se constituían en muchos casos en estas operaciones de transmisión de Farmacias, entre otros y que desde 2005 empezaron a ser objeto de regularización por la Consellería de Hacienda. El Colegio Oficial del colectivo acudió en defensa de sus miembros, y la Generalitat acabó elevando una consulta al Registro de Bienes Muebles de Valencia que en junio de 2008 resolvió en sentido afirmativo sobre el acceso al Registro de las oficinas de farmacia⁹¹¹.

Lo cierto es que la Generalitat Valenciana estuvo regularizando, tanto las transmisiones de oficinas de farmacia como los otros hechos imponible relacionados con éstas, en la medida en que consideraba que eran inscribibles en el RBM, desde 2005 hasta julio de 2012, cuando, tras varios fallos judiciales en contra, cambió el criterio concluyendo que la inscripción de las oficinas de farmacia, aún siendo posible, carecía de efectos, por lo que no era procedente el gravamen por la cuota variable del IAJD.

Así, la jurisprudencia del TSJ de la Comunidad Valenciana surgida a raíz de estas liquidaciones⁹¹² dio la razón a los farmacéuticos, por entender que la

⁹¹¹ En el Informe remitido a los SSTT de Valencia de 5 de junio de 2008 el Registrador del Registro de Bienes Muebles de Valencia concluye que: "...la oficina de farmacia PUEDE acceder al Registro de Bienes Muebles, en escritura pública y tanto en lo relativo al dominio y sus visicitudes en el tráfico jurídico ordinario-sujeto a las pertinentes autorizaciones administrativas- como la Hipoteca Mobiliaria que DEBE inexcusablemente y con carácter constitutivo, inscribirse en el registro de Bienes Muebles".

⁹¹² Sentencias del TSJ de la Comunidad Valenciana, de 4 de octubre de 2010, recurso núm. 2917/2008, Resolución núm.1004/2010 (ROJ: STSJ CV 7076/2010); 25 de mayo de 2011, recurso núm.4271/2008, Resolución núm.615/2011 (ROJ: STSJ CV 3626/2011); 20 de julio de 2012, recurso núm.1115/2009, Resolución núm. 985/2012 (ROJ: STSJ CV 5144/2012); 6 de febrero de

adquisición de una oficina de farmacia sólo tendría posibilidad de acceso al Registro de Bienes Muebles en dos secciones que carecen del necesario desarrollo reglamentario: la 3ª, como establecimiento mercantil, o la 5ª en cuanto otros bienes registrables. Por eso se afirmó que: “el acceso al Registro de Bienes Muebles de la operación controvertida es inespecífico y limitado, y no puede alcanzar en ningún caso al conjunto del valor reflejado en la transmisión de una farmacia en funcionamiento, que se utiliza como base imponible, y existiendo una marcada desproporción entre el mismo y el objeto de inscripción registral, no cabe sino considerar que la liquidación no se ajusta al hecho imponible gravado”⁹¹³.

No comparto totalmente esta opinión, ya que dicha jurisprudencia se basa en que la inscripción de estas operaciones no está clara pero, sobre todo, en que la misma no es “preceptiva, constitutiva o con efectos frente a terceros”. En este sentido, el TS ha reconocido reiteradamente que la finalidad del IAJD “no es otra que gravar la especial garantía que el ordenamiento jurídico concede a determinados actos en razón de la forma notarial adoptada, ligada especialmente a la posibilidad de acceso a los Registros Públicos, con los efectos que de ello deriva”. Por tanto, siguiendo el planteamiento de este Tribunal, no debe interpretarse el término “inscribible” del TRLIPAJD de forma literal, sino teleológica. Así, si la inscripción de negocios en el RBM no tiene ningún efecto frente a terceros, siguiendo la postura del TS no se produciría la sujeción al IAJD.

Por el contrario, yo considero que debe interpretarse el término de forma literal, por lo que, si un acto es inscribible, con independencia de que se lleve a cabo efectivamente dicha inscripción, o no, está justificada la sujeción al IAJD.

En este sentido, sobre lo que no hay ninguna duda es que la hipoteca mobiliaria sobre oficinas de farmacia es inscribible, lo que ha llevado al debate de si es posible dicha inscripción, si antes no se ha inscrito el propio negocio que se hipoteca. La DGRN⁹¹⁴ se pronunció, en 2012, en sentido negativo, no por aplicación del principio de tracto sucesivo -que considera aplicable únicamente

2013, recurso núm. 425/2010, Resolución núm. 110/2013 (ROJ: STSJ CV 356/2013); y 6 de noviembre de 2014, recurso núm.817/2011, Resolución núm. Resolución: 4016/2014 (ROJ: STSJ CV 8959/2014).

⁹¹³ Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 4 de octubre de 2010, recurso núm. 2917/2008, Resolución núm.1004/2010 (ROJ: STSJ CV 7076/2010).

⁹¹⁴ Resolución de la DGRN de 1 de febrero de 2012.

cuando “voluntariamente se hubiera inscrito el dominio del bien”-, sino con base en el artículo 13 del Reglamento del RHMPD, que prevé la posibilidad de inscribir los títulos de adquisición de aquellos bienes muebles susceptibles de ser objeto de hipoteca mobiliaria⁹¹⁵. Tal previsión implica, sin lugar a dudas, la atribución de la cualidad de inscribible, a una oficina de farmacia, como bien mueble susceptible de hipoteca.

En cualquier caso, ante la defectuosa regulación de este Registro, en la base del problema, tal como está configurado hoy en día y desde su creación, como ha defendido parte de la doctrina⁹¹⁶ y ha acabado reconociendo la DGRN⁹¹⁷, es un Registro de gravámenes o garantías, y no de titularidades. En contra de esta conclusión legal, lo cierto es que, como ha resaltado parte de la doctrina⁹¹⁸ -cuya opinión comparto plenamente-, en la práctica hay suficientes elementos para defender la inscribibilidad del dominio de bienes muebles, incluyendo establecimientos mercantiles. En defensa de esta opinión, me remito a la existencia del informe emitido por el Registrador del RBM de Valencia de 5 de junio de 2008, en el que considera inscribibles las oficinas de farmacia, y especialmente, el hecho de que el RBM haya aprobado un modelo de venta de bienes muebles, no sujeto a aplazamiento del precio ni a reserva de dominio. Por tanto, el hecho de que el RBM haya concluido que si se le presenta a inscripción una oficina de farmacia la inscribiría, y, el hecho de que exista incluso un modelo elaborado por el propio RBM implica que, con independencia de que se solicite o no la inscripción, y dicho modelo sea o no utilizado, o lo sea en muy pocos casos, lo cierto es que es posible la inscripción de la titularidad de bienes muebles.

⁹¹⁵ Siendo incluso dicha inscripción previa del título de dominio del bien que se hipoteca “imperativa en materia de aeronaves y buques”.

⁹¹⁶ VÁZQUEZ DE CASTRO, E., *La publicidad registral en el tráfico de bienes muebles*, Civitas, Madrid, 2013, pp. 87 a 90; o PAU PEDRÓN, A., “El nuevo régimen de la publicidad mobiliaria”, *Anales de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*, núm. 32, 2002, pp.531 a 559.

⁹¹⁷ En la Resolución de la DGRN de 18 de marzo de 2008, modificando totalmente el criterio defendido hasta ese momento, entre otras, en la Resolución de 11 de abril de 2000 en la que concluía que el RBM otorgaba “a la inscripción efectos de legitimación, prioridad y fe pública”.

⁹¹⁸ GÓMEZ GÁLLIGO, F.J., *El Registro de Bienes Muebles*, Anales de la Cátedra Bienvenido Oliver de Derecho Registral, Córdoba, 2010, Tomo I, pp.191 a 212.

Y, en cualquier caso, estos defectos no deberían afectar a las consecuencias fiscales de estas operaciones, de manera que esta “no sujeción” al IAJD se muestra, a mi entender, como un privilegio fiscal totalmente injustificado, dado que no estamos ante un traspaso de un negocio cualquiera, sino de un caso muy particular, sujeto a autorización administrativa, de carácter históricamente privilegiado, y con un valor de la operación siempre muy elevado.

Lo cierto es que la falta de recurso de la Generalitat Valenciana contra estos fallos del TSJ , y la emisión por la DGT de una consulta sobre una transmisión de una Expendeduría de Tabaco -en la que concluía la no sujeción al IAJD⁹¹⁹ (que, en mi opinión, no es aplicable a los negocios)-, ha provocado que la Generalitat cambiara el criterio y se deje de liquidar esta operación por el IAJD, y siga vivo el debate sobre defensores y detractores de la inscripción con efectos, de éstos y otros establecimientos mercantiles en el Registro de Bienes Muebles.

Ahora bien, la solución contraria implica una discriminación de los titulares de estos negocios, frente a los de otros, cuya transmisión puede formalizarse en documento privado. En este sentido, no existe realmente una obligación legal de formalizar las transmisiones de farmacias en escritura pública. Pero lo cierto es que sí que es obligatoria, tanto la solicitud previa de autorización administrativa para poder transmitirla, como la inscripción posterior en el Registro administrativo correspondiente. Y, un análisis de los requisitos que se exigen, tanto por el Ministerio de Sanidad como en los respectivos registros existentes en cada CCAA, muestra que, en todos los casos, se exige a los farmacéuticos escritura pública en la que se haya formalizado la transmisión, ya sea intervivos o mortis causa.

La postura de la DGT sobre la cuestión de la inscribibilidad de los negocios en general, y, en particular sobre las farmacias, ha oscilado entre eludir abordar la cuestión del posible gravamen por el IAJD⁹²⁰; o limitarse a reconocer de forma extremadamente cautelosa la “posibilidad” de que la operación estuviera sujeta al IAJD “en la medida en que dicha escritura fuera inscribible en alguno de los

⁹¹⁹ Resolución de la DGT núm.V0852-13, de 15 de marzo

⁹²⁰ Resoluciones de la DGT núm. V1607-07, de 20 de julio; V0888-09 de 27 de abril; V2696-09, de 9 de diciembre; y V1843-11, de 21 de julio.

Registros que establece el TRLITPAJD⁹²¹. Únicamente, como he mencionado, en relación con la transmisión de una Expededuría de Tabaco, sin local -es decir, que lo que se cedía era una concesión administrativa-, ha concluido expresamente la no sujeción al IAJD por no cumplir el requisito de inscribibilidad. Y, como ya he apuntado, no comparto que esta conclusión sea extrapolable a la transmisión de negocios.

En cualquier caso, y a pesar de las opiniones encontradas, creo que hay que acudir al espíritu de la norma, y la filosofía comunitaria que la inspira, para concluir que, si bien, en mi opinión, los traspasos de negocio susceptibles de ser hipotecados, formalizados en escritura pública, están sujetos al IAJD, por ser inscribibles en aplicación de los artículos 30.1 y 31.2 del TRLITPAJD, lo cierto es que estas operaciones se han rodeado de un régimen fiscal especial que se caracteriza por la reducción de la carga fiscal que soporta la transmisión de un negocio con una clara finalidad incentivador.

Desde este punto de vista, el gravamen por el IAJD puede resultar desincentivador. Ello, unido a las dudas expuestas sobre la inscribibilidad de los negocios, puede llevar a defender el no gravamen de estas operaciones, ni por el IVA, ni por el IAJD, ni por el ITPO por la parte de los bienes muebles incluidos en el negocio, soportando exclusivamente el ITPO sobre los inmuebles que, en su caso, estuvieran integrados en el patrimonio empresarial. Es decir, el mismo gravamen que si el empresario montara su negocio completamente nuevo, adquiriendo un inmueble y afectándolo a su actividad.

Además, no hay que olvidar que someter estas operaciones a gravamen supone una discriminación respecto a otras formas de adquisición de negocios explotados bajo formas societarias que, por el mismo motivo incentivador se han exonerado completamente de gravamen en el IVA y en el ITPAJD, tales como: adquisiciones de valores representativos de su capital social (excepto las del artículo 108 LMV –artículo 314 del nuevo TRLMV a partir del 13 de noviembre de 2015-, que analizo en el epígrafe IV.4.7); u operaciones societarias de reestructuración empresarial; por ejemplo.

⁹²¹ Resolución de la DGT núm.V1804-06 de 8 de septiembre.

III.5.1.4.-CONCLUSIONES

En resumen, se pueden extraer las siguientes conclusiones sobre la tributación de la totalidad de un patrimonio empresarial para seguir afectándolo a una actividad empresarial:

-Se trata de un régimen preferencial, impuesto por la normativa comunitaria, con la finalidad de incentivar este tipo de operaciones, reduciendo o eliminando al máximo la carga fiscal que soportan.

-Están no sujetas al IVA, y no sujetas al ITPO, excepto si, dentro del patrimonio, hay inmuebles. En ese caso, por éstos, el adquirente sí que está sujeto tributación, en los términos que he concluido en el subepígrafe III.5.1.2. Esto supone, en los casos en que la transmisión de estos inmuebles queda sujeta al ITPO, una clara excepción a la consideración del mismo como un impuesto que recae en general sobre el tráfico civil, dado que esta operación es eminentemente empresarial.

-En cuanto al posible gravamen por el IAJD de estas operaciones, cuando dentro del patrimonio no hay inmuebles, existe una polémica no resuelta en relación con la cual hay que tener en cuenta dos consideraciones:

- De un lado, la falta de unanimidad sobre si los negocios son inscribibles o no en el Registro de Bienes Muebles. En este sentido, el problema proviene de la deficiente regulación de este Registro. Pero, atendiendo a su contenido, a la existencia de una sección de establecimientos mercantiles, e incluso a la obligatoriedad de la inscripción de ciertos dominios (buques, aeronaves, etc.), en mi opinión es totalmente defendible que se trata de actos inscribibles y, en consecuencia, en principio, la sujeción al IAJD. No obstante, hay que tener en cuenta la interpretación teleológica que hace el TS, al entender que, para que un acto quede sujeto al IAJD, no basta con que sea inscribible, sino que es necesario que dicha inscripción tenga efectos frente a terceros.

- Y, por otro lado, la sujeción por el IAJD podría tener un efecto desincentivador sobre estas transmisiones, y suponer una discriminación sobre otras fórmulas de adquisición de negocios que gozan de exención.

En consecuencia, creo que la solución más correcta y pacífica sería, en primer lugar, corregir el grave defecto de regulación del RBM, estableciendo legalmente, los hechos imponibles y los efectos de la inscripción. Y, en segundo lugar, reconocer la sujeción al IAJD de las transmisiones de negocios por ser inscribibles en el RBM, pero aprobando una exención que las exonerara de gravamen, siempre que se cumplieran evidentemente los mismos requisitos establecidos por mandato comunitario en el IVA de totalidad, singularidad y continuidad de la actividad empresarial.

III.5.2.-LA AUTOPROMOCIÓN

De acuerdo con los requisitos de sujeción al IVA, el incumplimiento del intencional o finalista determina que los supuestos de autopromoción de viviendas están no sujetos al IVA. Tampoco, evidentemente, al ITPO, dado que no hay transmisión dominical del inmueble en ningún momento, pues nunca sale del patrimonio del promotor-destinatario de la vivienda.

Al finalizar la construcción, sí que se produce una sujeción, sin exención a la cuota variable del IAJD, como consecuencia de la formalización en documento público de la declaración de obra nueva⁹²².

La justificación de la no sujeción al IVA se encuentra en que si la promoción de la vivienda tiene como finalidad el uso privado del promotor, éste adquiere la condición de consumidor final y, por tanto, debe soportar el IVA sin derecho a deducción del mismo. Por tanto, aunque sea un promotor inmobiliario -figura que, por definición, tiene la condición de empresario a efectos del IVA-, este supuesto es una excepción a dicho principio en atención a la identidad que existe entre el promotor y el consumidor final.

⁹²² Por concurrencia de los artículos 30.1 y 31.2 del TRLITPAJD

Aunque esta argumentación, defendida por la mayoría de la doctrina administrativa, es conforme con la naturaleza del IVA, lo cierto es que su aplicación práctica no está exenta de polémica. La misma incentiva conductas de fraude, al hacer depender la deducción del IVA soportado del requisito intencional, y este es difícil de probar, antes de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el impuesto correspondiente.

Por ejemplo, voy a suponer un promotor ocasional que es un autopromotor, que ha decidido obtener la devolución del IVA soportado en la adquisición del solar y en la construcción, a pesar de no tener derecho a ello, porque él sabe que lo va a destinar a su vivienda.

Actualmente, puede deducirse las cuotas soportadas con base en que va a destinar la vivienda a su venta, aunque no sea así, y la Administración difícilmente puede probar el incumplimiento del requisito intencional; más aún actualmente, con el ingente stock de viviendas en venta que existe.

Y, una vez ganada la prescripción, destinar la vivienda a uso propio. En este caso, al ser autopromoción, con el sistema actual no declararía el autoconsumo, porque la operación estaría no sujeta, pero él se habría deducido y obtenido la devolución de las cuotas soportadas, y ya no se le podría regularizar por transcurso del plazo de prescripción. Evidentemente, la Administración, en caso de detectar el cambio de afectación del inmueble del patrimonio empresarial al particular, le iba a girar una liquidación de IVA, pero el sujeto pasivo podría alegar que ha sido autopromoción, y que la operación está no sujeta.

Ahora bien, no siempre la condición de autopromotor recae sobre una persona física, sino que, un supuesto muy habitual, en la práctica, se produce cuando un grupo de particulares constituyen una comunidad de bienes a la que afectan los inmuebles sobre los que se va a desarrollar la actividad urbanística o promotora, al finalizar la cual disuelven la comunidad adjudicándose los inmuebles resultado. En estos casos, tal como ha sentado la jurisprudencia⁹²³, la conclusión es exactamente la misma que si nos encontramos ante un único promotor persona

⁹²³ STS, Sala 3ª, Sección 1ª, de 14 de octubre de 1985 (ROJ: STS 2065/1985), Resolución del TEAC de 14 de abril de 2009, y Resolución de la DGT núm.V2912-13 de 1 de octubre.

física. Si la CB no cumple los requisitos para que su actividad se considere empresarial⁹²⁴ y el destino de los inmuebles que promueve son los propios comuneros, por lo que la no tiene derecho a deducirse el IVA soportado en la adquisición de los inmuebles (terrenos, solares o edificaciones) sobre los que va a ejecutar la actividad. Y, cuando finalice la misma, no repercutirá IVA a los comuneros por la entrega.

En cuanto a la sujeción al ITPAJD, hay que tener en cuenta que -como muchas veces interpretan erróneamente los contribuyentes, por ser la opción fiscalmente más ventajosa-, si la actividad de la CB se pudiera considerar empresarial, la entrega de los inmuebles resultado promovidos por la CB no estaría sujeta al ITPO, puesto que se enmarcaría dentro de la disolución de la CB empresarial, operación sujeta al Impuesto sobre Operaciones Societarias⁹²⁵ que es incompatible con el ITPO y con la cuota variable del IAJD, y preferente a ambos, en caso de concurrencia sobre el mismo acto gravable⁹²⁶.

Pero, en los casos de autopromoción -es decir, cuando unos propietarios constituyen una CB y le afectan (que no transmiten porque la CB no tiene personalidad jurídica propia) sus inmuebles para promover una edificación y luego adjudicarse las fincas resultado-, nos encontramos ante una actividad no sujeta al IVA, por lo que la tributación indirecta sería la siguiente:

-Constitución de la CB, no sujeta al IOS, ya que aunque la actividad que se va a realizar es la promoción de edificaciones -que es una actividad naturalmente empresarial-, en este caso no lo es, dado que el destino de lo construido es el uso propio de los comuneros, y no el mercado inmobiliario.

-Si se adquieren los inmuebles para la autopromoción, los adquirentes no tienen la consideración de sujetos pasivos del IVA. Por tanto:

⁹²⁴ Por cumplir los requisitos del artículo 27.1 LIRPF. La consideración de empresarial queda supeditada a que se acredite que se ha llevado a cabo una organización de factores de producción para intervenir en el mercado asumiendo un riesgo empresarial (el tradicional concepto mercantil de riesgo y ventura consustancial al empresario)

⁹²⁵ Artículo 19.1.1º TRLITPAJD en consonancia con el artículo 22.4º que equipara las CBs empresariales a las sociedades a efectos del IOS.

⁹²⁶ Artículo 1.2 y 31.2 TRLITPAJD

- Si se trata de un solar la operación quedaría sujeta al IVA sin que los adquirentes pudieran deducirse ese IVA, al ser los destinatarios finales
- Si se trata de una edificación que, por ejemplo, se va a rehabilitar, será una entrega sujeta, pero exenta del IVA, sin posibilidad de renunciar a la exención al no ser el adquirente sujeto pasivo del IVA

-En el desarrollo de la actividad, ni la CB ni los comuneros tienen derecho a deducción del IVA soportado en los medios utilizados por ser los consumidores finales, y, por tanto, están obligados a soportarlo⁹²⁷.

-Al finalizar la promoción, con el fin de adquirir cada comunero la finca correspondiente se deberá realizar una escritura de declaración de obra nueva, fin de obra, división horizontal y disolución de condominio. La primera de ellas está sujeta a la cuota variable del IAJD por el valor de la construcción.

En relación con la extinción de condominio, siguiendo la jurisprudencia del TS⁹²⁸, la división de la cosa común no se considera una transmisión patrimonial, por lo que no va a estar sujeta al ITPO, sino al IAJD siempre que sea una extinción total de la copropiedad (es decir, que cada finca pase a ser de un único propietario tras la extinción porque si sigue existiendo copropiedad el negocio jurídico realizado es una permuta de cuotas de propiedad sujeta al ITPO) y, no se produzcan excesos de adjudicación evitables, porque, en caso contrario, el exceso de adjudicación sí estaría sujeto al ITPO.

En este sentido, cuando los adjudicatarios de las fincas resultado son sociedades de gananciales (supuesto muy habitual) se considera que el condominio no se ha extinguido, sino que subsiste en los cónyuges, dado que la sociedad de gananciales no tiene personalidad jurídica propia.

En consonancia, cualquier supuesto en el que no se produzca una extinción

⁹²⁷ Por aplicación del artículo 93.4 LIVA, al ser cuotas soportadas en la adquisición de bienes sin intención alguna de afectarlos a actividad empresarial alguna.

⁹²⁸ Auto del TS de 28 de junio de 1999, recurso núm. 4035/1997 (ROJ: ATS 533/1999): "La división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha –ni a efectos civiles ni a efectos fiscales– sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente".

total de la comunidad de bienes no empresarial, porque siga existiendo copropiedad - lo que se suele denominar extinción de condominio en las escrituras públicas de formalización-, se considera fiscalmente una redistribución de cuotas entre los comuneros, sujeta al ITPO⁹²⁹.

Una cuestión polémica es si la concurrencia de una extinción de condominio, con una división horizontal previa, puede entenderse que se trata de dos convenciones o de una sola, no existiendo unanimidad al respecto. La doctrina administrativa hasta 2009 entendía que, ante una escritura de división horizontal y extinción de condominio, había unidad de acto, por lo que se sujetaba a la cuota variable del IAJD únicamente el segundo, por considerarse que el acto de división horizontal era necesario para poder realizar la extinción de condominio, por lo que, por el principio de unidad de acto, se producía una única convención sujeta al IAJD.

Pero, a partir de esta fecha, la DGT⁹³⁰ realizó una interpretación más estricta del artículo 4 del TRLITPAJD, considerando que existen dos convenciones independientes, cada una de las cuales es un hecho imponible sujeto a la cuota variable del IAJD.

Frente a esta situación fiscal, existen propuestas, como la que vimos de la AEDAF en el epígrafe II.3.3.4, basadas en eliminar el requisito intencional para calificar estas operaciones. Esta propuesta implica considerar que el autopromotor es sujeto pasivo del IVA ocasional, permitiendo la deducción de las cuotas soportadas, pero sujetando el uso privado de lo construido (en este caso, sería un autoconsumo).

Y para evitar las evidentes posibilidades de fraude que podrían derivarse de esta situación, aplicar el artículo 179 de la Directiva 2006/112/CE, retrasando el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en todas las operaciones ocasionales (sean de autopromoción o no) al momento de la entrega de la vivienda acabada, con lo que resultaría indiferente si la misma se destina a uso propio del

⁹²⁹ Resoluciones DGT núm.V1259-14 de 12 de mayo, V1661-14 de 30 de junio, V3051-14 de 7 de noviembre.

⁹³⁰ Resoluciones DGT núm. V2471-09 de 5 de noviembre, V1200-10 de 1 de junio, V0022-12 de 16 de enero, V0032-14 de 13 de enero y V3249-14 de 3 de diciembre.

promotor o a un tercero. Por tanto, el tratamiento fiscal de las operaciones ocasionales se unificaría con independencia del destino de la vivienda.

En mi opinión, esta solución es más acertada que el régimen de no sujeción actual, enormemente conflictivo y fuente de litigios.

No obstante, esta alternativa no está exenta de inconvenientes. En primer lugar, al promotor ocasional (sea autopromotor o no) se le obliga a soportar las cuotas de IVA, sin poder deducírselas hasta que no acaba la obra. Ello implica un coste financiero que tiene que asumir, justificado únicamente en la lucha contra el fraude de los autopromotores, perjudicando al resto de sujetos pasivos del IVA ocasionales que, en la actualidad, pueden deducirse el IVA cuando lo soportan.

Y, en segundo lugar, esta solución implica una pérdida recaudatoria para la Hacienda Pública, por la diferencia de tipos que se aplican a los inputs (solar, gastos y bienes y servicios empleados en la construcción) y a los outputs (vivienda) del proceso de promoción urbanística. Así, en el sistema actual, la no sujeción determina que el autopromotor, como consumidor final, soporta y paga sin derecho a deducción, bienes y servicios al tipo general del IVA (21%, salvo las ejecuciones de obra que al ser para vivienda repercutirían al tipo reducido del 10%), cumpliéndose en cualquier caso, la finalidad del IVA por ser el consumidor final. Cuotas que son ingresadas en la Hacienda Pública.

Pero, en la solución de la AEDAF, el autopromotor tiene el mismo trato que cualquier otro sujeto pasivo del IVA ocasional, por lo que, igualmente soportaría dicho IVA al tipo general (21% o 10% ejecuciones), pero con derecho a la deducción. Y, por el cambio de afectación, se autorepercutiría el IVA sobre el valor de la vivienda finalizada, al tipo reducido para viviendas (10%), con lo que perdería un 11% de recaudación respecto a la situación actual.

Aunque, evidentemente, para el autopromotor, el efecto es justo el contrario. Es decir, ese 11% sería su ahorro fiscal, pudiendo compensarle del perjuicio financiero que le causa el desfase temporal entre el momento en el que soporta las cuotas de IVA y el momento en el que se le permite que se las deduzca.

III.5.3.-CESIONES OBLIGATORIAS DE TERRENOS A LA ADMINISTRACIÓN Y OPERACIONES ACCESORIAS

Una de las fórmulas más peculiares de adquisición de terrenos por parte de las Administraciones actuantes (generalmente, Ayuntamientos) en las actuaciones urbanísticas son las cesiones obligatorias que se imponen como un deber a los propietarios de los terrenos que se ven incluidos en dichas actuaciones⁹³¹.

Estas cesiones responden al cumplimiento de las obligaciones establecidas en la normativa urbanística que abarca:

- El suelo necesario para viales, espacios libres, parques y dotaciones públicas de carácter local.
- El suelo necesario para la ejecución de los sistemas generales que el planeamiento general incluya en el ámbito correspondiente, a efectos de su gestión
- Y el suelo correspondiente a, como máximo, el 10% del aprovechamiento del correspondiente ámbito de ejecución.

La DGT, en su Resolución núm. 2/2000 de 22 de diciembre, dictada expresamente para establecer los criterios de tributación de estas cesiones obligatorias, ha sentado la doctrina generalmente aceptada sobre su naturaleza jurídica y la tributación indirecta que recae sobre las mismas⁹³², que expongo a continuación, acabando con la controversia que, sobre el tratamiento fiscal de estas entregas, existía.

⁹³¹ El deber de cesión obligatoria se regula actualmente en el artículo 16.1 b) del TRLS-08

⁹³² Resolución de la DGT núm. V1767-05, de 15 de septiembre. Contestaciones de la DGT a Consultas núm. 2307/2003 de 16 de diciembre (JT\2004\220); 2068/2004 de 17 de diciembre (JT\2005\136); 1925/2006 (JT\2007\101) y 1927/2006 (JT\2007\102) de 27 de septiembre, de acuerdo con la Contestación de 21 de julio de 1999 basada en el informe del Ministerio de Fomento de 13 de julio de 1998; y en relación con la determinante Resolución 2/2000 de 22 de diciembre, de la Dirección general de Tributos. (RCL\2001\48).

Existen, esencialmente, dos posibles opciones de materialización de estas cesiones: en especie o en metálico, no siendo aceptable, a juicio del Ministerio de Fomento, simultanear ambas opciones; criterio que ha sido asumido por la DGT⁹³³.

En relación con las primeras, lo habitual es que se trate de terrenos. Las leyes urbanísticas (ver ANEXO 5) obligan a los propietarios a ceder obligatoriamente una porción de los terrenos resultantes de la urbanización a la Administración actuante, que éste en general destinará a los fines públicos y de interés general previstos en el planeamiento.

La naturaleza de esta cesión es la de una contraprestación al Ayuntamiento por los gastos de urbanización que va a soportar por dotar al plan urbanístico desarrollado de los servicios públicos necesarios.

Con esta base, cuando la contraprestación se abona en especie, las cesiones obligatorias de terrenos a los Ayuntamientos efectuadas en virtud de la normativa urbanística en vigor no constituyen entregas de bienes ni prestaciones de servicios a los efectos del IVA. En consecuencia, dado que estas cesiones obligatorias no se consideran auténticas transmisiones, no están sujetas, ni al IVA, ni al ITPAJD⁹³⁴.

La justificación se encuentra en que, con base en la interpretación de la doctrina urbanística, en el proceso de reparcelación no se produce, en sentido estricto, una cesión de aprovechamientos urbanísticos al Ayuntamiento, sino un reparto de dichos aprovechamientos entre los titulares de los terrenos incluidos en el proceso y el propio Ayuntamiento. En consecuencia, esta cesión no supone ninguna entrega ni transmisión, susceptible de quedar sujeta al IVA, sino una mera determinación de aprovechamiento patrimonializable por parte de los propietarios. Y, si no hay transmisión, tampoco puede quedar sujeta al ITPO. En consecuencia, la formalización en escritura pública sí que estará sujeta al IAJD, pero exenta, en virtud de la exención subjetiva prevista en el artículo 45.1.A.a) TRLITPAJD, dado que el sujeto pasivo sería la Administración actuante. En este sentido, la jurisprudencia del TS ha dispuesto que la calificación tributaria: *“no se hace en función de la*

⁹³³ Contestaciones de la DGT a Consultas núm.1533-98, de 21 de septiembre; y 1313/99, de 21 de julio.

⁹³⁴ Resoluciones de la DGT núm.V0060-05 de 25 de enero; V2334-14, de 9 de septiembre; entre otras muchas.

*cualidad del bien cedido, sino partiendo de la base de que se trata de un acto debido en función del reparto del suelo. Dicho de otro modo, desde el punto de vista del gravamen tributario es indiferente que el objeto sea suelo o sea una edificación equivalente al valor del suelo, dado que la no sujeción viene determinada por la obligación de ceder al Ayuntamiento y no el objeto de lo que se cede*⁹³⁵.

Es importante destacar que la realización de estas cesiones obligatorias gratuitas no afecta al derecho de deducción del IVA soportado de los propietarios; es decir, no se consideran a efectos de la prorrata, al tratarse de operaciones no sujetas.

Ahora bien, estos terrenos no deben destinarse a usos públicos obligatoriamente, sino que simplemente se incorporan al patrimonio municipal, siendo el planeamiento el que habrá definido el uso que le corresponda. En este sentido, no hay que olvidar que el patrimonio municipal del suelo se considera, en todo caso y sin excepción, un patrimonio empresarial. En consecuencia, si, posteriormente a la cesión, el uso previsto para un terreno incluye su reventa, y se ejercita ésta, el criterio de la DGT es que *“la posterior transmisión de los mismos habrá de considerarse efectuada por parte del Ayuntamiento transmitente en el desarrollo de una actividad empresarial, quedando sujeta al IVA sin excepción*⁹³⁶.

En cuanto a la segunda modalidad de contraprestación a la Administración -la que constituye la entrega en metálico-, surge cuando el aprovechamiento urbanístico excede del susceptible de apropiación privada. En este supuesto, los propietarios abonan al Ayuntamiento una cantidad de dinero en concepto de compensación económica sustitutiva de la cesión obligatoria de terrenos prevista en la Ley, pero que no puede hacerse efectiva.

En este caso, tal como ha reiterado la DGT⁹³⁷, la entrega de dinero no constituye hecho imponible del IVA, puesto que no es una contraprestación, sino una compensación legal, y tampoco tributan por el ITPO, por gozar de una doble

⁹³⁵ Sentencia del TS, Sala 3ª Sección 2ª, de 26 de enero de 2012, recurso núm. 4087/2007 (ROJ: STS 345/2012)

⁹³⁶ Contestación de la DGT a la Consulta núm.2068-04, de 17 de diciembre, ratificada, entre otras, en las Resoluciones vinculantes núm.V0022-02, de 5 de junio; y V2768-13 de 19 de julio.

⁹³⁷ Resoluciones de la DGT núm.V0253-04, de 5 de noviembre; V2076-05, de 7 de octubre; V1925-06, de 27 de septiembre; y Contestación a la Consulta núm.1557-01 de 27 de julio.

exención: la subjetiva, para Administraciones Públicas ya mencionada; y la objetiva, del artículo 45.1.B.4 TRLITPAJD.

Ahora bien, estas conclusiones son válidas exclusivamente para las **cesiones obligatorias y gratuitas** establecidas por Ley. En el caso de que se trate de otro tipo de cesiones, habría que distinguir:

-Si se ceden para destinarlos exclusivamente a parques y jardines públicos o a viales de uso público, si son realizadas por un empresario o profesional en ejercicio de su actividad, sí que estarán sujetas al IVA, si bien exentas, puesto que este supuesto está expresamente contemplado en el artículo 20.1.20 LIVA. La justificación de esta exención es el destino público de los terrenos, por lo que resulta indiferente la calificación que tenga el terreno. Por lo tanto, se puede concluir que las entregas de terrenos que se cedan a la Administración, para destinarlos exclusivamente a parques y jardines públicos o a viales de uso público, van a quedar exentos de toda tributación en atención a su destino de interés general. Nunca van a tributar por el IVA, porque estarán o no sujetas (cesión obligatoria) o exentas (otro tipo de cesiones). Y tampoco van a tributar por el ITPO, por aplicación de la exención subjetiva del artículo 45.1.A TRLITPAJD.

-Si se ceden para otros usos, si son realizadas por un empresario o profesional en ejercicio de su actividad, estarían sujetas al IVA, dependiendo la exención de la calificación del terreno. Un ejemplo real sería cuando un Ayuntamiento transfiere a la Junta de Compensación, formada por los propietarios del suelo, la edificabilidad que le correspondería conforme a las normas urbanísticas, a cambio de viviendas construidas por la Junta de propietarios del suelo. La DGT ha interpretado, en el caso concreto del sistema de compensación, que la entrega de estas edificaciones se trata de una operación sujeta al IVA al ser la Junta la promotora de la edificación que se entrega. No cabe exención al tratarse de una primera entrega de edificación.

Si nos encontráramos ante una entrega sujeta, pero exenta del IVA (supuesto muy improbable), quedaría sujeta al ITPO, pero no tributaría tampoco por este impuesto por la exención subjetiva que afecta a todas las adquisiciones que

efectúan las AAPP.

En cuanto a las operaciones accesorias a las cesiones obligatorias a la Administración actuante en un planeamiento urbanístico, en ocasiones los propietarios asumen la urbanización de los terrenos sobre los que se materializa el aprovechamiento urbanístico que corresponde a dicha Administración, a cambio, generalmente, de una menor cesión de terrenos. Es decir, la contraprestación de los urbanizadores será la diferencia entre el aprovechamiento que correspondería al Ayuntamiento -según la legislación urbanística-, y el que efectivamente se le cederá (pero no ya en terrenos pendientes de urbanizar sino en terrenos ya urbanizados)

El hecho imponible en el IVA es, en todo caso, una prestación de servicios de urbanización. Pero su calificación tributaria dependerá de si la misma es una obligación impuesta a los propietarios por la normativa urbanística, o no.

El primer caso se produce cuando la norma urbanística dispensa expresamente a la Administración actuante de asumir cargas de urbanización, por lo que las mismas recaen sobre el resto de propietarios de terrenos, incluidos en la actuación urbanística. En estos casos se entiende⁹³⁸ que se trata de una prestación de servicios no sujeta al IVA con base en el artículo 7.10º LIVA; es decir, por tratarse de una prestación de servicios: gratuita, y realizada en virtud de una norma jurídica.

En consecuencia, los urbanizadores no podrán deducirse el IVA soportado en adquisiciones de bienes y servicios utilizados para urbanizar los terrenos de la Administración, en virtud del artículo 94.Uno LIVA, dado que los mismos se emplean para la realización de una operación no sujeta al impuesto.

Ahora bien, en caso contrario -es decir, si la urbanización no se deriva de la normativa urbanística-, la DGT entiende que, aunque sea gratuita, sería una prestación de servicios sujeta al IVA, sin exención. Al ser gratuita, se trata de un autoconsumo del prestador de servicios, por lo que el IVA deberá ser ingresado por el urbanizador.

Ahora bien, planteo una posible interpretación distinta a la que efectúa la DGT

⁹³⁸ Resolución de la DGT núm.V0792-05, de 10 de mayo.

atendiendo a la verdadera naturaleza jurídica de las prestaciones efectuadas (que en mi opinión determinan una permuta) y a la naturaleza esencialmente empresarial de la actividad urbanizadora que vacía de contenido la DGT al establecer la no deducibilidad del IVA soportado en la misma cuando la cesión es obligatoria, o el autoconsumo, en el caso de que sea voluntaria. Toda la interpretación de estas operaciones por parte de la DGT se basa en considerar las cesiones obligatorias de terrenos a los Ayuntamientos como no sujetas al IVA, terrenos, recordemos, pendientes de urbanizar. Pero, en mi opinión, si se pacta ceder parte del aprovechamiento a cambio de que los propietarios entreguen suelo urbanizado, no se trata en puridad de una prestación gratuita, como afirma la DGT, porque, realmente, existe un derecho de la Administración actuante sobre los terrenos pendientes de urbanizar, parte del cual se permuta a los propietarios (en puridad, es una renuncia de derechos), a cambio de que urbanicen los terrenos que, finalmente, se recepcionen.

Y en el caso en que la Administración que ha recibido terrenos o derechos en virtud de cesiones obligatorias, que, en consecuencia, han entrado a formar parte de un patrimonio empresarial, las transmita posteriormente, estas entregas estarán sujetas al IVA en general.

III.6.- LAS EXENCIONES EN LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS

Tras analizar los supuestos de sujeción al IVA (y por vía negativa al ITPO), y los casos problemáticos de no sujeción que han sido objeto de reconocimiento expreso por parte del Legislador, para terminar de definir el marco general del conflicto existente en el deslinde ITPO-IVA en las operaciones inmobiliarias, solo falta por identificar la exoneración instrumentalizada a través de las numerosas exenciones que se definen en ambos impuestos.

El efecto fiscal de la no sujeción y de la exención total es realmente el mismo, la exoneración de gravamen. La diferencia es que, tal como defiende la opinión doctrinal mayoritaria, encabezada por SAINZ DE BUJANDA, que expuse en el epígrafe III.5, las normas de reconocimiento de supuestos de no sujeción se

consideran meramente aclaratorias. Por tanto, la no sujeción se infiere directamente al no cumplir todos los requisitos de sujeción, sin perjuicio de que, a efectos aclaratorios, las normas contengan el reconocimiento expreso de los supuestos que considera conveniente destacar. Mientras que la exención debe reconocerse siempre de forma expresa en una disposición exoneradora, de rango legal⁹³⁹, dado que son supuestos en los que se verifican los requisitos de sujeción pero concurre alguna circunstancia que neutraliza su eficacia⁹⁴⁰.

Con esta base, la exención tributaria fue definida por SAINZ DE BUJANDA como “una técnica impositiva que puede afectar a todos los elementos estructurales de la relación impositiva -al presupuesto de hecho, a la base imponible, a los tipos de gravamen, a los sujetos o a las cuotas- y que, con relación a la carga que la aplicación normal del tributo traiga consigo, se dirige a provocar un efecto desgravatorio total o parcial en beneficio de ciertas personas o de determinados supuestos fácticos”⁹⁴¹.

De esta, y, en general, de cualquier definición doctrinal del concepto de exención tributaria, sin perjuicio de otras posibles clasificaciones que se pueda realizar sobre las mismas, en general se acepta que dentro de las exenciones se puede distinguir entre: subjetivas, y objetivas.

Las primeras se definen con relación a los sujetos beneficiarios, hasta el punto de que, incluso un amplio sector doctrinal, venía defendiendo que estas exenciones afectan al sujeto pasivo, y no al hecho imponible⁹⁴². No obstante, esta postura ha sido criticada por otro sector doctrinal⁹⁴³ -de forma acertada, en mi opinión-, ya que la exención subjetiva se define, es cierto, en atención a las

⁹³⁹ Artículo 8 de la LGT

⁹⁴⁰ En este sentido merece la pena destacar las aportaciones de la doctrina italiana encabezada por BERLIRI quien concluyó que en la no sujeción “la obligación tributaria no surge porque no se ha verificado el presupuesto de hecho previsto por el Legislador”; mientras que la exención “por el contrario, no surge porque al verificarse el presupuesto de hecho se ha producido otra circunstancia que neutraliza la eficacia del mismo”. BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario*, Traducción, Estudio preliminar y Notas de VICENTE-ARCHE, F., Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, vol.I, p.327.

⁹⁴¹ SAINZ DE BUJANDA, F., *Teoría jurídica de la exención tributaria. Informe para un coloquio*, Hacienda y Derecho, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, Vol.III, p.465.

⁹⁴² Vid. SAINZ DE BUJANDA, F., *Teoría jurídica...*, op.cit., p.450; CORTÉS DOMINGUEZ, M., *Ordenamiento Tributario Español*, Civitas, Madrid, 1985, Tomo I, p. 326; o PÉREZ DE AYALA, C., *Temas de Derecho Financiero*, UCM, Madrid, 1988, p.321.

⁹⁴³ LOZANO SERRANO, C., *Exenciones y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1989, p.54.

características de unos determinados entes, pero siempre en la medida en que estos realicen el hecho imponible, afectando, tal como ha destacado HERRERA MOLINA, al elemento subjetivo del propio hecho imponible con la finalidad predominante de “beneficiar a una determinada categoría de sujetos, aunque sea en aras del interés general”⁹⁴⁴.

Por el contrario, las exenciones objetivas se aplican sobre supuestos fácticos concretos que se exoneran de gravamen, refiriéndose directamente a elementos no subjetivos relacionados con el hecho imponible.

No obstante, se pueden encontrar voces que discrepan de esta clasificación⁹⁴⁵; o incluso que la califican de irrelevante⁹⁴⁶. Soy contraria a estas opiniones, inclinándome hacia la validez de esta clasificación, precisamente con base en los impuestos que intervienen en el conflicto analizado. Como se verá en los siguientes epígrafes, precisamente a la vista de las exenciones con posibles efectos sobre las operaciones inmobiliarias reconocidas en el IVA -pero, sobre todo en el ITPAJD-, el Legislador ha querido diferenciar entre ambos tipos de exenciones, sometiendo a las objetivas a muchas más limitaciones, condicionantes y requisitos, que a las subjetivas, que, además suelen tener un alcance mucho más amplio, que incluso llega a ser total. Otra diferencia existente entre ambos tipos de exenciones, que justifica la distinción entre ambas, es, tal como ha apuntado PALAO TABOADA⁹⁴⁷: que las subjetivas siempre se asocian a un elemento del impuesto duradero, que son los sujetos beneficiarios; mientras que, por el contrario, las objetivas, pueden fundarse o no en elementos duraderos.

⁹⁴⁴ HERRERA MOLINA, P.M, *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990, p. 63

⁹⁴⁵ Por ejemplo, la de LANZIANO, para el que únicamente son realmente exenciones las subjetivas, puesto que las denominadas usualmente objetivas, en realidad se trata de supuestos de no sujeción. *Vid.* LANZIANO,W., *Teoría general de la exención tributaria*, Depalma, Buenos Aires, 1979, p.297. Y

⁹⁴⁶ LOZANO SERRANO, C., *Exenciones...*,*op.cit.*, p.99; NEUMARK, F., *Principios de la imposición*, IEF, Madrid, 1974, pp.124 y 125; o FILIPPI, P., “Fine di culto o di religione de enti eclesistico: aspetti fiscali”, *Diritto e pratica tributaria*, CEDAM Editore, Milano, 1972, parte I, p.423.

⁹⁴⁷ PALO TABOADA, C., “La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales y los decretos-leyes en materia tributaria”, *Catastro (CT)*, núm.43, 1972. p.166.

Otra clasificación distingue entre las exenciones temporales e indefinidas. Las primeras, tienen una vigencia limitada. Generalmente, esta limitación temporal se interpreta en el sentido de la exención nace sujeta a la misma, de manera que la Ley limita la vigencia a un período determinado, normalmente porque la finalidad de la exención sea reconocer un incentivo temporal, bien a un sujeto que por alguna causa concreta se considere que debe ser especialmente protegido, o bien a una actividad o evento de interés general concreto.

Lo cierto es que la polémica doctrinal que rodea a las exenciones es extremadamente amplia y compleja, comenzando por la misma categoría jurídica en la que debe incluirse⁹⁴⁸, habiéndose planteado básicamente tres posibles: acto administrativo⁹⁴⁹, norma jurídica, y situación jurídica subjetiva.

La primera debe rechazarse⁹⁵⁰, por simple aplicación del principio de reserva de Ley que rige para las exenciones recogido en el artículo 8 de la LGT.

En consecuencia, la mayoría de las exenciones se aplican *ope legis*; es decir, sin que los beneficiarios tengan que acreditar su derecho a la exención. E, incluso, cuando no es así, y se exige alguna clase de certificación administrativa del cumplimiento de los requisitos establecidos, la misma en general no es constitutiva, sino meramente declarativa y probatoria. Sin perjuicio de que, en algunos casos, se subordine el ejercicio de la exención a la solicitud del sujeto pasivo (como por ejemplo, para las entidades no lucrativas en el IVA) e, incluso, reconocimiento administrativo del derecho a la exención⁹⁵¹.

En cuanto a las otras dos corrientes doctrinales que tratan de calificar jurídicamente a las exenciones, la exención siempre va a ser norma jurídica⁹⁵², en el sentido al estar sometida expresamente al principio de reserva de ley⁹⁵³, que obliga

⁹⁴⁸ Vid. al respecto la exposición y crítica que hace PIQUERAS BAUTISTA sobre esta polémica doctrinal en PIQUERAS BAUTISTA, J.A., "Duración de las exenciones y derechos adquiridos: el artículo 15 de la Ley General Tributaria", *Estudios de Derecho Tributario*, IEF, Madrid, 1979, p.310.

⁹⁴⁹ Apuntada en GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Civitas, Madrid, 2015.

⁹⁵⁰ PIQUERAS BAUTISTA, J.A., "Duración de las...", *op.cit.*, p.312.

⁹⁵¹ Tal como ha destacado SAINZ DE BUJANDA, F., en *Teoría jurídica...*, *op.cit.*, pp 460 y 461.

⁹⁵² "Como mandato jurídico con eficacia social organizadora" DE CASTRO Y BRAVO, F., *Derecho Civil de España, Tomo I*, Civitas, Pamplona, 1949.

⁹⁵³ Tal como ha señalado DE CASTRO, la eficacia constitutiva de las normas radica precisamente en

a que la misma se reconozca por preceptos de una ley, pero, en general, se rechaza que exista como tal una “norma de exención”.

Y, sobre lo que sí que hay unanimidad, es en reconocer que la exención no origina, en todos los casos, situaciones jurídicas individualizadas o subjetivas. De hecho, puede hablarse de unanimidad doctrinal absoluta en considerar que solo determinadas exenciones crean situaciones jurídicas subjetivas, aunque, salvando las exenciones subjetivas, no se produzca la misma unanimidad en calificar cuales provocan este efecto y cuáles no.

SAINZ DE BUJANDA va aún más allá al considerar que las exenciones subjetivas y las temporales generan un auténtico derecho subjetivo en su beneficiario⁹⁵⁴, tesis parcialmente recogida por el TC⁹⁵⁵. Afirmar esto implica reconocer que las exenciones se configuran: o bien como un poder jurídico confiado a su beneficiario; o bien como un interés jurídico protegido⁹⁵⁶.

La base de este planteamiento se encuentra en estos dos tipos de exenciones, subjetivas y temporales, el beneficiario obtiene una protección jurídica expresa que le permite pagar menos o incluso no pagar nada.

Para terminar con la polémica doctrinal que envuelve a las exenciones, la doctrina mayoritaria incluye dentro de este concepto tanto lo que el Legislador determina literalmente “exenciones”, por ser de carácter total, es decir que produce una exoneración completa de gravamen, de otros beneficios fiscales en los que ésta es solo parcial, pero que no por ello dejan de ser exenciones, denominándose parciales. Tampoco existe unanimidad sobre los beneficios que se pueden considerar exenciones parciales pero adoptando la acepción más amplia, dentro de este concepto se incluyen las bonificaciones, las reducciones e incluso los tipos reducidos⁹⁵⁷.

generar situaciones jurídicas subjetivas. DE CASTRO Y BRAVO, F., *Derecho Civil de España, Tomo I*, Civitas, Pamplona, 1949.

⁹⁵⁴ SAINZ DE BUJANDA, F., *Teoría jurídica...*, *op.cit.*, p.452.

⁹⁵⁵ En su Sentencia núm. 6/1983, de 4 de febrero el TC dispone que las normas que establecen exenciones “crean ciertamente situaciones jurídicas individualizadas en favor de los beneficiarios” pero rechazando que esto implique que los beneficiarios estén adquiriendo con ello derechos frente a la ley.

⁹⁵⁶ LOZANO SERRANO, C., *Exenciones...*, *op.cit.*, p.87.

⁹⁵⁷ Así CALVO ORTEGA, ha señalado que: “junto a la exención total que neutraliza los efectos del

Como conclusión a todas estas polémicas doctrinales sobre las exenciones tributarias, se extrae que resulta enormemente complejo definir siquiera su naturaleza jurídica, e incluso obtener un concepto unívoco de exención, más allá del hecho de que se trata de una técnica o conjunto de técnicas, con un único elemento común a todas ellas: provocan una exoneración total o parcial de la carga tributaria que recae sobre determinados supuestos⁹⁵⁸.

Y las repercusiones que este efecto exonerador tiene respecto a los principios constitucionales básicos (capacidad económica, igualdad, justicia, etc.) determina que la interpretación de las exenciones debe realizarse, en todo caso, de forma restringida y estricta⁹⁵⁹. Y, aunque existen discrepancias sobre el alcance exacto de esta interpretación, en definitiva el mismo ha acabado reconduciéndose, con base en la jurisprudencia del TS, hacia la prohibición de la analogía unida a la exigencia de interpretar los preceptos que regulan las exenciones de forma estricta⁹⁶⁰, incluidas de forma expresa en la LGT⁹⁶¹.

En el tema estudiado, la propia naturaleza jurídica de los dos impuestos analizados, reales y objetivos, parece apuntar en el sentido de que los supuestos de exención definidos en ambos deberían ser principalmente objetivos. No obstante, la

hecho imponible, existen numerosas exenciones parciales que operan reduciendo la base imponible o el tipo de gravamen, o incluso efectuando deducciones directas de la cuota tributaria. En todos estos casos se consigue el efecto propio de la exención, que es impedir el nacimiento de la cuota tributaria (exención total) o reducir la misma (exención parcial". CALVO ORTEGA, R., "La interpretación de la se exenciones tributarias", *Hacienda Pública Española*, núm.13, 1971, p.118. Y en mismo sentido Vid. SAINZ DE BUJANDA, F., *Teoría jurídica de la exención tributaria. Informe para un coloquio*, Hacienda y Derecho, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, Vol.III, p.459; y CORTÉS DOMINGUEZ, M., *Ordenamiento Tributario Español*, Civitas, Madrid, 1985, Tomo I, p.329.

⁹⁵⁸ Tal como ha señalado HERRERA MOLINA, la exención es una "configuración objetiva de la norma tributaria que excluye de su ámbito determinados supuestos o restringe la cuantía del gravamen en hipótesis peculiares". HERRERA MOLINA, P.M, *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990, p.73.

⁹⁵⁹ Con base en el sentido atribuido a la interpretación declarativa estricta por DE CASTRO, como "el significado más restringido de las palabras que establecen el beneficio tributario", DE CASTRO Y BRAVO, F., *Derecho Civil de España, Tomo I*, Civitas, Pamplona, 1949. Vid. Las opiniones de ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., "Exención del impuesto", en [AAVV], *Nueva Enciclopedia Jurídica Seix*, Ed.F.Seix, Barcelona, Vol.IX, 1958, p.234; DE JUAN Y PEÑALOSA, J.L., y DE LUIS DÍAZ MONASTERIO, F., "Consideraciones sobre la teoría de las exenciones fiscales", en [AAVV], *XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid,1964, p. 179.

⁹⁶⁰ Vid. al respecto CALVO ORTEGA, R., "La interpretación de las exenciones tributarias", *Hacienda Pública Española*, núm.13, 1971, p.115; AMATUCCI, A., "La aplicación analógica de la norma de Derecho financiero", *Hacienda Pública Española*, núm.86, 1984, p.307.

⁹⁶¹ De acuerdo con el artículo 14 de la vigente LGT : "No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales."

realidad es bien distinta. El uso del sistema tributario para la consecución de fines extrafiscales -entre los que se encuentran, de un lado, la protección adicional que debe prestarse a determinados entes o colectivos y, de otra, a determinados sectores o actividades-, ha provocado la definición de exenciones subjetivas en ambos impuestos.

Además, una lectura detenida de los extensos listados de exenciones que se han establecido en ambos impuestos deja entrever que los supuestos no siempre se encuadran dentro de una de estas dos categorías, dado que en los dos se han definido exenciones definidas en relación con ciertos sujetos. Pero la razón que subyace al reconocimiento del beneficio fiscal, se encuentra en las características de la actividad o de parte de la actividad que desarrollan los mismos que se desea incentivar, por lo que se exoneran de gravamen, en uno, o en otro.

En este punto, existe una polémica doctrinal sobre si en las exenciones totales se produce o no el hecho imponible. Así de un lado, se encuentra la opinión doctrinal mayoritaria que considera que, dado que no nace la obligación tributaria de pago, el hecho imponible en sentido estricto, no se considera producido, hablándose incluso del “hecho imponible exento”⁹⁶². No obstante, otro sector doctrinal, defiende que si bien puede que en sentido estricto no tenga lugar el hecho imponible, dado que sí que se cumple el presupuesto fáctico de no sujeción, en sentido lato sí debe considerarse producido el mismo⁹⁶³.

En mi opinión, más próxima a los segundos, hay que ir más allá, puesto que considerar que no se ha producido el hecho imponible creo que es incompatible con la realidad de algunos tributos, y más concretamente del ITPAJD. Es decir, si el hecho imponible se considera no producido, no hay sujeto pasivo ni obligaciones formales y, sin embargo en los impuestos englobados en el ITPAJD, cuando se produce una operación a la que resulta aplicable una exención total, se define un sujeto pasivo que además está sometido a obligación de autoliquidación, sin ingreso, y presentación del impuesto correspondiente. En el caso por ejemplo de actos formalizados en escrituras públicas e inscribibles, en caso de no cumplir estas

⁹⁶² SAINZ DE BUJANDA, F., *Teoría jurídica... op.cit.*, p.449; PONT CLEMENTE, J.F., *La exención tributaria (Análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y al IVA)*, Edersa, Madrid, 1986, p.22; o HERRERA MOLINA, P.M., *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990, p.41,

⁹⁶³ CORTÉS DOMINGUEZ, M., *Ordenamiento Tributario Español*, Civitas, Madrid, 1985, Tomo I, p.219, 326

obligaciones, la misma no tiene acceso al Registro público correspondiente. Es decir, no nace la obligación tributaria principal (pago), pero subsisten las demás obligaciones tributarias.

En consecuencia, considero más acorde con el reconocimiento de un sujeto pasivo del impuesto y las obligaciones formales que se le imponen, considerar que en las exenciones, el hecho imponible incluso en sentido estricto sí se produce, pero se exonera del pago que correspondería en función del cumplimiento de los presupuestos subjetivos u objetivos definidos por la norma que establece la exención.

En cualquier caso, se trata de una discusión puramente teórica, dado que los efectos fiscales reales son los mismos se considere o no que en la exención ha tenido lugar el hecho imponible.

Al margen de esta polémica doctrinal, en relación con los impuestos relacionados con el conflicto analizado, es interesante resaltar que, en cumplimiento de la sistematización, los supuestos de exenciones definidos en ambos impuestos no son independientes, sino que guardan cierta correlación. Esta conclusión es lógica, especialmente en el caso de las exenciones subjetivas, pero también en alguna objetiva, ya que, si se quiere exonerar de gravamen un determinado sujeto o actividad en un impuesto indirecto, también debe gozar por el mismo motivo de algún beneficio fiscal en el otro, por coherencia, o para reforzar el incentivo. Tema aparte son las exenciones inmobiliarias que son de carácter técnico, por los motivos que se analizan a continuación.

III.6.1.-LAS EXENCIONES AL IVA EN LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS

En el IVA, como concluí en el epígrafe III.2, si bien existen sujetos que, por su naturaleza jurídica (Entes públicos, asociaciones sin ánimo de lucro, etc.), inicialmente hay una presunción de que las operaciones que realizan quedan fuera del ámbito del IVA, atendiendo a que lo habitual es que las mismas se enmarquen dentro de sus fines sociales y no lucrativos, la misma queda destruida en el momento en el que se cumplen los otros dos requisitos de sujeción al IVA: el objetivo

y el intencional. Así, en el caso de las operaciones inmobiliarias, si el inmueble está afecto a una actividad empresarial, y su destino previsible es su afectación a este tipo de actividades, queda sin efecto la exención subjetiva para estos entes.

Pero además de éstos, se define algún supuesto de exención subjetiva, si bien marcadamente excepcional, que afecta a determinados entes, pero únicamente para ciertas operaciones y sometidos a estrictos requisitos, por considerarse que las mismas quedan fuera del ámbito empresarial y, por tanto, no deben quedar gravadas por el impuesto⁹⁶⁴. Por ejemplo, para explotaciones agrarias prioritarias están exentas: las permutas voluntarias de fincas rústicas, siempre que: hayan sido debidamente autorizadas, al menos uno de los permutantes sea titular de una explotación agraria prioritaria, se formalice en escritura pública, y la permuta tenga por objeto alguna de las finalidades enumeradas en el artículo 12 de la Ley 19/1995.

En consecuencia, por estos motivos, no insisto más en las exenciones subjetivas del IVA, dado que en general las exenciones en este impuesto se definen precisamente en atención a que las operaciones incluidas no cumplen el requisito objetivo e intencional de sujeción al IVA. Por ello, centro mi análisis en las exenciones objetivas, dentro de las cuales se enmarcan todas las exenciones inmobiliarias.

Una vez identificados los requisitos de sujeción al IVA de una operación inmobiliaria, y tras el análisis que acabo de hacer de los supuestos conflictivos de no sujeción al IVA, la segunda causa principal del conflicto analizado en esta tesis es, tal como quedó expuesto en el Capítulo I, la delimitación de determinados supuestos de exención al IVA, que va a conllevar que dichos supuestos, salvo renuncia a la exención en los casos en los que ésta pueda ejercitarse, queden sujetos al ITPO.

La finalidad de los supuestos de exención al IVA, tal como expuso el TEAC, en su Resolución de 21 de octubre de 1998 (JT\1998\1870), es distinguir “entre el

⁹⁶⁴ Por ejemplo, están exentos los servicios prestados directamente a sus miembros por uniones, agrupaciones o entidades autónomas, incluidas las Agrupaciones de Interés Económico, constituidas exclusivamente por personas que ejerzan una actividad exenta o no sujeta al Impuesto que no origine el derecho a la deducción, cuando concurren las condiciones del apartado 6º del artículo 20.Uno LIVA.

tráfico del suelo sin transformación industrial alguna, exento, y el tráfico del suelo convertido por la acción del hombre en una superficie susceptible de aprovechamiento constructivo, no exento.”

El origen de esta situación, como veremos a continuación, se encuentra en la normativa comunitaria del IVA; principalmente, en la Sexta Directiva del IVA.

Los objetivos de este epígrafe son dos: identificar y definir con exactitud todos los supuestos contemplados en nuestro ordenamiento de exención del IVA en operaciones inmobiliarias, sin entrar aquí en el estudio de la casuística que rodea su aplicación práctica -ésta es objeto de análisis exhaustivo en el Capítulo IV-; y analizar los requisitos requeridos para la renuncia a la exención, dado que éstos van a ser comunes a todos los supuestos.

III.6.1.1.- OPERACIONES INMOBILIARIAS EXENTAS DEL IVA

A partir del 1 de enero de 2015⁹⁶⁵, de conformidad con el artículo 20.Uno LIVA, las operaciones inmobiliarias sujetas, pero exentas del IVA, son las siguientes (me limito a transcribir los preceptos de la norma dado que el análisis de cada uno de estos supuestos se realiza en el Capítulo IV):

Apartado 20º : *“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, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.”*

No obstante, se exceptúan de esta exención las entregas de los siguientes terrenos, aunque no tengan la condición de edificables:

“a) Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

b) Las de terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de

⁹⁶⁵ Tras la eliminación de número 21 del artículo 20.1.20 LIVA efectuada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre

construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas al impuesto. No obstante, estarán exentas las entregas de terrenos no edificables en los que se hallen enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos de la misma naturaleza en los que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas.”

Apartado 22º: *“Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.*

A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.

Los terrenos en que se hallen enclavadas las edificaciones comprenderán aquéllos en los que se hayan realizado las obras de urbanización accesorias a las mismas. No obstante, tratándose de viviendas unifamiliares, los terrenos urbanizados de carácter accesorio no podrán exceder de 5.000 metros cuadrados.”

Apartado 23º: *“Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:*

- a) Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica.*

Se exceptúan las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo.

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.”

No obstante, para terminar con la enumeración de las operaciones sujetas, pero exentas del IVA, dado que este trabajo trata de ofrecer soluciones prácticas a los supuestos reales que puedan plantearse, hay que tener en cuenta que, para devengos anteriores a la entrada en vigor de la Ley 28/2014, era aplicable el supuesto de exención previsto en el **número 21 del artículo 20.1.20 LIVA** para las **aportaciones de los terrenos por sus propietarios a Juntas de Compensación, así como a las posteriores adjudicaciones de los terrenos resultantes de la urbanización**. Por tanto, aunque esta exención no esté en vigor actualmente, hay que tener en cuenta que aún hay supuestos de aplicación de la misma susceptible de regularización debido a: la existencia de procesos administrativos y judiciales pendientes de resolución; al plazo de prescripción tributaria vigente en nuestro país⁹⁶⁶; y a la existencia de numerosos procesos urbanísticos no finalizados,

Este supuesto era aplicable exclusivamente en el caso de que el sistema de urbanización fuera la compensación no fiduciaria -es decir, cuando los propietarios transmiten la propiedad de los terrenos a la Junta-, y, en la práctica, se traducía en que estas operaciones en general quedaban sin tributación dado que estaban sujetas pero exentas tanto del IVA como del ITPO, como se detalla en el epígrafe IV.1.2.6.2.

La justificación de esta ausencia de tributación no era otra que tratar de incentivar este sistema de promoción urbanística, abaratando sus costes, al reducir considerablemente la carga fiscal del proceso urbanístico, en su conjunto. No

⁹⁶⁶ Artículos 66 y ss LGT

obstante, estos incentivos tuvieron un impacto desigual en el territorio nacional, ya que, en algunas CCAA, sí que se produjo un incremento notable de esta fórmula, mientras que, en otras CCAA, su uso fue residual, a pesar de los incentivos fiscales.

III.6.1.2.- LA RENUNCIA A LA EXENCIÓN DEL IVA

Las exenciones al IVA en operaciones inmobiliarias presentan una particularidad esencial, que no tienen el resto de exenciones: las de los apartados 20º y 22º del artículo 20.Uno LIVA (y para devengos anteriores al 1 de enero de 2015 la del apartado 21º también) son susceptibles de renuncia siempre que se cumplan los requisitos para ello. Es decir, se permite a determinados sujetos pasivos que opten entre tributar por el IVA, o por el ITPO, siendo un caso claramente excepcional dentro de nuestro ordenamiento tributario.

Esta excepcionalidad determina que, antes de entrar de lleno en los requisitos para poder ejercitar este derecho, sea imprescindible analizar la justificación, tanto de la renuncia en sí misma, como de los estrictos requisitos que rodean su ejercicio.

En relación con la primera, se trata de identificar el motivo que ha llevado al Legislador a que, una vez definidos determinados supuestos relacionados con operaciones inmobiliarias que entiende deben quedar fuera del ámbito del IVA, declarándolos exentos, otorgue al contribuyente un derecho a renunciar voluntariamente a la exención, retornando la operación a dicho ámbito. Los motivos son esencialmente dos. De un lado, la configuración de la renuncia al IVA como un derecho que beneficia al contribuyente, por lo que, como derecho, debe poder renunciarse a él. Y, de otro lado, la necesidad de evitar la ruptura de la cadena de deducciones del IVA que provocan las exenciones, tal como recoge la LIVA, en su Exposición de Motivos⁹⁶⁷.

⁹⁶⁷ En relación con el apartado 4.6 de la Exposición de motivos de la LIVA, la STS de 13 de diciembre de 2006, recurso núm. 4704/2001 (ROJ: STS 8500/2006), dispone que: “[...] la posibilidad de renuncia a las exenciones de determinadas operaciones inmobiliarias se establece para evitar las consecuencias de la ruptura de la cadena de deducciones producida por las exenciones, ya que éstas por las operaciones inmobiliarias no otorgan el derecho de deducir las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes, quedando dichas cuotas definitivamente a cargo del transmitente, como si fuera consumidor final de los bienes, debiendo el adquirente soportar además el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.[...]”

En relación con la justificación de que el ejercicio de la renuncia se condicione al cumplimiento de una serie de requisitos muy concretos, y bastante estrictos. En general, se acepta que se trata de proteger al adquirente de repercusiones de IVA no deseadas, dado que al transmitente empresario a efectos del IVA, en general, siempre le va a convenir que la operación quede gravada por el IVA, y no por el ITPO. En consecuencia, existe un riesgo real de que, por falta de información del adquirente, se acabe repercutiendo IVA en una operación inmobiliaria, incluso cuando la misma debería quedar fuera de él.

En definitiva, para asegurarse de que, cuando se efectúa una renuncia a la exención del IVA, todas las partes entienden y aceptan que la operación tributa por el IVA por su propia voluntad al optar por ello, renunciando a la exención, se han establecido los siguientes **requisitos**:

1º) **Requisitos subjetivo y objetivo de sujeción al IVA en la figura del adquirente**; es decir, que el adquirente sea empresario o profesional a efectos del IVA⁹⁶⁸ y actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales;

2º) **Requisitos formales**⁹⁶⁹ en los dos intervinientes:

- El transmitente tiene que **comunicar la renuncia** al comprador **de forma fehaciente**, con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien, y por cada operación realizada.

- Y el adquirente tiene obligación de comunicar previa o simultáneamente al transmitente que cumple todos los requisitos para que éste pueda renunciar a la exención

La problemática que envuelve la verificación o prueba del cumplimiento de ambos requisitos formales se analiza en el epígrafe III.6.2.2 y 3.

⁹⁶⁸ SAN de 11 de octubre de 2012

⁹⁶⁹ Artículo 8.1 RIVA

3º) Hasta el 1 de enero de 2015⁹⁷⁰, se exigía un condicionante adicional, que, en la práctica, resultaba extremadamente problemático: que el adquirente tuviera **derecho a deducirse íntegramente el IVA soportado en sus adquisiciones**. Ello se entendía cumplido cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en el que se haya de soportar el impuesto permita su deducción íntegra, incluso en el supuesto de cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales. En este caso, para devengos anteriores al 1 de enero de 2015, la declaración del adquirente dirigida al transmitente debía incluir su derecho a la deducción íntegra del IVA soportado para que la renuncia fuera válida.

Con relación a este requisito -que analizo con más detenimiento, en el epígrafe III.6.1.2.1-, hay que tener en cuenta la posibilidad de que el adquirente estuviera sometido a la regla de la prorrata, regulada en el artículo 102 y ss. LIVA, o a la regla de los sectores diferenciados. En estos casos, sólo si el inmueble quedaba afecto a una actividad con derecho total de deducción del IVA soportado, el vendedor podía renunciar a la exención. Por tanto, en el caso de que el adquirente estuviera en prorrata general, nunca se podía renunciar a la exención, porque su porcentaje de deducibilidad es inferior al 100%.

Y, en cualquier caso, este requisito ha sido notablemente modificado de manera que, a partir del 1 de enero de 2015, existe la posibilidad de que el transmitente renuncie a la exención, tenga el adquirente derecho a deducción total o parcial del IVA soportado. Es más, la nueva redacción dada al precepto abarca, incluso, a aquellos casos en que el adquirente no tenga derecho a deducción alguna del IVA soportado en la adquisición del inmueble, siempre que el bien se afecte a la realización de operaciones que sí originen derecho a deducción, lo cual nos lleva al último requisito.

4º) **Requisito intencional**: para que la operación pueda tributar por el IVA, es necesario que el destino previsible del inmueble adquirido sea una operación que esté sujeta al IVA, y no exenta (improbable), o exenta, pero que se pueda renunciar

⁹⁷⁰ Entrada en vigor de la Ley 28/2014 de 27 de noviembre, que modifica, entre otros, el artículo 20.Dos LIVA

a la exención. En caso contrario, se estaría destruyendo la cadena del IVA, porque si un adquirente renuncia a la exención del IVA y soporta y se deduce el impuesto, y luego lo vuelve a transmitir y, en esa entrega sujeta pero exenta del IVA el adquirente no puede renunciar a la exención, tributaría por el ITPO. Y el IVA de todo el proceso inmobiliario no se habría trasladado al consumidor final o final de la cadena de IVA. Este requisito se estudia detenidamente en el epígrafe III.6.2.4.

Si se cumplen todos estos requisitos, la operación tributaría finalmente por el IVA, mientras que, si no se cumple alguno de ellos, no se podría renunciar a la exención del IVA, y, por lo tanto, la operación quedaría sujeta al ITPO, si bien, en algunos supuestos, podría resultar también exenta, por aplicación de alguna exención subjetiva u objetiva. En aquellos supuestos en que los intervinientes hayan calificado de forma errónea la operación - es decir, que hayan renunciado a la exención sin cumplir todos los requisitos para ello-, procede la regularización de la operación, pudiendo realizarse la misma de oficio o a instancia de los propios sujetos:

-Para el adquirente, al haber declarado como sujeto pasivo de la operación por inversión del sujeto pasivo, deberá presentar, o se le girará una declaración complementaria, dado que, ni el IVA devengado por la operación, ni, en su caso, la parte del mismo que se haya deducido son procedentes. Y deberá autoliquidar, o se le girará, una liquidación por el ITPO. A la resolución administrativa de los supuestos de regularización, en caso de operaciones calificadas a efectos del deslinde ITPO-IVA de forma errónea me refiero en el epígrafe V.5.1.

-Para el transmitente, la no aceptación de la renuncia implica que la operación realizada se considera exenta de IVA, por lo que la misma afectará a su régimen de deducibilidad del IVA soportado (prorrata o sectores diferenciados), procediendo también una regularización complementaria que afectará a las declaraciones que haya presentado con una deducibilidad superior a la procedente.

Además, cabe la posibilidad de que se cumplan todos los requisitos pero, a pesar de ello, el transmitente no desee renunciar a la exención. En este caso, dado que la renuncia es voluntaria, la entrega quedaría igualmente sujeta al ITPO.

III.6.1.2.1.-EL DERECHO DEL ADQUIRENTE A LA DEDUCCIÓN DEL IVA SOPORTADO

Con relación a este requisito, como ya he mencionado, ha sido ostensiblemente modificado a partir de 2015, de manera que, en estos momentos, lo único que se exige para poder renunciar a la exención del IVA es, en que el inmueble adquirido se vaya a destinar a realizar operaciones que den derecho a la deducción, ya sea total o parcial, del IVA soportado.

No obstante, existen numerosos hechos imponible devengados antes de esa fecha, susceptibles de comprobación administrativa. Ello se debe a, por un lado, a la existencia de reclamaciones administrativas y judiciales pendientes de resolución, y, por otro lado, por el plazo de prescripción tributaria vigente de 4 años. Por estos motivos, existen a día de hoy numerosos expedientes pendientes de resolución en los que aún se aplica la normativa anterior, incluyendo este requisito, por lo que considero interesante su estudio.

El derecho a la deducción íntegra del IVA soportado implica, necesariamente, que el adquirente tiene la consideración de sujeto pasivo del impuesto, y que no debe realizar actividades exentas y no exentas de forma simultánea. Este requisito, obliga a analizar, especialmente, los casos en que el adquirente se acoja a la regla de la prorrata especial, u opere en régimen de sectores diferenciados, y afecte el bien a una actividad que dé el derecho a la deducción del 100 por cien del IVA soportado porque, solo en estos casos, sí que podía renunciar a la exención del IVA.

En definitiva, lo que va a determinar realmente si, con anterioridad al 1 de enero de 2015, se podía o no renunciar a la exención del IVA, no es tanto que el adquirente, en el momento de la adquisición, podía deducirse el 100% del IVA soportado en la misma, sino si dicho bien se afectara o no a una actividad que diera derecho a deducibilidad total del IVA soportado⁹⁷¹.

⁹⁷¹ En su Resolución núm. V0331-05 de 02/03/2005 (JT\2005\450), la DGT señaló que: “[...] hasta el momento de la adquisición del inmueble que destinará a arrendamiento sujeto y exento solamente ha realizado operaciones con derecho a la deducción. En consecuencia, la prorrata provisional aplicable durante el año en que va a tener lugar dicha adquisición será del 100 por cien al venir determinada por la prorrata definitiva del año inmediato anterior.

A efectos del cumplimiento de este requisito, hay que diferenciar entre supuestos de aplicación del régimen de sectores diferenciados y la regla de la prorrata.

La LIVA define cuatro supuestos en los que se considera que hay **sectores diferenciados** de actividad⁹⁷². En el supuesto de que un sujeto pasivo esté incluido en cualquier de ellos, deberán aplicar separadamente el régimen de deducciones respecto de cada uno de los sectores⁹⁷³. Por tanto, en caso de que un sujeto -acogido de forma obligatoria al régimen de sectores diferenciados con base en las actividades que realiza-, adquiera un inmueble, en función del régimen de deducibilidad que tenga el sector al que lo afecte, determinará si puede, o no, renunciar a la exención del IVA.

En cuanto a la regla de la prorrata⁹⁷⁴, se aplica cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad, realice operaciones que dan derecho a deducción, junto con otras análogas que no den este derecho, siempre que no se consideren sectores diferenciados. Dentro de la prorrata, no obstante, hay dos modalidades, la **especial** y la general. A la primera puede acogerse el contribuyente, siempre que el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de prorrata general exceda en un 20 por ciento del que resultaría por aplicación de la regla de prorrata especial. En caso de que el adquirente esté en prorrata especial, si afectaba el inmueble adquirido a una actividad con derecho a deducción del 100%, el transmitente podía renunciar a la exención. Mientras que, si lo afectaba a una actividad con un porcentaje de deducción inferior, no se podía ejercitar la renuncia por lo que la operación quedaría sujeta, y exenta al IVA, y sujeta invariablemente al ITPO.

Pese a lo anterior, las cuotas soportadas por la adquisición de este inmueble no van a ser íntegramente deducibles, según se describe en su escrito de consulta sin perjuicio de que en el momento de su adquisición si que resulten provisionalmente deducibles. Por tanto, no cabrá la renuncia a la exención por su entrega. “

Por su parte, en la Resolución núm.V0964-09 de 5 de mayo, se acepta la renuncia a la exención por parte de una entidad de crédito sujeta a prorrata especial, siempre que se afecte a una actividad con porcentaje de deducción del 100% y además, que su destino previsible sea una entrega sujeta y exenta al IVA en la que sea previsible que se renuncie a la exención (uso distinto de vivienda).

⁹⁷² Artículo 9.c LIVA

⁹⁷³ Artículo 101 LIVA

⁹⁷⁴ Artículo 104 LIVA

En caso de no poder, o no querer, optar por la prorrata especial, el contribuyente que realice operaciones con distinto régimen de deducción queda sometido a la **prorrata general**. En este caso, cualquier adquisición de inmuebles sujeta a IVA que realice estaría sujeta y exenta al IVA, sin posibilidad de renuncia a la exención, e, inevitablemente, sujeta al ITPO.

Ahora bien, la supresión del requisito para estos sujetos implica que a partir del 1 de enero de 2015, sí que pueden renunciar a la exención del IVA, pero ¿le interesa hacerlo? Hay que tener en cuenta que, si renuncian a la exención, no pueden deducirse todo el IVA soportado en la adquisición del inmueble, con lo que la parte que no se puede deducir constituye un mayor valor del inmovilizado (igual que el ITPO). Este mayor valor se irá imputando parcialmente como coste empresarial vía amortización anual del bien. Por tanto, cuanto mayor sea el porcentaje de la prorrata, sí es posible que al sujeto pasivo le interese renunciar a la exención. Pero, si el porcentaje es muy pequeño, no será una opción interesante; especialmente teniendo en cuenta el diferencial de tipos entre el general del IVA y el del ITPO, que es notablemente inferior en todas las CCAA.

El porcentaje de deducibilidad que se tiene en cuenta, tal como recoge la LIVA⁹⁷⁵, y ha confirmado la jurisprudencia⁹⁷⁶ y la doctrina administrativa⁹⁷⁷, es el de la prorrata provisional del año en que se realiza la operación -es decir, la definitiva del año precedente-, con independencia de la definitiva que resulte al finalizar el ejercicio en el que se ha efectuado la operación. En mi opinión, esta conclusión resulta inevitable con base en el principio de seguridad jurídica, así como para evitar los incentivos a prácticas elusivas que podrían producirse si se hiciera depender la tributación de la operación de la prorrata definitiva del ejercicio en el que se efectúa.

Ahora bien, este requisito para poder renunciar a la exención del IVA no es suficiente por sí solo, sino que hay que verificar el resto de requisitos, tanto los formales-temporales (analizados en el epígrafe III.6.1.2.2) como el elemento

⁹⁷⁵ Artículo 20.Dos LIVA: “[...]”*Se entenderá que el adquirente tiene derecho a la deducción cuando el porcentaje de **deducción provisionalmente aplicable en el año en el que se haya de soportar el impuesto** permita su deducción íntegra.[...]”*

⁹⁷⁶ Vid. al respecto la Sentencia del TS, Sala 3ª Sección, 2ª, de 7 de marzo de 2014, recurso núm. 970/2011 (ROJ: STS 1077/2014), y la Sentencia del TSJ de Extremadura de 27 de febrero de 2009, recurso núm. 373/2006, Resolución núm.131/2009 (ROJ: STSJ EXT 155/2009).

⁹⁷⁷ Resolución de la DGT V0331-05 de 2 de marzo

intencional (analizado en el epígrafe III.6.1.2.4). Así, por ejemplo, si partimos del cumplimiento de los requisitos formales, si la prorrata provisional del año en el que se efectúa la adquisición de un inmueble es del 100% -porque en el ejercicio anterior solo se realizaron operaciones que originan derecho a deducción-, pero el inmueble que se va a adquirir se va a destinar a una actividad exenta (arrendamiento de vivienda por ejemplo), o su destino previsible es uso como vivienda -y, por tanto, su siguiente entrega va a estar sujeta pero exenta del IVA sin posibilidad de renunciar a la exención-, no se va a poder renunciar a la exención del IVA en la adquisición del inmueble.

En cualquier caso, el cumplimiento de este requisito estaba directamente relacionado con el régimen de IVA al que estuviera acogido el sujeto pasivo. La siguiente tabla muestra la relación existente entre los diferentes regímenes del IVA y la posibilidad de que el vendedor pudiera salvar la exención del IVA y tributar finalmente por este impuesto, y no por el ITPO, en función de que el adquirente pudiera deducirse íntegramente el IVA soportado en sus adquisiciones.

Realmente, en el supuesto que estamos analizando –las operaciones inmobiliarias-, sólo entraban en juego alguno de ellos, debido al tipo de actividad que se puede desarrollar en este tipo de bienes. Sin embargo, los incluyo a todos con el fin de dar una visión global de la renuncia a la exención del IVA hasta el 1 de enero de 2015, dado que sigue siendo aplicable para aquellos casos no prescritos:

Tabla 14: Relación entre los regímenes de IVA y la posibilidad de renunciar a la exención del IVA hasta el 1 de enero de 2015

REGIMEN IVA AL QUE ESTE ACOGIDO EL VENDEDOR	POSIBILIDAD DE RENUNCIA	POSIBILIDAD DE CUMPLIR REQUISITO DEDUCCIÓN 100% IVA SOPORTADO
General	SI	SI
Simplificado	SI	SI, si cuotas soportadas son plenamente deducibles
Agricultura, ganadería y pesca	SI	NO
Recargo de equivalencia	SI	NO
Bienes usados,...	SI	SI
Agencias de viaje	SI	SI
Oro de inversión	SI	Si, si el inmueble cumple afectación exclusiva a la actividad de producción/transformación oro

Centrándonos en los regímenes destacados, en los casos en los que NO existe la posibilidad de cumplir el requisito de deducción íntegra del IVA soportado - entre los que destaca la entrega de terrenos rústicos a sujetos acogidos al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca-, no se podía renunciar a la exención, por lo que la operación va a tributar en todo caso, de forma efectiva, por el ITPO, en todos los devengos anteriores al 1 de enero de 2015.

Ello resulta lógico, ya que se trata de una entrega de un terreno agrícola de un sujeto pasivo de IVA a un agricultor, que va a seguir explotándolo para uso agrícola, con lo cual nadie ha añadido valor alguno al terreno, ni ha realizado obras necesarias para que dicho terreno pase a ser edificable, por lo que no tendría sentido que estas entregas tributaran por el IVA.

En cualquier caso, a efectos prácticos, la vigencia de este requisito era, en mi opinión, muy problemática.

Por un lado, por ir en contra de la razón de ser del impuesto. Es decir, sin entrar aquí en el debate de la justificación misma del enrevesado sistema ideado por nuestro Legislador para articular el conflicto ITPO-IVA, si, dentro del mismo, se configura una posibilidad de renuncia a una exención como optativa para los sujetos, no tenía mucho sentido poder luego suprimir el derecho a esta opción en supuestos que resultaban más beneficiosos para la Hacienda Pública, que va a obtener más ingresos de una operación en la que el adquirente no tenga derecho íntegro al IVA soportado que del que sí lo tenga.

Por otro, existía una enorme dificultad a la hora de demostrar la afectación a una u otra actividad, dado que el contribuyente, lógicamente, declara afectarlos siempre a actividades con derecho total de deducibilidad.

En definitiva, la rectificación efectuada de este requisito es en mi opinión enormemente acertada; al menos, desde el punto de vista operativo.

III.6.1.2.2.-EL REQUISITO INTENCIONAL: EL DESTINO PREVISIBLE DEL INMUEBLE

La nueva redacción de la LIVA, que entró en vigor en 2015⁹⁷⁸, además de modificar el requisito de la deducibilidad del IVA soportado en el momento de la adquisición del inmueble -permitiendo que ésta sea total o parcial-, también modificó en el mismo sentido el requisito intencional que se requería para poder efectuar la renuncia a la exención. Y, además, lo configura como alternativo al primero: que, en función de su destino previsible, el inmueble vaya a ser utilizado, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción del IVA soportado.

En resumen, hasta el 31 de diciembre de 2014, para poder renunciar a la exención del IVA se requería que el adquirente tuviera derecho a deducción del 100% del IVA soportado en el momento de la adquisición, en función del destino previsible. Mientras que, a partir de esta fecha, se permite la renuncia cuando, además de cumplirse el resto de requisitos generales, el adquirente:

-Bien tenga derecho a deducción total o parcial del IVA soportado en el momento de realizar la adquisición;

-O bien, alternativamente al criterio anterior, si no se cumple, en función del destino previsible del inmueble adquirido (afectación del bien a actividad con derecho a deducción total o parcial del IVA soportado)

Es decir, la propia esencia del IVA -como vimos en el Capítulo II-, exige que no se rompa la cadena del IVA hasta que el bien llegue a su destinatario final, que será el que debe soportar toda la carga fiscal del valor añadido al bien.

⁹⁷⁸ Redacción del artículo 20.Dos LIVA dada por la Ley 28/2014 de 27 de noviembre. LA adaptación del RIVA a las novedades introducidas en la LIVA se produjo a través del RD 1073/2014, de 19 de diciembre.

Pues bien, si se permite que un sujeto renuncie a la exención del IVA y por tanto, lo soporte y se lo deduzca, y el destino previsible del bien, por su naturaleza intrínseca (uso previsible), es una entrega exenta sin posibilidad de renuncia a la exención, se habría roto la cadena del IVA. El consumidor final del bien no habrá soportado la carga fiscal del valor añadido, sino que dicha carga sería soportada por el último transmitente antes de la entrega exenta.

Esto ha llevado a incluir este requisito de forma expresa en la LIVA. Así, aunque se cumplan el resto de requisitos para poder renunciar a la exención, si la siguiente entrega previsiblemente va a ser una operación que no va quedar sujeta al IVA (bien por estar no sujeta, o sujeta y exenta sin posibilidad de renunciar a la exención), no se permite que se renuncie a la exención del IVA.

Ahora bien, antes incluso de esta reforma legislativa, el requisito del destino previsible no exento ha sido ampliamente defendido, tanto por el TS como por la AN.

Esta última, por ejemplo, en su Sentencia de 23 de julio de 2013⁹⁷⁹, se refirió a la falta de intencionalidad onerosa en la adquisición de un terreno que fue declarada por el contribuyente como sujeta sin exención al IVA por considerarse en curso de urbanización. La AN analiza en dicha Sentencia si, en el momento en que el recurrente adquirió los terrenos y derechos urbanísticos en el área de reparto, tenía, o no, la intención de destinarlos al ejercicio de una actividad económica que en este caso en la urbanización de los terrenos para proceder posteriormente a su venta a terceros. Tras concluir que el terreno no tenía dicha calificación, al no haberse acreditado que el adquirente había soportado coste de urbanización alguno tras la compra, siendo por tanto en caso de estar sujeta al IVA, una operación exenta de este impuesto, señala: *“Por lo tanto, como señalaba la Inspección no consta que existan indicios que permita entender que la intención era proceder a su urbanización, y no por ejemplo para su reventa sin proceder a su urbanización o con la finalidad de constituir una inversión patrimonial a largo plazo.”* En consecuencia, dado que para poder renunciar a la exención del IVA, el bien debe estar afecto a una actividad empresarial, considera que no se cumple este requisito por lo que, al no poder renunciar a la exención, la adquisición quedaba sujeta al ITPO.

⁹⁷⁹ Sentencia de la AN de 23 de julio de 2013, recurso núm. 516/2011 (ROJ: SAN 3469/2013)

En cuanto al TS, se ha referido a este requisito en diversos fallos, si bien en lo relativo a terrenos no siempre, en mi opinión, de forma acertada. Así, por ejemplo, el TS⁹⁸⁰, en una entrega onerosa (no una cesión obligatoria), a un Ayuntamiento de terrenos programados para uso residencial, a pesar de que no se había iniciado sobre ellos actuación urbanística alguna, concluyó que no cabía renuncia a la exención por el destino residencial de los terrenos. El adquirente entendió que era rústico por lo que la entrega estaba sujeta, pero exenta del IVA, con posibilidad de renuncia por lo que se ejerció la misma. En primer lugar, si no se ha realizado actuación urbanística alguna el terreno, según el propio criterio del Tribunal -al que me refiero extensamente en el epígrafe IV.2.1.2.-, éste es rústico y, por tanto, su entrega está sujeta, pero exenta, con posibilidad de renunciar a la exención. Y el destino previsible, antes de entender un uso residencial del producto de la actividad, es la urbanización de los terrenos que es una operación sujeta al IVA en todo caso. Las viviendas o inmuebles resultantes de dicho proceso, aunque las transmita el Ayuntamiento, serán primeras entregas por lo que en todo caso estarían sujetas al IVA. Incluso si se transmitiera el terreno una vez iniciada la urbanización, si está en curso, la entrega estaría sujeta al IVA sin exención porque expresamente los terrenos en curso de urbanización se excluyen de la misma; y si está acabado sería un solar cuya entrega está igualmente sujeta al IVA sin exención alguna. Por tanto, no me parece acertada la conclusión del Tribunal de extraer esta operación del ámbito del IVA al no permitir la renuncia a la exención, con base en el “destino residencial de los terrenos”, dado que se estaría rompiendo la cadena del IVA de forma injustificada cuando es evidente que dicha cadena va a proseguir, mediante la urbanización y edificación de los terrenos, hasta llegar al consumidor final.

El caso de las edificaciones resulta algo menos problemático que los terrenos. El criterio general es que se atiende al uso previsible, o demostrado, del inmueble en cuestión entre vivienda o uso distinto de vivienda, para determinar si se puede o no renunciar a la exención.

Para la DGT⁹⁸¹, por ejemplo, es razonable atender a la naturaleza del bien sobre

⁹⁸⁰ STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 10 de abril de 2013, recurso núm. 1330/2012 (ROJ: STS 1724/2013)

⁹⁸¹ Resolución de la DGT V0964-09 de 5 de mayo

el que recae la exención renunciable, para determinar si efectivamente se puede o no renunciar a la misma. De manera que si, por ejemplo, se trata de uso previsible distinto de vivienda (almacenes, locales, naves, oficinas, suelo urbanizable en curso, etc.), sí que se podrá renunciar a la exención (si se cumplen evidentemente el resto de requisitos). Mientras que, si el destino previsible es un uso como vivienda, y, por tanto, la posterior entrega del bien estará sujeta y exenta (por ser ulterior entrega a la segunda) sin posibilidad de renuncia al ser el adquirente un particular, no se va a poder renunciar a la exención. En el mismo sentido, si se adquiere una vivienda para afectarla a la actividad de alquiler de viviendas, exenta de IVA, tampoco se podrá renunciar a la exención, por ser actividades que no originan derecho a deducción del IVA soportado.

El mismo centro directivo defiende que el destino previsible del inmueble debe poder justificarse por elementos objetivos, que, evidentemente, pueden ser objeto de comprobación posterior⁹⁸².

Un ejemplo muy habitual en los últimos años son las daciones en pago de viviendas efectuadas por sus propietarios a los bancos acreedores de sus préstamos al no poder hacer frente a los mismos. En estos casos, la dación en pago, si los deudores son particulares, está no sujeta al IVA, sino al ITPO, dado que los transmitentes no son sujetos pasivos de IVA. Las entidades las afectan a su actividad de compraventa de inmuebles, por lo que, cuando efectúan la siguiente entrega la operación estaría sujeta al IVA, pero exenta por el artículo 20.1.22º LIVA. Si el adquirente es un particular, el vendedor no podría renunciar a la exención, por lo que tributaría por el ITPO. Pero si el adquirente es un sujeto pasivo del IVA, podría instar al transmitente a que renunciara a la exención para poderse deducir el IVA. Pero, como el destino previsible del inmueble es uso como vivienda -es decir una entrega sujeta y exenta sin posibilidad de renuncia-, no se podría renunciar a la exención del IVA, y tendría que tributar obligatoriamente por el ITPO.

⁹⁸² En este sentido, el TSJ de Castilla y León en su Sentencia de 18 de enero de 2013, recurso núm. 315/2011, Resolución núm. 13/2013 (ROJ: STSJ CL 166/2013), anuló una renuncia a una exención de IVA en la transmisión de una vivienda porque el adquirente, sujeto pasivo del IVA, no acreditó que la misma se afectara a una actividad sujeta al IVA.

Este requisito, en mi opinión, aunque acertado, resulta de aplicación problemática, como ocurre siempre que se hace depender una tributación actual de un hecho incierto desde el punto de vista subjetivo, objetivo y temporal. Además, hay que tener en cuenta el convulso estado del mercado inmobiliario, así como el ingente stock, tanto de viviendas como de terrenos programados pero sobre los que no se ha llevado a cabo ninguna actuación (es decir, físicamente son rústicos), que existe en nuestro país, parte del cual es propiedad de sujetos pasivos del IVA que las adquirieron como inversión, así como el hecho de que existe un número elevado de sujetos pasivos del IVA que, por la actividad que desempeñan, tienen su domicilio fiscal en viviendas.

Esto nos lleva a que si, se altera el destino previsible con posterioridad a la calificación tributaria de la entrega anterior, habría que rectificarla. Es decir, si se ha renunciado a la exención -por entender que el destino previsible era, por ejemplo, uso distinto de vivienda-, y posteriormente, a instancia del interesado o mediante comprobación administrativa, se verifica que se ha transmitido a un particular para uso de vivienda, el propietario deberá reintegrar el IVA que se dedujo indebidamente, al haberse ejercido la renuncia a la exención, e ingresar el ITPO.

III.6.1.2.3.-LOS REQUISITOS FORMALES DE LA RENUNCIA A LA EXENCIÓN DEL IVA

De todos los requisitos exigidos en la norma para que sea válida la renuncia a la exención del IVA, los formales y el temporal han estado siempre envueltos en una enorme controversia doctrinal, que expondré en este epígrafe, debido a la diversa interpretación que se ha hecho de los mismos.

Recapitulando, los **requisitos formales** que se exigen son dos, uno para cada interviniente:

- El adquirente debe comunicar al transmitente mediante una declaración que cumple los requisitos para que se puede ejercitar la renuncia⁹⁸³.

⁹⁸³ Antes del 1 de enero de 2015: que es sujeto pasivo del impuesto y que tiene derecho a deducción total del IVA soportado. Y a partir de esta fecha, tras las modificaciones introducidas por la Ley 28/2014 de 27 de noviembre en la LIVA y el RD 073/2014, de 19 de diciembre en el RIVA: que es sujeto pasivo del IVA y que tiene bien derecho a deducción total o parcial del IVA, o bien que el destino previsible del inmueble adquirido es una actividad que origina derecho total o parcial

- Y el transmitente debe comunicar de forma fehaciente al adquirente la renuncia a la exención

Pero, en relación con ambos, se exige además la concurrencia de un **requisito temporal**, que igualmente suele interpretarse por la jurisprudencia⁹⁸⁴ de forma estricta: ambas declaraciones deben realizarse con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes.

Por tanto, no se acepta la renuncia posterior, y, mucho menos, una vez se ha iniciado un procedimiento administrativo de regularización, ya sea estatal o autonómico. Esta limitación temporal vincula, no solo a los sujetos pasivos que no pueden subsanar la omisión con posterioridad a la entrega ni siquiera en escritura pública⁹⁸⁵, sino también a la Administración, de manera que ésta no puede presuponer y aplicar la renuncia a la exención del IVA, en el marco de un procedimiento de revisión por el mero de hecho de que los intervinientes sean empresarios y se compruebe que el adquirente tiene derecho a deducción total del IVA⁹⁸⁶.

No obstante, dado que el documento de formalización de la compraventa puede ser público o privado, debe aceptarse que ambas comunicaciones relacionadas con la renuncia pueden realizarse igualmente de cualquiera de estas formas. Si bien, en éste último caso, la prueba de la fecha para demostrar que la misma es previa o simultánea a la entrega del bien resultará más compleja⁹⁸⁷. En este sentido, nada impide que la renuncia se realice en un documento, público o privado, distinto a una escritura de formalización de compraventa, siempre que se pueda acreditar que su

del IVA soportado.

⁹⁸⁴ Sentencia del TS de 21 de noviembre de 2011, recurso núm. 4741/2009 (ROJ: STS 7657/2011); Sentencias de la AN de 17 de diciembre de 2003, recurso núm. 1038/2000 (ROJ: SAN 3715/2003); y de 24 de octubre de 2012, recurso núm. 121/2011 (ROJ: SAN 4070/2012); Sentencia del TSJ de Galicia de 24 de septiembre de 2012, recurso núm. 16260/2009, Resolución núm. 547/2012 (ROJ: STSJ GAL 7814/2012). En el mismo sentido en las Resoluciones del TEAC de 22 de junio de 1995; y de 3 de mayo de 2007.

⁹⁸⁵ Vid. al respecto, la Sentencia del TS, de 9 de noviembre de 2004, recurso núm. 7991/1999 (ROJ: STS 7201/2004); así como la Sentencia del TSJ de Murcia de 14 de octubre de 2011, recurso núm. 842/2006, Resolución núm.970/2011 (ROJ: STSJ MU 3084/2011); así como la Resolución del TEAC de 22 de junio de 1995.

⁹⁸⁶ Vid. Resolución del TEAC de 21 de septiembre de 2010.

⁹⁸⁷ Me remito al epígrafe II.1.3.1 en el que me referí a las normas de determinación de la fecha de los documentos privados que se establecen en todo el ámbito tributario por remisión a las normas civiles.

fecha es anterior⁹⁸⁸.

En relación con la comunicación del transmitente, básicamente la polémica se ha centrado en determinar si la misma debe ser expresa o tácita, es decir, en el documento de formalización de la compraventa tiene que indicarse expresamente que se renuncia a la exención o, por el contrario, si basta que se haga mención a la sujeción al IVA para que se entienda cumplido este requisito.

A este respecto, la postura inicial del Tribunal Supremo fue respaldar la exigencia estricta del requisito formal, como forma de garantizar los derechos e intereses de todos los intervinientes, requiriendo constancia expresa en la escritura o contrato de adquisición de la renuncia a la exención para reconocer su validez⁹⁸⁹. Solo así, indicando de forma literal y expresa que se renunciaba a la exención, consideraba el Alto Tribunal que era válida la renuncia. Y, en este mismo sentido, se pueden encontrar numerosos pronunciamientos judiciales⁹⁹⁰.

Sin embargo, con posterioridad, el TS relajó enormemente este criterio, al admitir la renuncia tácita en los casos en los que vendedor y comprador fueran entidades mercantiles, considerando que bastaba con que, en la escritura, se

⁹⁸⁸ STS, ambas de la Sala 3ª, Sección 2ª: de 11 de febrero de 2011, recurso núm. 4233/2006 (ROJ: STS 1040/2011); y 12 de mayo de 2011, recurso núm. 3597/2007 (ROJ: STS 3049/2011).

⁹⁸⁹ La STS de 09 de noviembre de 2004 (RJ\2004\7799) dispone que : *“La renuncia a la exención resulta improcedente pues el artículo 8.1 del Reglamento del IVA, exige, como garantía de los derechos e intereses de todas las partes afectadas, que la renuncia deba comunicarse fehacientemente al adquirente, con carácter previo o simultáneo a la entrega de los terrenos, circunstancia no concurrente en el presente caso, en cuanto tuvo que otorgarse una escritura pública posterior para intentar subsanar tal omisión formal -circunstancia, y acto propio, que demuestra que los interesados no concedían al dato de aparecer en la escritura de compraventa que 'el transmitente había recibido una suma de dinero en concepto de IVA' el valor de una renuncia tácita o implícita de la exención de dicho Impuesto– y, además, que, en todo caso, la renuncia, que se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo, se justifique con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total de IVA soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes (declaración que, lógicamente, tiene que ser, asimismo, coetánea a la comunicación fehaciente de la renuncia)”*.

⁹⁹⁰ Vid. por ejemplo, las Sentencias del TSJ de Baleares, de 1 de septiembre de 2000, recurso núm. 1209/1998, Resolución núm.608/2000 (ROJ: STSJ BAL 1078/2000); del TSJ de Andalucía, de 15 de febrero de 2002, recurso núm.619/2000 (ROJ: STSJ AND 2546/2002); y de 10 de septiembre de 2002, recurso núm. 104/2001 (ROJ: STSJ AND 12011/2002) ; y del TSJ de Aragón, de 5 de febrero de 2002, recurso núm.74/1998, Resolución núm. 87/2002 (ROJ: STSJ AR 302/2002); 9 de octubre de 2002, recurso núm. 136/1999, Resolución núm. 809/2002 (ROJ: STSJ AR 2461/2002); y 26 de diciembre de 2003, recurso núm.903/2000, Resolución núm.1060/2003 (ROJ: STSJ AR 3436/2003).

mencionara que la operación estaba sujeta al IVA, o que se había repercutido el IVA, para que se considerara que tácitamente se había renunciado a la exención⁹⁹¹. En consecuencia, el Alto Tribunal dictamina ⁹⁹² que las exigencias formales de la renuncia debían ser apreciadas desde la perspectiva de la finalidad de la norma, que no es otra que evitar la ruptura de la cadena de deducciones del IVA que provocan las exenciones⁹⁹³.

En este sentido, la renuncia tácita por la mera expresión en la escritura pública de que se ha recibido una cuantía en concepto de IVA ha sido aceptada en numerosos fallos por la AN⁹⁹⁴, varios TSJ ⁹⁹⁵, así como de forma invariable por la DGT ⁹⁹⁶ desde 1996. Si bien, en todo caso, se supedita la validez de la misma a la

⁹⁹¹ La STS de 14 de marzo de 2006, recurso núm. 1879/2001 (ROJ: STS 1451/2006 ; RJ/2006\5532), dispone que: “[...] ...hay que entender que no resulta esencial que aparezca literalmente en la escritura la renuncia expresa del transmitente a la exención del IVA, siendo suficiente la constancia de haberse repercutido el Impuesto en la propia escritura de la compraventa, pues de esta forma es incuestionable que adquirente y transmitente manifiestan su intención y conocimiento indubitado de que la operación queda sujeta al IVA. En conclusión, lo que verdaderamente interesa no es la constancia en la escritura del término “renuncia” sino el dato real del cumplimiento del fin perseguido en la norma, que no es otro que el de garantizar la posición del adquirente, frente a repercusiones no queridas, y este fin puede alcanzarse bien mediante la utilización del término renuncia, explícita o implícitamente a la exención...[...]” En el mismo sentido se pronunció el TS en las Sentencias, todas ellas de la Sala 3ª, Sección 2ª: de 13 de diciembre de 2006, recurso núm. 4704/2001 (ROJ: STS 8500/2006); 24 de enero de 2007, recurso núm. 4108/2001 (ROJ: STS 1011/2007); 14 de octubre de 2010, recurso núm. 7459/2005 (ROJ: STS 5894/2010); 20 de enero de 2011, recurso núm. 24/2005 (ROJ: STS 242/2011); 12 de julio de 2012, recurso núm. 1409/2010 (ROJ: STS 5481/2012); 13 de noviembre de 2012, recurso núm. 703/2010 (ROJ: STS 7252/2012); 20 de diciembre de 2012, recurso núm. 5389/2011 (ROJ: STS 8602/2012); y 16 de mayo de 2013, recurso núm. 503/2012 (ROJ: STS 2573/2013); entre otras.

⁹⁹² Sentencias del TS, todas ellas de la Sala 3ª, Sección 2ª: de 13 de diciembre de 2006, recurso núm. 4704/2001 (ROJ: STS 8500/2006); 21 de mayo de 2012, recurso núm. 171/2009 (ROJ: STS 3565/2012); 12 de julio de 2012, recurso núm. 1409/2010 (ROJ: STS 5481/2012); y, especialmente relevante, la de unificación de la doctrina, de 15 de enero de 2015, recurso núm. 507/2013 (ROJ: STS 110/2015).

⁹⁹³ En consonancia con el apartado 4.6 de la Exposición de motivos de la LIVA

⁹⁹⁴ Sentencias de la AN de 17 de junio de 2009, recurso núm. 239/2008 (ROJ: SAN 2796/2009); y de 24 de octubre de 2012, recurso núm. 121/2011 (ROJ: SAN 4070/2012); entre otras.

⁹⁹⁵ Sentencias del TSJ de Aragón: de 22 de junio de 2001, recurso núm. 1211/1997, Resolución núm.568/2001 (ROJ: STSJ AR 1765/2001); y 2 de julio de 2008, recurso núm. 494/2006, Resolución núm.420/2008 (ROJ: STSJ AR 1463/2008). Así como en las Sentencias, del TSJ de Cantabria de 22 de julio de 2005, recurso núm.38/2004, Resolución núm.357/2005 (ROJ: STSJ CANT 1179/2005); del TSJ de Andalucía de 20 de junio de 2008, recurso núm.359/2006 (ROJ: STSJ AND 10380/2008); del TSJ de Madrid de 15 de octubre de 2008, recurso núm.1044/2004, Resolución núm.: 1595/2008 (ROJ: STSJ M 19751/2008); y del mismo Tribunal, las Sentencias de 25 de septiembre de 2012, recurso núm.18/2010, Resolución núm. 60064/2012 (ROJ: STSJ M 12751/2012) y recurso núm.25/2010, Resolución núm. 60068/2012 (ROJ: STSJ M 12705/2012); y del TSJ de Cataluña de 30 de octubre de 2008, recurso núm.315/2005, Resolución núm.1067/2008 (ROJ: STSJ CAT 12329/2008); entre otras.

⁹⁹⁶ Resoluciones DGT de 10 de mayo de 1996; núm. V- 0294 de 23 de noviembre; y V1645-08, de

existencia de declaración previa o simultánea del adquirente de cumplimiento de los requisitos. Es decir, en general, si no consta la declaración del adquirente, la renuncia realizada será improcedente⁹⁹⁷.

Por tanto, este segundo requisito formal, **la declaración del adquirente**, ha provocado una nueva polémica sobre las formalidades que debe revestir la misma para que se considere válida la renuncia. En general, se exige forma escrita, si bien existe numerosa jurisprudencia que ha dictaminado que no necesariamente debe constar en escritura pública⁹⁹⁸, que ha sido asumida como criterio administrativo⁹⁹⁹. No obstante lo cual, en caso de realizarse en documento privado, debe quedar constancia de que su fecha es anterior a la entrega del bien¹⁰⁰⁰.

No obstante, el TS ha llegado a admitir¹⁰⁰¹ la declaración realizada por vía de subsanación con posterioridad a la escritura de compraventa, cuando queda demostrado que el transmitente conocía, sin ningún género de duda, que el adquirente cumplía los requisitos para poder renunciar a la exención.

También se ha resaltado¹⁰⁰² que la renuncia no tiene por qué comunicarse a la Administración tributaria, ya que es una obligación entre los intervinientes. E, incluso, en algún fallo, se ha dictaminado que la repercusión expresa realizada en la

1 de septiembre; entre otras.

⁹⁹⁷ Sentencias del TSJ de Madrid de 8 de mayo de 2012, recurso núm.1484/2009, Resolución núm.295/2012 (ROJ: STSJ M 6671/2012); del TSJ de Andalucía, de 2 de julio de 2012, recurso núm.554/2006, Resolución núm.2127/2012 (ROJ: STSJ AND 6823/2012); y del TSJ de Baleares, de 24 de julio de 2012, recurso núm.175/2011, Resolución núm.548/2012 (ROJ: STSJ BAL 875/2012).

⁹⁹⁸ Vid. la Sentencia del TS de 20 de enero de 2011, recurso núm. 24/2005 (ROJ: STS 242/2011); así como las Sentencias, del TSJ de Aragón, de 22 de junio de 2001, recurso núm. 1211/1997, Resolución núm.568/2001 (ROJ: STSJ AR 1765/2001); del TSJ de Murcia de 28 de septiembre de 2011, recurso núm. 43/2007, Resolución núm.939/2011 (ROJ: STSJ MU 2315/2011); y del TSJ de Madrid de 8 de marzo de 2012, recurso núm.305/2011, Resolución núm.306/2012 (ROJ: STSJ M 4335/2012).

⁹⁹⁹ Por ejemplo, por el TEAC en su Resolución TEAC de 21 de junio de 2012.

¹⁰⁰⁰ Sentencias del TSJ de Aragón de 28 de febrero de 2003, recurso núm. 660/1999, Resolución núm. 270/2003 (ROJ: STSJ AR 740/2003); y de 26 de diciembre de 2003, recurso núm. 903/2000, Resolución núm.1060/2003 (ROJ: STSJ AR 3436/2003).

¹⁰⁰¹ STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de de 15 de enero de 2015, recurso núm. 507/2013 (ROJ: STS 110/2015).

¹⁰⁰² STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 20 de enero de 2011, recurso núm. 24/2005 (ROJ: STS 242/2011); y STSJ de Aragón de 31 de enero de 2005, recurso núm. 230/2002, Resolución núm.58/2005 (ROJ: STSJ AR 159/2005).

escritura equivale a la comunicación del derecho a deducir el IVA¹⁰⁰³. Pero sostener este último criterio, en la práctica, provoca que sea prácticamente imposible de demostrar, por parte del adquirente y de la Administración, que tal declaración no se produjo con carácter previo a la entrega; desvirtuándose el requisito.

En mi opinión, no está justificado una exigencia tan estricta de este requisito, ya que se está presumiendo: o bien una conducta elusiva por parte de los intervinientes; o bien que el transmitente está engañando al adquirente para que éste sujete la operación al IVA, aunque no se cumplan los requisitos para ello. Hasta tal punto es así, que se han llegado a invalidar renunciaciones por la falta de un documento declarativo, no constitutivo, de una situación que además es fácilmente comprobable por las Administraciones tributarias.

Es decir, si el requisito para poder renunciar es que el adquirente sea sujeto pasivo de IVA (y tener derecho a deducción del 100% del IVA soportado para devengos anteriores al 1 de enero de 2015) y el destino previsible del bien sea una actividad con derecho a deducción del IVA soportado, y en el momento de la entrega del bien el adquirente los cumplía, es indiferente si lo ha comunicado por escrito al transmitente antes de la entrega, porque el hecho de que, en el documento de compraventa entre dos sujetos pasivos del IVA, se sujete la operación al IVA, implica que las partes están conformes con la renuncia a la exención, que, en definitiva, es un derecho que tiene el sujeto pasivo.

Es cierto que, en el ámbito tributario, en general, toda precaución es poca, pero en este caso creo que la exigencia estricta de los requisitos formales, hasta el punto de ser constitutiva del derecho a renunciar, resulta excesiva. En definitiva, se trata de requisitos formales que en el ámbito tributario, son subsanables en general, por lo que debe permitirse también, en este caso, la posible subsanación.

De hecho, en la práctica administrativa en la Administración valenciana, la comprobación administrativa que se realiza del cumplimiento de los requisitos que deben concurrir en la figura del adquirente para que se pueda renunciar a la

¹⁰⁰³ Vid. Sentencia de la AN de 18 de julio de 2000, recurso núm. 120/2000 (ROJ: SAN 5076/2000). Así como las Sentencias del TSJ de Baleares de 13 de junio de 2000, recurso núm.1283/1998, Resolución núm. 474/2000 (ROJ:STSJ BAL 799/2000); y del TSJ de Andalucía de 11 de abril de 2008, recurso núm.82/2006, Resolución núm.385/2008 (ROJ: STSJ AND 3397/2008).

exención se realiza al margen de la existencia y momento en que se efectúa esta declaración del adquirente. Es decir, la condición de sujeto pasivo de IVA en general va acompañada de las correspondientes declaraciones (alta censal, declaraciones periódicas del impuesto etc.), así como la sujeción al régimen de sectores diferenciados o al de prorrata por parte de un sujeto pasivo del impuesto. Por tanto, la Agencia Tributaria estatal dispone de dicha información en su propia base de datos, a la que también tienen acceso las Administraciones tributarias autonómicas para realizar determinadas comprobaciones. En consecuencia, ante una renuncia a la exención de IVA, la comprobación del cumplimiento de los requisitos por parte del adquirente se realiza por mera comprobación, a través de las declaraciones tributarias presentadas, del cumplimiento de los requisitos en el momento de la entrega del bien. Puedo decir que, en los más de 10 años que trabajo en la Consellería de Hacienda de la Generalitat Valenciana, no hay un solo expediente en el que se haya requerido esta declaración del adquirente para comprobar el cumplimiento del requisito de la renuncia a la exención, sino que siempre se realiza mediante comprobación en la base de datos nacional, y requerimiento al contribuyente de las declaraciones tributarias que prueben el cumplimiento de los requisitos materiales en el momento de la entrega del bien.

Únicamente, en casos dudosos, en los que el adquirente no haya cumplido sus obligaciones formales pero, de conformidad con la normativa del IVA, se le considere sujeto pasivo del impuesto, puede exigirse este requisito de forma tan rigurosa como pretenden algunos Tribunales.

En consonancia con esta práctica administrativa generalizada (aunque no sea conforme con los criterios de los Tribunales de justicia), la doctrina de la DGT ha sido mucho más flexible en cuanto a la prueba del cumplimiento de los requisitos que envuelven la renuncia a la exención del IVA aceptando la mera referencia documental a que se ha recibido una cantidad en concepto de IVA para que se entienda ejercida la renuncia.

En el caso del TEAC, aunque los criterios han oscilado, incluso en cuestión de meses, en general también se inclina por una mayor flexibilidad.

Así, por un lado, encontramos numerosas resoluciones del TEAC ¹⁰⁰⁴ en las que realiza una interpretación restrictiva del criterio formal para la efectividad de la renuncia.

Y, paradójicamente, se pueden encontrar también numerosas Resoluciones del TEAC ¹⁰⁰⁵, algunas curiosamente posteriores en tan solo unos meses con las que anteriores, en las que realiza una interpretación extensiva del criterio formal para la efectividad de la renuncia, llegando a dejarlo prácticamente sin contenido ¹⁰⁰⁶.

Un sector doctrinal ¹⁰⁰⁷ ha sido siempre contrario a las interpretaciones estrictas y rígidas de los requisitos formales, y también del requisito temporal. En general, tal como ha acabado aceptando los Tribunales, prima el criterio finalista, de acuerdo con el cual se debe aceptar la renuncia tácita -e incluso que la declaración sea posterior-, siempre y cuando no haya dolo, ni se deduzca que la voluntad de las partes era otra.

Comparto plenamente esta interpretación flexible, especialmente una vez eliminado el de la deducción íntegra del IVA soportado, dado que, en definitiva, estamos ante una opción que se le da al contribuyente. Y si de sus actos se desprende que ha optado tributar por el IVA, no me parece correcto que se pueda

¹⁰⁰⁴ Resoluciones del TEAC de 22 de junio de 1995 (JT\1995\1109), 12 de junio de 1997 (JT\1997\1028), 10 de julio de 1998 (JT\1998\1678) y 8 de septiembre de 1998 (JT\1998\1764), entre otras.

¹⁰⁰⁵ Resoluciones de 27 de febrero de 1997 (JT\1997\393), 29 de abril de 1998 (JT\1998\883), 10 de julio de 1998 (JT\1998\1678), 27 de enero de 1999, 3 de mayo de 2007, 19 de diciembre de 2007 y 19 de octubre de 2012, entre otras.

¹⁰⁰⁶ La Resolución del TEAC de 29 de abril de 1998 por ejemplo, consideró cumplido el requisito por la mera aportación de documentos previos a la escritura y tres facturas de pagos anticipados en las que se repercutía el IVA. Por su parte, en su Resolución de 27 de enero de 1999, el TEAC dispuso que: “La renuncia a la exención del IVA se puede considerar fehacientemente comunicada por el transmitente por el hecho de hacerse constar en la escritura pública de compraventa la repercusión del IVA [...]”, así como que “En cuanto a la notificación por parte del adquirente al transmitente acerca de su condición de sujeto pasivo del IVA con derecho a deducción total, consta en el expediente una carta del adquirente de fecha anterior a la escritura en este sentido – carta que ha sido autenticada posteriormente– por lo que hay que entender válidamente efectuada la renuncia a la exención del IVA.”

En su Resolución de 3 de mayo de 2007 el TEAC aceptó que la comunicación del transmitente podía ser tácita, si bien exigía en cambio la declaración previa o simultánea del adquirente para dar validez a la renuncia. Y en su Resolución de 19 de diciembre de 2007 llegaba a aceptar la renuncia por mera acreditación de la voluntad de realizarla “de forma explícita o implícita por cualquier otro medio” que no fuera renuncia expresa en la escritura.

¹⁰⁰⁷ CALVO VÉRGEZ, J., “En torno a los requisitos formales que han de ser observados para la renuncia a la exención del IVA en las operaciones inmobiliarias: Estado actual de la cuestión a la luz de la evolución de la doctrina jurisprudencial”, Boletín Informativo Tributario OL, Registradores de España, nº 182, abril 2015, p.5.

anular la misma por la ausencia de un documento, o porque el mismo tenga una fecha posterior a la entrega del bien, si, al final, se acredita el cumplimiento de los requisitos y la conformidad de las partes con la opción de tributación aplicada finalmente entre el IVA y el ITPO.

Ahora bien, al margen de opiniones y la considerable flexibilización que, como acabo de exponer, se ha producido en el cumplimiento de los requisitos formales y temporales exigidos, al contribuyente no le queda más remedio que someterse a las formalidades con el mayor rigor posible, si no quiere arriesgarse a una regularización que tenga por finalidad invalidar su renuncia a la exención, y liquidarle el ITPO correspondiente. Al fin y al cabo, tampoco se trata de una carga excesiva, ya que se trata de dos meras comunicaciones que pueden realizarse en la misma escritura de compraventa.

Al margen de esta conclusión, lo cierto es que la problemática que rodeaba a la renuncia a la exención se ha reducido considerablemente, debido a dos modificaciones legislativas:

1ª) Generalización de la inversión del sujeto pasivo (ISP).

Tal y como he señalado en el epígrafe III.2.2.4, desde el 31 de octubre de 2012, en los supuestos de renuncia a la exención de los apartados 20º y 22º del artículo 20.Uno.LIVA se produce la inversión del sujeto pasivo. Este ya no es el transmitente, sino que pasa a ser el adquirente, por lo que es éste último el que debe cumplir las obligaciones relacionadas con el IVA, tanto de presentación como de ingreso, en su caso. En consecuencia, a partir de esta fecha, se han simplificado notablemente los requisitos para la renuncia a las exenciones inmobiliarias, dado que es el adquirente el que debe ejercerla.

2º) Adquisiciones de inmuebles mediante subasta judicial

En el pasado existía una problemática intrínseca relacionada con la renuncia en las adjudicaciones en subastas administrativas o judiciales dado que no son transmisiones voluntarias entre las partes, sino forzosas para el transmitente, que se ve despojado de su inmueble por vía coercitiva. En consecuencia, al no

emitirse factura, ni existir escritura de transmisión, en el caso de tratarse de entregas exentas del IVA con posibilidad de renuncia, en la práctica difícilmente se podía ejercer la misma, por lo que todas estas operaciones acababan tributando por el ITPO, a pesar de la voluntad del adquirente que cumpliera los requisitos en que se ejercitase la renuncia y tributar por el IVA y, en consecuencia, deducírselo, reduciendo considerablemente el coste económico empresarial asociado a la adquisición. Este supuesto, y las soluciones articuladas en relación con la renuncia a la exención del IVA son analizados en el siguiente epígrafe.

III.6.1.2.4.- POSIBILIDAD DE EJERCITAR LA RENUNCIA EN LOS SUPUESTOS DE TRANSMISIONES FORZOSAS

Un supuesto muy concreto, que resultaba especialmente problemático a la hora de ejercer la renuncia a la exención de IVA es el que se planteaba ante una entrega de inmuebles realizada de manera forzosa; es decir, cuando el transmitente se ve forzado, ya sea por resolución administrativa o judicial, a transmitir su inmueble.

En estos casos, se producía una clara resistencia por parte del transmitente a tener que emitir una factura con IVA e ingresar el IVA repercutido en la Hacienda Pública, por tratarse de una operación realizada coercitivamente contra su voluntad.

Para subsanar este problema ya en el año 2001¹⁰⁰⁸, se introdujo la posibilidad de que el adquirente en subastas administrativas o judiciales renunciara a la exención, siempre que cumpliera unos requisitos. Pero no en calidad de sujeto pasivo (ejecutado), sino en nombre y por cuenta de este, en atención a la dificultad que entrañaba el ejercicio de la renuncia en estos supuestos.

¹⁰⁰⁸ El artículo 5.10 de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden social, introdujo a partir del 1 de enero de 2001, la DA 6ª en la LIVA, según la cual: "En los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa, los adjudicatarios que tengan la condición de empresario o profesional a efectos de este Impuesto esten facultados, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, y con respecto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al mismo que se produzcan en aquellos, para: 1. Expedir la factura en que se documente la operación y se repercuta la cuota del impuesto, presentar la declaración-liquidación correspondiente e ingresar el importe del impuesto resultante. 2. Efectuar, en su caso, la renuncia a las exenciones previstas en el apartado Dos del artículo 20 de esta Ley. Reglamentariamente se determinarán las condiciones y requisitos para el ejercicio de estas facultades."

Ahora bien, aunque esta modificación resultara enormemente útil a efectos prácticos, su legalidad era, en mi opinión, cuanto menos dudosa, dado que la renuncia a la exención se configura en la LIVA como un derecho de los sujetos pasivos. Y todo este procedimiento era claramente excepcional, ya que el adjudicatario ejercita todas las obligaciones tributarias que legalmente suelen recaer en el transmitente.

En consecuencia, si, en ejercicio de esta habilitación legal, un adquirente renuncia a la exención, en el hipotético y poco probable caso de que el transmitente, y sujeto pasivo, se opusiera de forma expresa a la renuncia, debería quedar sin efecto. Es cierto que es un caso esencialmente teórico, dado que difícilmente en la práctica se puede producir este supuesto, básicamente porque el transmitente no obtiene ningún perjuicio en que la transmisión forzosa tribute por el IVA en lugar de por el ITPO, más bien al contrario, evitando entrar en prorrata o sectores diferenciados. Pero lo cierto es que, si se diera en la práctica, de conformidad con la legalidad vigente, la renuncia que hubiera realizado el adquirente quedaría invalidada.

De forma más acertada, en 2014¹⁰⁰⁹ se recogió la misma habilitación para que el adquirente actuara en nombre y por cuenta del sujeto pasivo ¹⁰¹⁰, pero de forma mucho más amplia. Así, puede: renunciar a la exención en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, debiendo comunicarlo de forma expresa al órgano judicial o administrativo que estuviera tramitando el procedimiento de ejecución; emitir la factura en los 30 días siguientes a la adjudicación, repercutir la cuota y declararla y, en su caso, ingresarla.

De nuevo, esta habilitación a ejercer un derecho en nombre de un tercero sigue planteando las mismas dudas legales, en mi opinión.

No obstante, hay que tener en cuenta que la posible aplicación de este caso en la práctica es inexistente, dado que, como la propia norma reconoce, estas reglas no resultan de aplicación en los supuestos de inversión del sujeto pasivo, que entraron en vigor en 2012¹⁰¹¹; es decir, en los casos de renuncia a las exenciones de

¹⁰⁰⁹ El artículo 79 de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 dio nueva redacción a la DA 6ª de la LIVA, en desarrollo de la cual se introdujo la DA 5ª en el RIVA.

¹⁰¹⁰ Resolución de la DGT V0501-14 de 25 de febrero

¹⁰¹¹ Artículo 84.Uno.2º LIVA

los apartados 20 y 22 del artículo 20.Uno LIVA, que engloban a todas las operaciones inmobiliarias exentas del IVA con posibilidad de renuncia a la exención si el adquirente es empresario o profesional a efectos del IVA.

Por tanto, y, en resumen, a partir del 1 de enero de 2012, en las adjudicaciones de inmuebles en subasta administrativa o judicial, si el adquirente es empresario o profesional a efectos del IVA, se produce invariablemente la inversión del sujeto pasivo y, por tanto, es el adquirente quien va a ejercer todos los derechos inherentes a la operación, incluyendo renunciar a la exención. Y también es quien queda obligado a cumplir todas las obligaciones derivadas de la misma, pero todo ello en calidad de sujeto pasivo, y no en nombre y por cuenta del transmitente, que queda liberado de tal condición.

III.6.1.2.5.-LA REACCIÓN DE LAS CCAA ANTE EL EJERCICIO GENERALIZADO DE LA RENUNCIA A LA EXENCIÓN DEL IVA

Para finalizar el estudio de la renuncia a la exención del IVA en las operaciones inmobiliarias y, por tanto, lo no tributación de las mismas por el ITPO, es interesante hacer hincapié en una realidad innegable, que expuse en el epígrafe II.4: la elusión sistemática del ITPO.

Es decir, los intervinientes en una operación inmobiliaria sujetan la operación siempre que pueden al IVA, incluso aunque no les convenga o, en muchos casos, aunque no se cumplan los requisitos para ello. Al margen de que la tributación por el IVA sea correcta (porque se haya renunciado a la exención, cumpliendo todos los requisitos) o no (bien elusivamente, o bien involuntariamente por falta de información, como ocurre, por ejemplo, en muchas rehabilitaciones, este comportamiento supone una merma en las arcas de las CCAA, ante el cual llevan unos años reaccionando.

Estas reacciones de las CCAA, traducidas en medidas legislativas muy concretas, tienen varios objetivos, no siempre reconocidos: esencialmente, tratan de desincentivar la renuncia a la exención; y, paliativamente, en los casos en los que no se consigue, compensar en parte la merma recaudatoria que sufren al perder el

ITPO de estas operaciones.

Las **medidas** adoptadas para conseguir estos objetivos han sido básicamente dos:

-Reducir el ITPO para las operaciones inmobiliarias en las que no se renuncie a la exención del IVA, con el fin de que al adquirente le resulte más atractivo que el vendedor no renuncie

-Y/o aumentar el IAJD para las operaciones inmobiliarias en las que sí se renuncie a la exención, encareciendo así la opción para el adquirente

La adopción de este tipo de medidas ha sido generalizada en todo el país, pero de forma desigual, tal como se aprecia en el ANEXO 1.

Mi valoración de estas medidas es negativa, dado que no hacen sino ahondar en la desigualdad de trato injustificado que se produce en el ámbito del ITPAJD en función del lugar de España donde radique el inmueble, contrario al principio de capacidad económica y de igualdad. Y ello porque:

-Por un lado, si la capacidad económica puesta de manifiesto por el que adquiere un inmueble es idéntica, la carga tributaria que soporta también debería serlo, estando justificadas las diferencias por criterios objetivos o subjetivos, que, en este caso, no se cumplen. Es decir, los tipos reducidos del ITPO, o aumentados del IAJD, para estas operaciones no se fijan atendiendo a circunstancias diferenciales de una CCAA -como puede ser el valor del suelo, o de las construcciones, o la renta per cápita-, sino de forma arbitraria con base en criterios puramente recaudatorios.

-De otro lado, los requisitos establecidos para la aplicación de estos tipos son aprobados por cada CCAA, pudiendo dar lugar a diferencias injustificadas entre adquirentes de bienes similares en función de en CCAA estén.

Voy a analizar, por separado, las dos medidas adoptadas por las CCAA, dado que cada una de ellas conlleva una problemática intrínseca:

-En relación con los tipos reducidos en el ITPO para las operaciones inmobiliarias en las que no se renuncie a la exención del IVA, el problema viene por la dudas sobre la legalidad de una medida que trata de manipular el comportamiento de los contribuyentes. Estas dudas han provocado varios recursos de inconstitucionalidad por parte del Estado, que las considera desleales e ilegales.

-Mientras que, en relación con el aumento del IAJD para las operaciones inmobiliarias en las que sí se renuncie a la exención, el principal problema proviene de la conjugación entre los requisitos formales para la renuncia válida a la exención del IVA, y los establecidos por las normas aprobadas por algunas CCAA para aplicar el tipo incrementado en el IAJD. En relación con los primeros, como acabamos de ver, se han flexibilizado notablemente, hasta el punto de aceptarse la renuncia tácita. Y, en relación con los segundos, si la renuncia se hacía válidamente, pero no constaba de forma expresa en la escritura tanto la renuncia fehaciente como la declaración previa del adquirente, la operación quedaba sujeta al IAJD, pero al tipo normal, no al incrementado¹⁰¹². Este problema se ha resuelto en aquellas CCAA¹⁰¹³ que, mediante reforma legislativa, han aceptado que se puede acreditar la renuncia probándose el cumplimiento de los requisitos, en documentos distintos o complementarios a la escritura de compraventa, devengándose, por tanto, también en estos casos, el IAJD, al tipo incrementado. En relación con esta medida FALCÓN Y TELLA ha concluido: “Otro ejemplo flagrante de incumplimiento del principio”-se refiere al principio de interdicción constitucional- “en este caso imputable a las Comunidades Autónomas, es el

¹⁰¹² Vid en este sentido las Sentencia del TS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 11 de febrero de 2011, recurso núm. 4233/2006 (ROJ: STS 1040/2011); y las Sentencias del TSJ de Madrid de 4 de noviembre de 2010, recurso núm. 286/2008, Resolución núm.1154/2010 (ROJ: STSJ M 17095/2010); y 30 de diciembre de 2010, recurso núm.114/2008, Resolución núm.1368/2010 (ROJ: STSJ M 18915/2010).

¹⁰¹³ Como la Comunidad de Madrid

establecimiento de tipos más elevados en el gravamen proporcional de AJD en los supuestos de renuncia a la exención del IVA, pues manifiestamente con ello lo único que se pretende es disuadir de la renuncia y así atraer recaudación a costa del Estado”¹⁰¹⁴ .

III.6.1.2.6.-CONCURRENCIA DE LAS EXENCIONES INMOBILIARIAS CON LA EXENCIÓN TÉCNICA DEL APARTADO 24º DEL ARTÍCULO 20.Uno LIVA

Otro supuesto tradicionalmente problemático es el causado por la concurrencia, en un mismo hecho imponible, de dos exenciones contempladas en el artículo 20 LIVA: en primer lugar, la exenciones inmobiliarias del artículo 20.Uno LIVA; y, por otro, la exención técnica del número 24º del mismo precepto¹⁰¹⁵, aplicable a las entregas de bienes utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas.

La justificación de esta última exención es la de no permitir que el sujeto pasivo se deduzca el IVA de sus adquisiciones, si, luego, no va a repercutirlo en sus ventas o prestaciones de servicios, como ocurre, por ejemplo, en el caso de los médicos o de los arrendadores de viviendas.

Al igual que en epígrafe anterior, la solución a estos supuestos de conflicto

¹⁰¹⁴ FALCON Y TELLA, R., “Dos consecuencias del principio de interdicción constitucional de la compensación financiera silenciosa u oculta (Stille Finanzausgleich) en el ITPAJD: las concesiones y los tipos incrementados de AJD en caso de renuncia a la exención del IVA.”, *Quincena Fiscal*, núm.7, 2007, pp.5 a 8.

¹⁰¹⁵ Estarán exentas de IVA: “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 este artículo, 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.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se considerará que al sujeto pasivo no se le ha atribuido el derecho a efectuar la deducción parcial de las cuotas soportadas cuando haya utilizado los bienes o servicios adquiridos exclusivamente en la realización de operaciones exentas que no originen el derecho a la deducción, aunque hubiese sido de aplicación la regla de prorata.” No obstante, esta exención no se aplica: “ a) A las entregas de bienes de inversión que se realicen durante su período de regularización.

b) Cuando resulten procedentes las exenciones establecidas en los números 20.º y 22.º anteriores.”

vino a través una oportuna reforma legislativa ¹⁰¹⁶, que excluye la exención técnica cuando resulten procedentes las exenciones inmobiliarias, a fin de que el transmitente pueda renunciar a la exención. Por tanto, en caso de concurrencia de ambas exenciones en una misma operación, la del número 24º del artículo 20.Uno LIVA cede ante la de los números número 20º y 22º.

No obstante, una vez suprimido el requisito de la deducción total del IVA, y sustituido por el del destino previsible del inmueble, hay que tener en cuenta que el resultado final de aplicar estas dos exenciones será el mismo, que la operación va a quedar gravada por el ITPO.

Así, si estamos, por ejemplo, ante una segunda entrega sujeta y exenta por el artículo 20.1.22º, cuyo destino previsible es una entrega exenta sin posibilidad de renuncia a la exención, no se podrá renunciar a la exención, por lo que la operación quedará sujeta al ITPO. Mientras que, si nos encontramos ante una operación exenta del IVA por el apartado 24º del mismo precepto, que en ningún caso es renunciante, la operación quedará igualmente sujeta al ITPO.

III.6.2.-LAS EXENCIONES AL ITPO EN LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS

Las exoneraciones en el ITPAJD se recogen esencialmente en el artículo 45 del TRITPAJD, en forma de exenciones, habiendo optado el Legislador por un sistema de triple lista.

En cualquier caso, tal como dispone el apartado II del mismo precepto, los beneficios fiscales reconocidos no se aplicarán, en ningún caso: a las letras de cambio ni a los documentos que suplan a éstas o realicen función de giro; ni a las escrituras, actas o testimonios notariales gravados por la modalidad de cuota fija del IAJD. Por tanto, las exenciones reconocidas afectan exclusivamente al ITPO, el IOS, o a la cuota variable del IAJD, pudiendo abarcar a todos ellos si se definen de forma genérica e indistinta.

¹⁰¹⁶ La modificación del artículo 20.Uno.24º efectuada por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre dispone expresamente que dicha exención no se aplica: “[...] b) Cuando resulten procedentes las exenciones establecidas en los números 20.º y 22.º anteriores.”

En el primero de estos apartados se recogen exenciones plenas, ya que afectan a determinados sujetos que, por sus especiales características, y los fines sociales que persigue su actividad, se considera que deben quedar exonerados de gravamen en las tres modalidades del impuesto.

En el apartado B) se recogen en un total de 24 apartados, exenciones de muy diversa índole, generalmente consideradas objetivas al definirse en función de hechos imponderables concretos -aunque lo cierto es que, dentro de ellos, también se definen algunos casos en atención a los sujetos que realizan las operaciones gravadas y exoneradas de gravamen-.

Por último, en el apartado C) del precepto, el Legislador ha optado por enumerar una serie de disposiciones que regulan determinados sujetos (algunos ya incluidos en el apartado A) en las que se contienen, para cada caso en concreto, los beneficios fiscales que se les reconocen en el ITPAJD, que no siempre son generales. Es decir, pueden definirse sólo para alguno de los tres impuestos incluidos bajo esta denominación, y dentro de ellos, también sólo para algunos hechos imponderables, y con los requisitos y condiciones que en cada caso se exigen. Se trata, por tanto, de exenciones mixtas y condicionadas, en el sentido de que, dentro de este precepto, se incluyen tanto exenciones objetivas como subjetivas, no existiendo, en algunos casos, unanimidad sobre en qué grupo encuadrarlas.

Pero, además, se han aprobado, en Leyes posteriores, supuestos de exención de carácter subjetivo, delimitando las mismas los requisitos y el alcance del beneficio fiscal en cada caso.

En los dos últimos casos, hay que tener en cuenta que no se trata sólo de exenciones, sino que también se establecen otros beneficios fiscales tales como reducciones en la base y bonificaciones en la cuota. Estos supuestos, en definitiva, tienen el efecto jurídico de exenciones parciales por lo que si afectan a las operaciones inmobiliarias, también los reflejaré.

A simple vista, este marco general deja entrever que el ITPAJD ha sido un impuesto especialmente proclive al empleo de esta técnica tributaria; quizá en exceso. En cualquier caso, voy a referirme exclusivamente a las exenciones que afectan, o son susceptibles de afectar, a las operaciones inmobiliarias, y, por tanto, sólo a las que afectan al ITPO y el IAJD; no deteniéndome en aquellas que afectan al IOS.

III.6.2.1.-EXENCIONES SUBJETIVAS AL ITPO CON POSIBLES EFECTOS SOBRE LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS

III.6.2.1.1.-EXENCIONES QUE AFECTAN A LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

Dentro de las exenciones subjetivas, la primera que se define es la que afecta a las AAPP¹⁰¹⁷, lo cual, dado el entramado de entes incluidos en esta denominación, conlleva, de forma inevitable, la necesidad de plantearse el alcance concreto de esta exención.

El TRLITPAJD habla de: el Estado, AAPP territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos, sin mayor especificación.

Esto provocó que se extendiera la idea errónea de que cualquier entidad pública estaba exenta de los tres impuestos incluidos en el ITPAJD, lo cual provocó que la jurisprudencia delimitase exactamente el alcance de la exención.

Las AAPP territoriales no ofrecen problema de delimitación. No ocurre lo mismo con la Administración institucional, al no estar definida de forma clara y unívoca en nuestro ordenamiento, En este sentido, la LOFAGE incluye, dentro de este concepto, determinados organismos públicos de carácter empresarial y que actúan en régimen de Derecho privado, y no público.

Con esta premisa, tanto la doctrina administrativa¹⁰¹⁸ como el TS¹⁰¹⁹ han

¹⁰¹⁷ Apartado a) del artículo 45.1.A) del TRLITPAJD

¹⁰¹⁸ Resoluciones del TEAC de 21 de octubre de 1992; 4 de noviembre de 1992; y 13 de febrero de 1997. Y Resolución de la DGT núm.V0063-09, de 16 de enero, sobre el criterio sentado en la contestación a Consulta de 1 de marzo de 1994, reiterada en la núm. 0659-01, de 29 de marzo: "...de conformidad con la doctrina tradicional en la materia debatida, toda Administración Pública

establecido el criterio general de que la exención del ITPAJD afecta exclusivamente a las AAPP y los organismos públicos sujetos a Derecho Administrativo. En consonancia con ello, el criterio general es que todas aquellas entidades públicas que actúen en régimen de Derecho privado, así como entidades de Derecho privado participadas por entes públicos, no gozan de esta exención, salvo que expresamente lo determine una Ley¹⁰²⁰. No obstante, se ha reconocido jurisprudencialmente alguna excepción a este criterio general, reconociendo la exención a algunos entes públicos empresariales 1021 que, en mi opinión, está injustificada, ya que afecta a entes con idénticas características que otros que se excluyen de la misma, creando una arbitrariedad innecesaria y perjudicial en esta cuestión. La justificación de todas estas sentencias se basa en la inclusión de estos entes públicos dentro de la Administración institucional, a pesar de ser empresariales, estar sometidos al ordenamiento jurídico privado, y no tener reconocido este derecho por ninguna Ley.

se caracteriza, desde el punto de vista orgánico porque su forma de personificación es “pública” y desde el punto de vista funcional, porque su actividad es “administración o gobierno”, regido por el derecho público y dotada, por tanto, de las prerrogativas que este otorga [...]”.

¹⁰¹⁹ Sentencias del TS, todas ellas de la Sala 3ª, Sección 2ª: de 26 de septiembre de 2002, recurso núm. 6471/1997 (ROJ: STS 6199/2002); 15 de diciembre de 2006, recurso núm. 35/2005 (ROJ: STS 8037/2006); y 31 de octubre de 2007, recurso núm. 244/2003 (ROJ: STS 7593/2007)

¹⁰²⁰ Vid. STS de 12 de noviembre de 1998, recurso núm. 9484/1992 (ROJ: STS 6680/1998), STSJ de Cataluña de 12 de diciembre de 2001, y Resolución del TEAC de 5 de abril de 2000, que amparan esta extensión legal de la exención a entidades que en principio quedarían fuera de ella. Haciendo uso de la misma se han aprobado exenciones para diversas entidades de Derecho público sometidas al Derecho privado como: aquellas cuyo régimen fiscal se equiparan mediante Ley al del Estado o AAPP incluidas en el ámbito de la exención, por ejemplo el BE (artículo 5 de la Ley 13/1994, de 1 de junio, de Autonomía del Banco de España); o la CNMV, a la que ha extendido el régimen fiscal del BE (artículo 110 de la LMV). Así como también a entes empresariales como ADIF (actualmente establecida en el apartado 10 del artículo 1 del RD Ley 15/2013, de 13 de diciembre, sobre reestructuración de la entidad pública empresarial “Administrador de Infraestructuras Ferroviarias” -ADIF- y otras medidas urgentes en el orden económico); el Consorcio de Compensación de Seguros, o ciertas sociedades municipales para las que se reconoce expresamente la exención subjetiva en Leyes especiales.

¹⁰²¹ Por ejemplo, la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 4 de noviembre de 2014, recurso núm.2470/2011, Resolución núm.3993/2014 (ROJ: STSJ CV 8358/2014), definió al Consorcio de Compensación de Seguros expresamente como Administración institucional, gozando de la exención subjetiva del ITPAJD, a pesar de ser una entidad pública empresarial, tal como dispone expresamente el Real Decreto Legislativo 7/2004, de 29 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido del Estatuto Legal del Consorcio de Compensación de Seguros

En el mismo sentido, en relación con la Empresa Pública del Suelo de Andalucía, la Sentencia del TSJ de Andalucía, de 2 de marzo de 2010, recurso núm.4244/2002, Resolución núm.144/2010 (ROJ: STSJ AND 3361/2010), concluyó que, a pesar de reconocer que era una entidad pública empresarial, sometida al ordenamiento privado, estaba integrada a juicio del tribunal, sin ninguna duda, en la Administración Institucional de Andalucía, gozando por tanto del derecho a la misma exención subjetiva en el ITPAJD.

Por tanto, la problemática que afecta a la exención del ITPAJD para el sector público se centra, en primer lugar, en delimitar el concepto de Administración institucional, ya que su indefinición legal ha llevado al TS a interpretar el término de forma restrictiva¹⁰²², con base la prohibición contenida en la LGT (artículo 14 de la vigente) nueva Ley de 18 de Diciembre de 2003) de interpretación extensiva de las normas sobre exenciones no pueden interpretarse de modo extensivo. Y, en segundo lugar, en delimitar qué entes incluidos dentro de la Administración institucional se benefician de una exención subjetiva, y cuáles no.

En general, dentro del concepto de Administración institucional se engloban entes administrativos muy diversos, que dependen de una Administración Territorial, respecto a la que guardan una relación de dependencia, a pesar de la autonomía relativa en la gestión de los fines que se les encomienda. La creación de estos entes, que pueden tener o no carácter empresarial, obedece al principio de descentralización funcional, en contraposición al principio de descentralización territorial propio de los entes territoriales. Se denominan institucionales, en contraposición, a los corporativos, porque su esencia es el de ser una institución y no una corporación.

Por el contrario, la denominada Administración corporativa está integrada por asociaciones forzosas de particulares, creadas por el Estado, que les atribuye personalidad jurídica pública para, sin perjuicio de defender y gestionar intereses privativos de sus miembros, desempeñar funciones de interés general en régimen de monopolio. Los entes públicos corporativos básicamente son: las Comunidades de Regantes; los Colegios Profesionales; las Juntas de Compensación; las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación; y las Cofradías de pescadores.

Pero, de entre ellos, solo los tres primeros se considera que forman parte de la Administración corporativa y, en consecuencia, siguiendo el criterio restrictivo del TS, no se consideran incluidas en el apartado de la Ley que delimita el alcance del beneficio fiscal.

En cambio, las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación, y las Cofradías de Pescadores, a pesar de definirse en las Leyes que las regulan como

¹⁰²² Sentencias del TS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 15 de diciembre de 2006, recurso núm. 35/2005 (ROJ: STS 8037/2006); y 6 de octubre de 2008, recurso núm. 8/2004 (ROJ: STS 5311/2008).

Corporaciones de Derecho público¹⁰²³ - debido a que su función propia es la prestación de servicios a sus miembros y la representación y defensa de sus intereses económicos y corporativos-, se han incluido por la jurisprudencia dentro de la Administración institucional¹⁰²⁴. En consecuencia, gozan de la exención subjetiva del ITPAJD. La razón de este trato diferencial se debe a que se les atribuye una dimensión pública especial¹⁰²⁵ de la que carecen otros Entes corporativos como las Comunidades de regantes, los Colegios de profesionales o las Juntas de Compensación.

Así, en relación con las Comunidades de Regantes, la jurisprudencia del TS ha sido clara y unánime¹⁰²⁶: a pesar de ser Corporaciones de Derecho Público, no tienen derecho a la exención subjetiva del artículo 45.I.A del TRLITPAJD exclusivamente por tratarse de entes corporativos, dado que, de acuerdo con la configuración de la Administración contenida en la LOFAGE, la Administración corporativa queda fuera de la Administración institucional.

En cuanto a los Colegios Profesionales, en general ha existido unanimidad, tanto en la jurisprudencia¹⁰²⁷ como por el TEAC¹⁰²⁸, en excluirlos de esta exención subjetiva por idéntico motivo que a las Comunidades de Regantes; es decir, tratarse de Entes corporativos. Si bien cabe destacar la discrepancia con este criterio que

¹⁰²³ Se regulan respectivamente en la Ley 4/2014, de 1 de abril, Básica de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria, Servicios y Navegación; y las respectivas normas aprobadas por las CCAA para las Cofradías de Pescadores.

¹⁰²⁴ Tal como dispuso el TC en su Sentencia núm.76/1983, de 5 de agosto. El TEAC en su Resolución de 23 de septiembre de 1999, entre otras, asumió esta conclusión.

¹⁰²⁵ En la STC núm.76/1983, de 5 de agosto, se especifican los siguientes hechos diferenciales que justifican que estos Entes corporativos si se benefician de la exención subjetiva del artículo 45.I.A TRLITPAJD: *“al calificarlas como Corporaciones de Derecho público, imponer su constitución obligatoria, atribuirles el carácter de órganos de consulta y colaboración con la Administración del Estado y las Comunidades Autónomas, someterlas a la tutela administrativa de estas últimas y reconocerles la posibilidad de que ostenten competencias administrativas por atribución legal o por delegación de las Administraciones públicas.”*

¹⁰²⁶ Sentencias del TS, ambas de la Sala 3ª, Sección 2ª: de 15 de diciembre de 2006, recurso núm. 35/2005 (ROJ: STS 8037/2006); y de 6 de octubre de 2008, recurso núm. 8/2004 (ROJ: STS 5311/2008).

¹⁰²⁷ Especialmente las Sentencias del TS, ambas de de la Sala 3ª Sección 2ª: de 31 de octubre de 2007, recurso núm. 244/2003 (ROJ: STS 7593/2007); y de 6 de mayo de 2010, recurso núm. 7524/2005 (ROJ: STS 2747/2010). También en la Sentencia del TSJ de la Comunidad de Madrid de 26 de septiembre de 2008, recurso núm.1651/2004, Resolución núm. 1458/2008 (ROJ: STSJ M 19570/2008); entre otras.

¹⁰²⁸ Resolución del TEAC de 11 de septiembre de 1997.

defendió la AN, en su Sentencia de 23 de junio de 2000¹⁰²⁹, poniendo en duda la interpretación restrictiva del TS, apoyándose precisamente en la falta de definición expresa de la Administración institucional que en ningún momento se contrapone de forma expresa a la corporativa, concluyendo que los Colegios profesionales sí tenían derecho a la exención subjetiva. No obstante el TS anuló esta SAN, que defendía esta interpretación sin que se hayan producido nuevos fallos de la Audiencia, en el mismo sentido. Por tanto debe concluirse la no exención subjetiva al ITPAJD, de los Colegios profesionales¹⁰³⁰.

Para terminar con los Entes corporativos excluidos de la exención, estarían las Juntas de Compensación. Aunque esta circunstancia ha sido establecida por la jurisprudencia para algún caso concreto¹⁰³¹, la existencia de una exención, en el apartado 7 del artículo 45.I.B del TRLITPAJD, implica un reconocimiento implícito de la inexistencia de una exención subjetiva plena, dado que, en caso de existir ésta, no tendría ningún sentido establecer un supuesto de exención para un hecho imponible concreto realizado por estos entes. Por tanto, me refiero a esta exención en el epígrafe III.6.2.2, dedicado a las exenciones objetivas en el ITPO.

Siguiendo con la exención del apartado a) del artículo 45.I.A del TRLITPAJD, el mismo se refiere de forma genérica a la Seguridad Social, lo cual planteó la duda de si dentro de la misma se debían incluir las Mutuas Privadas de Previsión Social¹⁰³². Dudas más que razonables, dado que, si bien son entidades sin ánimo de

¹⁰²⁹ Sentencias de la AN, de 3 de diciembre de 1996, recurso núm. 239/1992; y de 23 de junio de 2000, recurso núm 1075/1999 (ROJ: SAN 4402/2000): Por todo ello, *“esta Sala entiende, [...], que el art. 48.I.A) a) se refiere a todas las Administraciones Públicas y, concretamente, al referirse a la Administración Institucional comprende no sólo la Administración Institucional propiamente dicha, o entes públicos de base fundacional, sino, y tal y como en la demanda se postula ahora, también la Administración Corporativa, esto es, las Corporaciones de Derecho Público o entes públicos de base corporativa”*.

¹⁰³⁰ En este sentido, la STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 15 de diciembre de 2006, recurso núm. 35/2005 (ROJ: STS 8037/2006) destaca que en relación con la anterior normativa del ITPAJD de 1980, las enmiendas que se presentaron, reflejadas en el Informe de la Ponencia, revelan que se intentó que se reconocieran exenciones subjetivas, entre otros entes, a los Colegios Profesionales, Cámaras Oficiales, y Universidades, Escuelas y Colegios Universitarios; sin que ninguna de ellas prosperara, alcanzando reconocimiento legal.

¹⁰³¹ La Sentencia del TSJ de la Comunidad de Madrid, de 22 de diciembre de 2010, recurso núm. 1505/2009, Resolución núm.1334/2010 (ROJ: STSJ M 18901/2010), dispuso que: *“La Junta de Compensación no encaja en la exención subjetiva referida ya que [...] tiene la consideración de ente corporativo de Derecho público y no de Administración Institucional”*.

¹⁰³² Reguladas actualmente en la Ley 35/2014, de 26 de diciembre, por la que se modifica el texto

lucro, constituidas mediante autorización administrativa con la finalidad exclusiva de colaborar en la gestión de la Seguridad Social, bajo la dirección y tutela de ésta, lo cierto es que se trata de asociaciones privadas de empresarios. La extensión de la exención subjetiva a estas entidades fue planteada ante el TS, que resolvió¹⁰³³ en sentido afirmativo con base en los indiscutibles fines de previsión social que persiguen estas entidades.

Como se observa, la delimitación de los Entes públicos que se benefician de la exención subjetiva del apartado a) del artículo 45.I.A) del TRLITPAJD es extremadamente complicada, debido a que el mismo establece dentro de su ámbito a las AAPP “institucionales”. Pero este no es un concepto definido legalmente, y podría interpretarse como contraposición al concepto de AAPP corporativa. No obstante lo cierto es que, como acabo de exponer, no es así exactamente, siendo la jurisprudencia la que ha ido delimitando exactamente qué entes se incluyen dentro de este concepto a efectos de la exención. En consecuencia se pueden extraer las siguientes conclusiones generales:

1ª) En principio, los entes públicos institucionales -entendidos como aquellos cuya esencia es ser una institución-, entran dentro de la exención, pero únicamente en la medida en que los mismos queden encuadrados dentro de la Administración institucional. Por tanto, en principio, aunque se consideren entes institucionales por su naturaleza, quedan fuera del concepto de Administración institucional a efectos de la exención analizada: las entidades públicas que actúen en régimen de Derecho privado; así como entidades de Derecho privado participadas por entes públicos como las empresas públicas de gestión de servicios públicos, por estar sometidas al Derecho privado. Ahora bien, se exceptúan de la excepción aquellos entes que incluso teniendo estas características, una Ley, de forma expresa, les reconozca el derecho a la exención.

refundido de la Ley General de la Seguridad Social en relación con el régimen jurídico de las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social
¹⁰³³ Sentencia del TS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 7 de julio de 2010, recurso núm. 2853/2005 (ROJ: STS 3787/2010)

2ª) Mientras que los Entes públicos corporativos -es decir, aquellos cuya esencia es ser una corporación-, no tienen derecho a esta exención subjetiva, con alguna excepción en la que la jurisprudencia, a pesar de tratarse de entes corporativos, los ha incluido dentro de la Administración institucional.

Al margen de esta complejidad, resulta, en mi opinión, cuanto menos curioso que, aunque en muchos de los pronunciamientos judiciales se evita el uso del término empresarial o mercantil -refiriéndose a los “fines privados” y al Derecho privado por el que se rigen estos Entes que forman parte de la Administración institucional, excluidos del beneficio fiscal-, lo cierto es que, en la mayoría de los casos, dicha exclusión afecta a Entes que realizan este tipo de actividades, como las Empresas Públicas de gestión de servicios públicos. Lo paradójico del caso es que se defina esta exclusión de la exención en un impuesto que se define con generalidad por la doctrina como recayente sobre el tráfico civil, como se vio en el Capítulo II, y precisamente la misma se debe a que dichos Entes públicos realizan actividades mercantiles sometidas inevitablemente al Derecho privado.

No dudo, con ello, del criterio general sentado, dado que es evidente que la exclusión se justifica en el incumplimiento de los presupuestos que motivan la exención -el carácter público y administrativo de la actividad de los entes que deben beneficiarse de ella y, en consecuencia, su sujeción plena al Derecho público-. Con este inciso me limito a retomar mi argumento en contra de que se considere al ITPO como un impuesto que recae, en general, sobre el tráfico civil, cuando dicho carácter no se desprende ni de sus orígenes ni, como vemos, de las normas actuales de aplicación, sino solo y exclusivamente de la introducción en nuestro ordenamiento de los impuestos generales sobre ventas (primero, el ITE, y, luego, el IVA), eminentemente mercantiles.

III.6.2.1.2.-ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

El apartado b) del artículo 45.1.A) del TRLITPAJD establece la exención plena de las entidades sin fines lucrativos. Como indiqué al analizar estas entidades como sujetos pasivos del IVA, cualquier beneficio que se reconoce a este tipo de entidades se refiere exclusivamente a las que estén acogidas al régimen especial de la Ley

49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

La principal curiosidad de esta exención es que no es automática e incondicional como la del apartado a) del mismo precepto sino que para beneficiarse de ella deben acogerse al régimen especial y voluntario de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre. Y además, deben solicitar ante la Agencia Tributaria estatal, su acogimiento al mismo, debiendo cumplir todos los requisitos que se exigen para poder disfrutar de él, al tratarse de un régimen privilegiado de fiscalidad:

- Perseguir fines de interés general.
- Destinar a dichos fines al menos el 70 por 100 del resultado económico obtenido (rentas e ingresos menos gastos necesarios para su obtención).
- Su actividad esencial no debe consistir en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria.
- Los fundadores, asociados, patronos y cargos similares no deben ser los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades.
- Los cargos de patrono, representantes legales y miembros de órganos de gobierno deben ser gratuitos, excepto en el caso de las distintas entidades deportivas citadas. Esta exigencia va más allá, a juicio del TS del hecho de que los cargos sean efectivamente gratuitos, debiendo estar reconocido estatutariamente esta gratuidad para poder disfrutar de la exención subjetiva del TRLITAJD¹⁰³⁴.
- En caso de disolución, su patrimonio debe destinarse a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo;
- Deben inscribirse en el registro correspondiente¹⁰³⁵ y cumplir determinadas obligaciones contables, así como las de rendición de cuentas, elaborar anualmente una memoria económica

¹⁰³⁴ Tal como sentó el TS, en su Sentencia de 17 de marzo de 2011, recurso núm. 4984/2006 (ROJ: STS 1754/2011), negando el derecho a la exención del artículo 45.I.A.b) del TRLITPAJD a una Universidad privada por no constar estatutariamente la gratuidad de estos cargos, con independencia de que los mismos se desempeñen de forma gratuita.

¹⁰³⁵ En el caso de las Fundaciones la inscripción de su escritura pública fundacional en el Registro de Fundaciones es constitutiva. En el caso de las Asociaciones, en el registro nacional o en los Autonómicos de Asociaciones. Las ONGs que se pueden beneficiar de esta exención deben estar inscritas en el Registro de la Agencia Española de Cooperación Internacional o en los registros similares creados por las CCAA..

Es cierto que el régimen fiscal previsto comprende beneficios fiscales únicamente en dos ámbitos: el impuesto sobre sociedades y los tributos locales, pero, como vemos, su inclusión provoca el derecho a beneficios fiscales en otros impuestos, como el IVA, el ITPO, el IOS y el IAJD.

Y, una vez acogido a dicho régimen especial, la norma del ITPAJD exige para poder aplicarse la exención, que a cualquier autoliquidación en que se aplique la misma se acompañe la documentación que acredite el derecho a disfrutar de ella¹⁰³⁶. Esta exigencia proviene de la intervención de dos Administraciones tributarias distintas:

- La estatal, que debe recepcionar la solicitud de acogimiento al régimen especial, ejercitada a través del modelo 036 1037, siendo también la competente para verificar, en caso de considerarlo conveniente, el cumplimiento de todos los requisitos señalados para tener derecho al mismo.
- Y la autonómica, que gestiona los tres impuestos englobados en el ITPAJD, y que debe verificar el acogimiento al régimen especial para aceptar la exención subjetiva de estas entidades en el ITPAJD.

En cualquier caso, la ausencia de aportación de dicha certificación implica que la entidad estará sujeta sin exención. No obstante, la propia norma dispone que la Oficina gestora competente pueda solicitar la documentación que justifique el derecho a la exención, ya sea mediante procedimiento de comprobación o de inspección. Esta matización determina que la falta de aportación de dicha documentación, en principio, no determina por sí sola la pérdida del derecho a la exención¹⁰³⁸, que sí se produce en cambio, si la misma se aporta tras requerimiento

¹⁰³⁶ Según la DF-1ª del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, mediante aportación de una copia del certificado expedido por la Agencia Tributaria de estar acogidos al régimen general, vigente en el momento de la realización del hecho imponible.

¹⁰³⁷ Casillas 651 (acogimiento) y 653 (renuncia) del modelo 036 de la Agencia Tributaria de inscripción en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

¹⁰³⁸ A pesar de la norma contenida en artículo 105.1 LGT, de acuerdo con la cual: "En los

de la Administración. En este caso, se entenderá injustificado el derecho a la exención, por lo que se procederá a exigir el impuesto devengado.

No obstante, en virtud de las medidas de coordinación establecidas entre las Administraciones tributarias estatal y autonómicas, es posible la comprobación de tal circunstancia por parte de éstas últimas sin necesidad de requerir al sujeto pasivo por medios informáticos a través de la base de datos de la Agencia tributaria del Estado.

Ahora bien, en principio, las Administraciones tributarias autonómicas que gestionan el ITPAJD basan la aceptación de la exención subjetiva en un único dato: el acogimiento al régimen especial, comprobado: bien mediante requerimiento a la entidad de certificado vigente; o bien mediante consulta a la base de datos de la Agencia tributaria estatal. Pero, en mi opinión, cabe plantearse algunas cuestiones interesantes.

En primer lugar, si podrían también extender la comprobación a cualquier documentación que demuestre el cumplimiento de los requisitos para acogerse a dicho régimen especial. En mi opinión, esta actuación sería una extralimitación, y sólo la Agencia Tributaria estatal es competente para requerir la misma, pudiendo las Administraciones autonómicas únicamente comprobar el acogimiento al régimen especial y su vigencia.

Y, en segundo lugar, puede parecer que el requisito del certificado vigente es muy estricto (de hecho, con base en mi experiencia profesional, me consta que algunas Administraciones de la Agencia Tributaria estatal, desconocen su existencia), y que podría bastar con la aportación del modelo 036 para justificar el acogimiento al régimen especial. Debe concluirse en sentido negativo debido a que se trata de un régimen voluntario y, por tanto, renunciable y, si se aceptara esta opción, podría ocurrir que la entidad hubiera renunciado al régimen voluntariamente (poco probable) o por dejar de cumplir algún requisito para seguir en él -algo que la Oficina Gestora del ITPAJD desconocería, si el sujeto pasivo no lo comunica, aceptando indebidamente la exención aplicada por la entidad-. También podría haberse producido la exclusión del régimen de oficio por comprobación del

procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.”

incumplimiento de los requisitos, y ocurriría lo mismo. Por tanto, no puede aceptarse simplemente un modelo 036 de acogimiento al régimen como prueba, porque el mismo no certifica la vigencia. Por ello debe exigirse en todo caso, un certificado expedido por la Agencia tributaria estatal que acredite, tanto el acogimiento como la vigencia del mismo en el momento de la realización de los hechos imponibles por los que se aplique la exención subjetiva en el ITPAJD.

III.6.2.1.3.-COOPERATIVAS

Tal como definí en el epígrafe III.2.7 las cooperativas están a medio camino entre las sociedades mercantiles y las entidades sin ánimo de lucro, por lo cual tienen un régimen fiscal más beneficioso que las primeras pero menos que las segundas. Sin embargo, no hay que olvidar en ningún momento, que la actividad de las cooperativas en general, es empresarial aunque la misma revista cierto carácter asistencial para sus miembros. Es decir, a través de la cooperativa van a poder acceder a determinados bienes a un coste inferior al del mercado pero esto no afecta al hecho de que la actividad que desarrollen sea empresarial y, por tanto, en general sujeta al IVA, sin perjuicio de que gocen de exención por razón del tipo de actividad que constituya el fin social de la cooperativa.

Se las sitúa a medio camino entre las entidades mercantiles y las entidades sin ánimo de lucro, ya que comparte características comunes y diferencias con ambas categorías. En consonancia, es habitual que se les aplique un régimen fiscal beneficioso, respecto al general, pero no tanto como el que disfrutaban las entidades sin ánimo de lucro.

Además, a la hora de analizar dicho régimen fiscal especial de las cooperativas¹⁰³⁹ hay que tener en cuenta, además, que no todas gozan de los mismos beneficios, sino que partiendo de los diferentes tipos de cooperativas definidas por la norma¹⁰⁴⁰, en función del grado de protección que se les quiera

¹⁰³⁹ Ley 20/1990, de 19 de diciembre, del Régimen Fiscal de Cooperativas, a la que remite a efectos de la exención del ITPAJD el artículo 45.I.C) del TRLITPAJD (norma 15ª).

¹⁰⁴⁰ Existen múltiples clasificaciones de cooperativas. Así, según su base social se distingue entre cooperativas de primer y de segundo grado. Por su estructura socioeconómica se distingue entre cooperativas de producción que pretenden aumentar la renta de sus asociados, y de consumo que pretenden rentabilizar el ahorro de sus asociados. Por su objeto social existen múltiples tipos de cooperativas, entre las que destacan: agrarias, de trabajo asociado, consumidores y usuarios; de

otorgar, se establece un marco fiscal más o menos beneficioso. Así, hay que distinguir entre cooperativas no protegidas, protegidas y especialmente protegidas, con el siguiente régimen fiscal en el ITPAJD:

-Las cooperativas no protegidas son aquellas que están constituidas con todos los requisitos y debidamente inscritas pero han incurrido en alguna de las causas previstas legalmente¹⁰⁴¹ tanto en la normativa estatal como en la autonómica, de pérdida de la protección fiscal. Estas entidades no gozan de ninguna exención en el ITPAJD.

-Las cooperativas protegidas son todas las que no incurren en ninguna causa de pérdida de la protección fiscal y no gozan de la calificación de especialmente protegidas. Por tanto, con esta base se consideran en general cooperativas protegidas las siguientes: de viviendas, de servicios, de transportes, de seguros, sanitarias, de enseñanza y las de crédito.

Estas entidades gozan de exención en los tres impuestos (excepto en la modalidad de cuota fija del IAJD) en los siguientes actos formalizados en escritura pública: constitución, ampliación de capital, fusión y escisión; en la constitución y cancelación de préstamos de cualquier tipo¹⁰⁴²; y en las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y promoción para el cumplimiento de sus fines.

En este sentido, en general la DGT ha dictaminado la procedencia de la exención en relación con los hechos imponibles consultados por encontrarse incluidos entre los anteriores¹⁰⁴³, si bien sus pronunciamientos

viviendas, de crédito, de seguros, sanitarias, de enseñanza, de transportes, etc.

¹⁰⁴¹ Artículo 13 de la Ley 20/1990 y normas aprobadas por cada CCAA para las cooperativas domiciliadas en su territorio.

¹⁰⁴² Vid. en este sentido la Sentencia del TSJ de la Comunidad de Madrid, de 17 de febrero de 2011, recurso: 589/2008, Resolución núm.87/2011 (ROJ: STSJ M 2066/2011), con la especialidad de que extendía el beneficio para las Cooperativas protegidas de la exención por la constitución de préstamo con distribución de la responsabilidad hipotecaria entre las fincas, por entender que se trata de la misma operación, por lo que *“no tiene sentido que se le haga tributar por parte de esa operación so pretexto de que la distribución de la hipoteca es distinta de la del préstamo”*.

¹⁰⁴³ Así, por ejemplo, en la Resolución núm. V0090-08, de 17 de enero dispone que “la adquisición de un edificio para el cumplimiento de sus fines por una cooperativa de enseñanza protegida, está sujeto y no exento del ITPO, salvo que dicho bien inmueble se integre en el Fondo de Educación y Promoción para el cumplimiento de sus fines, en cuyo caso estará exento.

adolecen en mi opinión de falta de concreción, respondiendo de forma vaga e imprecisa, supeditando siempre las conclusiones al cumplimiento efectivo de los requisitos para gozar de cada nivel de protección, algo que resulta evidente, sin entrar a concluir en muchos casos sobre los hechos imponderables concretos que planteaban las consultantes¹⁰⁴⁴.

Además, en casos como los hechos imponderables relacionados con los préstamos hipotecarios, el Centro Directivo ha llegado a declarar, erróneamente en mi opinión, la exención del IAJD de una cooperativa protegida en la ampliación de un préstamo hipotecario¹⁰⁴⁵ cuando, menos de un año antes, había declarado, de forma más acertada, la no exención para una entidad con el mismo nivel de protección, de los hechos imponderables ampliación de préstamo hipotecario y distribución de responsabilidad hipotecaria, debido a la prohibición de la analogía contenida en el artículo 14 LGT¹⁰⁴⁶.

-Mientras que las cooperativas especialmente protegidas que según la normativa estatal son¹⁰⁴⁷, dentro de las protegidas de primer grado las de: Trabajo Asociado, las Agrarias, las de Explotación Comunitaria de la Tierra, del Mar, y de Consumidores y Usuarios; siempre que cumplan en cada caso los requisitos especiales establecidos en la normativa vigente. Por tanto, en

¹⁰⁴⁴ Así, por ejemplo en la Resolución núm. V2057-11, de 14 de septiembre, que presentaba la complejidad de resolver sobre la exención en actos muy diversos (compraventa, declaración de obra nueva, división horizontal y préstamo hipotecario, para comenzar la edificación de las viviendas exclusivamente para sus socios), en lugar de resolver de forma exhaustiva sobre cada uno de ellos lo hace de forma genérica. Teniendo en cuenta, además, que la cooperativa consultante tenía la particularidad de que, al ser de viviendas, en principio era solo protegida, pero de acuerdo con la normativa de la CCAA de Andalucía, declaraba que era especialmente protegida por considerarse de consumidores y usuarios. Y las conclusiones sobre los hechos imponderables planteados que resultaban exentos y los que no, son diferentes en función de que se trate de uno u otro tipo de cooperativa. Así en caso de ser solo protegida hubiera estado exenta de la cuota variable del IAJD únicamente la constitución de préstamo hipotecario mientras que en caso de ser especialmente protegida también hubiera gozado de exención la adquisición del terreno (bien del ITPO, o bien de la cuota variable del IAJD en caso de estar sujeta y no exenta al IVA)

¹⁰⁴⁵ En la Resolución de la DGT núm.V0937-06, de 17 de mayo, reconoce la exención en el IAJD a una cooperativa protegida en una ampliación de préstamo hipotecario, basándose en que de acuerdo al artículo 7.1.A TRLITPAJD debe dársele el mismo tratamiento que a la constitución cuando dicho precepto se refiere al ITPO y la ampliación del préstamo hipotecario planteada estaba sujeta al IAJD..

¹⁰⁴⁶ En la Resolución de la DGT núm. V1317-05, de 4 de julio, declara no exentos la ampliación de préstamo hipotecario y distribución de responsabilidad hipotecaria realizadas por una cooperativa protegida.

¹⁰⁴⁷ Artículos 7 y 35 de la Ley 20/1990.

caso de incumplirlos se las considerará simplemente protegidas, o no protegidas si incurren en causa legal de pérdida de la protección. También se consideran especialmente protegidas a las cooperativas de segundo y ulterior grado (las formadas por dos o más cooperativas respectivamente) que se asocien a cooperativas especialmente protegidas, y, de forma análoga, que no incurran en causa legal para ser no protegidas.

Las cooperativas especialmente protegidas gozan de los mismos beneficios que las protegidas pero, además, de la exención en cualquier de los tres impuestos del ITPAJD, en las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios.

En relación con este beneficio extra hay que hacer dos precisiones. En primer lugar, debe interpretarse de forma estricta, en cumplimiento de la prohibición de la analogía del artículo 14 LGT; es decir, exclusivamente sobre la adquisición del inmueble, no pudiendo extenderse a cualquier hecho imponible relacionado con la misma (tales como segregación, declaración de obra nueva, división horizontal, extinción de condominio, etc.)¹⁰⁴⁸.

Y en segundo lugar, el requisito de afectación del bien a los fines de la entidad ha generado cierta controversia, siendo la doctrina administrativa y la jurisprudencia las que han rellenado de contenido, identificando los hechos imponibles que podían considerarse directamente relacionados con el cumplimiento del objeto social de cada tipo de cooperativa¹⁰⁴⁹. Esta acotación, ante la falta de mayor concreción legal o reglamentaria, tiene una implicación importante; el hecho de que, por resolución administrativa o judicial, se reconozca para un tipo de cooperativa el derecho al beneficio fiscal, no implica que el resto de cooperativas, aunque sean especialmente protegidas, gocen del mismo beneficio para dicho hecho imponible, sino que, por el contrario, únicamente se podrán beneficiar de él, si la operación forma parte

¹⁰⁴⁸ *Vid.* Por ejemplo la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana, de 15 de octubre de 2008, recurso núm.740/2006, Resolución núm. 1058/2008 (ROJ: STSJ CV 7817/2008).

¹⁰⁴⁹ Así, por ejemplo las Sentencias de TS, ambas de la Sala 3ª, Sección 2ª: de 17 de mayo de 1999, recurso núm. 1258/1994 (ROJ: STS 3378/1999); y 17 de mayo de 2001, recurso núm. 1463/1996 (ROJ: STS 4075/2001); así como la Sentencia de la AN de 16 de julio de 1996, reconocen la exención en el ITPO para las Cooperativas de crédito en las adjudicaciones de inmuebles en subasta pública en pago de créditos impagados.

indiscutible de su objeto social.

En cualquier caso, las exenciones en el ITPAJD se aplicarán directamente al autoliquidar el impuesto, sin necesidad de aportar documentación acreditativa. Es competencia de las respectivas oficinas liquidadoras de cada CCAA comprobar el cumplimiento de los requisitos para delimitar el nivel de protección que corresponde en cada caso, y si, de acuerdo con el mismo, procede o no el beneficio fiscal aplicado por la cooperativa al autoliquidar el impuesto devengado, tal como ha sentado la DGT¹⁰⁵⁰.

Dentro del proceso urbanístico es relativamente habitual como mencioné la intervención de las Cooperativas de promoción de viviendas, constituidas para promover viviendas y adjudicarlas a los socios cooperativistas, actividad esencialmente empresarial a pesar de no tener en este caso ánimo de lucro, y por tanto en principio dentro del ámbito del IVA como se analiza en el epígrafe IV.3.2.

III.6.2.1.4.-EXPLOTACIONES AGRARIAS PRIORITARIAS

La precariedad económica del sector agrícola en nuestro país ha provocado, desde hace varias décadas, la aprobación de Leyes que tratan de estimular y proteger dicha actividad, evitando el abandono de las tierras así como su excesivo fraccionamiento, y fomentando el relevo generacional de las tierras. Para ello, el reconocimiento de incentivos fiscales se ha considerado imprescindible.

A través de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias¹⁰⁵¹, se configuró el concepto de “explotación agraria prioritaria” para delimitar aquellas explotaciones agrarias familiares y asociativas que, por cumplir determinados requisitos¹⁰⁵², acceden de forma preferente a los beneficios, ayudas y cualesquiera otras medidas de fomento previstas legalmente para fomentar la actividad agrícola.

¹⁰⁵⁰ Resoluciones de la DGT núm.V0061-05, de 25 de enero; V2057-11, de 14 de septiembre; y V2822-13, de 25 de septiembre.

¹⁰⁵¹ Cuyo desarrollo reglamentario se recoge actualmente en el Real Decreto 613/2001, sobre mejoras estructurales y modernización de las explotaciones agrarias

¹⁰⁵² Artículos 4 a 6 de la Ley 19/1995.

En esta línea, el régimen de beneficios fiscales en el ITPAJD, previsto para las explotaciones agrarias prioritarias, se recoge en el Capítulo II de dicha norma, abarcando los siguientes conceptos y hechos imponible, todos ellos relacionados con operaciones inmobiliarias, siempre que, además, de cumplirse los requisitos específicos de cada caso, la operación se formalice en escritura pública:

- Exención de la cuota variable del IAJD en las primeras copias de escrituras públicas que documenten la constitución, modificación o cancelación de préstamos hipotecarios sujetos al IVA, siempre que los prestatarios sean: titulares de explotaciones prioritarias que destinen el capital a la realización de planes de mejora; o bien titulares de explotaciones que no siendo prioritarias alcancen dicha calificación como consecuencia de las adquisiciones financiadas con el préstamo.
- Exención del ITPO y del IAJD en la adquisición de terrenos que se adquieran para englobarse en una única linde con otros terrenos a efectos de constituir una única explotación prioritaria. Para beneficiarse de la exención, en la escritura pública en la que se formalice la adquisición, debe hacerse constar la indivisibilidad de la finca resultante durante el plazo de cinco años, salvo fuerza mayor. Por tanto, se trata de una exención caucional por lo que si, antes de cumplirse los 5 años, se dividen las fincas procedería la liquidación del impuesto con los intereses de demora correspondientes por todo el período. Además, la norma establece, para otras adquisiciones relacionadas con la explotación bajo una sola linde, una reducción en la base imponible del 50% sometida a una serie de estrictos requisitos.
- Exención exclusivamente en el ITPO, de las permutas voluntarias de fincas rústicas, siempre que hayan sido debidamente autorizadas¹⁰⁵³, al menos una de las fincas sea explotación agraria prioritaria y la permuta tenga por objeto alguna de las finalidades enumeradas en el artículo 12 de la Ley 19/1995.

¹⁰⁵³ Bien por el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación o por los organismos correspondientes de las CCAA con competencias en esta materia

Además de estas exenciones, se recogen otros beneficios fiscales instrumentalizados mediante reducciones en la base. Es cierto que, en principio, estoy analizando en este epígrafe las exenciones pero creo interesante referirme, siquiera brevemente, a estos otros beneficios con el fin de establecer el marco general del régimen fiscal en el ITPAJD de estas explotaciones.

Aunque se trate de beneficios fiscales diferentes a las exenciones, su efecto para el sujeto pasivo, en términos de ahorro fiscal, es, en definitiva, el de una exención parcial. Estas reducciones son las siguientes:

- Reducción del 90% en la base imponible del ITPO, o del IAJD (en caso de operaciones que tributen por el IVA), devengados por la adquisición del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria íntegra (no hay exención si solo se adquiere una parte), por: bien el titular de otra explotación que tenga la consideración de prioritaria, o bien que adquiere esta calificación como consecuencia de la adquisición. Para tener derecho a la reducción, la adquisición debe formalizarse en escritura pública, en la que se indicará expresamente la pérdida de la reducción si las fincas se enajenan, arriendan o ceden en los cinco años siguientes a su adquisición. Dicha pérdida conllevará la obligación de ingresar el 90% de la cuota que se dejó de ingresar al beneficiarse de la reducción, con los intereses de demora correspondientes.
- Reducción del 75% en la base imponible del ITPO, o del IAJD (en caso de operaciones que tributen por el IVA), devengados por la adquisición parcial del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una finca rústica o de parte de una explotación agraria por: bien un titular de explotación prioritaria; o bien por un sujeto pasivo que como consecuencia de la adquisición consiga esta condición.
- Reducción del 90% en la base imponible del ITPO devengado con ocasión de los expedientes de dominio, actas de notoriedad y cualquier otro procedimiento para inmatricular o para reanudar el tracto registral interrumpido en el Registro de la Propiedad de fincas integradas en una

explotación prioritaria o de las que con su integración permitan constituirla.

Además, se recogen beneficios adicionales para los agricultores jóvenes¹⁰⁵⁴ :

- Exención del ITPO y del IAJD en la adquisición del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria o de parte de la misma o de una finca rústica, para su primera instalación en una explotación prioritaria.
- Exención de la cuota variable del IAJD de las primeras copias de escrituras públicas que documenten la constitución, modificación o cancelación de préstamos hipotecarios sujetos al IVA, siempre que sean destinados por el agricultor joven a la instalación inicial de una explotación prioritaria.

Ahora bien, el reconocimiento de todos estos beneficios puede ser un incentivo para que agricultores que no cumplen, o dejan de cumplir los requisitos para disfrutar de ellos, se los apliquen.

Es por ello que se han establecido mecanismos interterritoriales para controlar el cumplimiento de los numerosos requisitos exigidos en la norma, teniendo en cuenta la dificultad que entraña en muchos casos la acreditación; especialmente, cuando se difieren en el tiempo. Por eso, todos los beneficios fiscales enumerados se consideran siempre aplicados con carácter provisional, a expensas de que se acredite el cumplimiento y mantenimiento de los requisitos para su disfrute.

Así, por un lado, se creó un Catálogo General de Explotaciones Prioritarias¹⁰⁵⁵, dependiente del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, de carácter público, en el que se inscriben estas explotaciones, no siendo los titulares los que la instan, sino los órganos correspondientes de las CCAA mediante una comunicación.

¹⁰⁵⁴ De acuerdo con el artículo 2.7 de la ley 19/1995, se consideran agricultores jóvenes a aquellas personas que tengan entre 18 y 39 años y ejerzan o pretendan ejercer la actividad agraria. El artículo 20 de la misma Ley les reconoce una serie de beneficios adicionales en el ITPAJD.

¹⁰⁵⁵ Regulado en el Capítulo III de la Ley 19/1995.

Y, por otro lado, se puede obtener una certificación expedida por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma respectiva.

De esta manera, a efectos de la aplicación de los beneficios fiscales enumerados en el ITPAJD, el carácter de explotación agraria prioritaria se acredita: bien mediante acreditación de la inclusión de la finca en dicho Catálogo general; o bien mediante la certificación expedida por la CCAA.

En cualquier caso, dicha prueba deberá ser aportada en el momento de presentarse las autoliquidaciones correspondientes o, si no se dispone aún de ella, como suele ocurrir, cuando se obtenga, quedando suspendida la aceptación definitiva por parte de la Oficina Liquidadora competente del derecho al beneficio fiscal.

III.6.2.1.5.- OTRAS EXENCIONES SUBJETIVAS

Además de las anteriores, existen otras exenciones en el ITPAJD de carácter subjetivo. Así, por un lado, en el apartado A) del artículo 45.I se establecen las siguientes:

- “c) Las cajas de ahorro y las fundaciones bancarias, por las adquisiciones directamente destinadas a su obra social.”

Se trata de una exención no plena, sino exclusivamente reconocida para un hecho imponible muy concreto, asociado a la naturaleza altruista y socialmente benéfica de algunas actividades de estas entidades. Esta limitación está justificada dado que la actividad esencial de estas entidades es mercantil, siendo la actividad benéfica consustancial a su naturaleza pero manifiestamente secundaria. Por tanto, cualquier hecho imponible distinto de éste que realicen estas entidades no gozará de esta exención subjetiva del ITPAJD¹⁰⁵⁶, sin perjuicio de que pueda gozar de otra exención objetiva¹⁰⁵⁷.

¹⁰⁵⁶ Vid. Sentencia del TSJ de Canarias de 16 de febrero de 2001, recurso núm557/1997, Resolución núm. 226/2001 (ROJ:STSJ ICAN 638/2001).

¹⁰⁵⁷ Por ejemplo, las operaciones de reestructuración empresarial en general (y por tanto también cuando las realicen estas entidades) están no sujetas al IOS, y sujetas pero exentas del ITPO y del IAJD por al apartado 10 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD, tal como ha sentado la DGT con

- “d) La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español.”

En relación con esta exención hay que diferenciar tres casos: de un lado, las entidades que gozan de exención automática y plena, que son exclusivamente los recogidos en el artículo 90 RISD; de otro, entidades que, para gozar de la exención subjetiva deben solicitar su concesión a la DGT¹⁰⁵⁸; y, por último, las Entidades religiosas que gozan de exenciones en virtud de Acuerdos suscritos con España, siendo cada acuerdo el que determina el alcance y requisitos de la exención en el ITPAJD.

Una cuestión interesante resulta del reconocimiento por la DGT de que el derecho a la exención se origina para el primer grupo de entes religiosos con independencia de la justificación del destino de los bienes y derechos adquiridos¹⁰⁵⁹. Se refería, concretamente, a la Iglesia Católica, por lo que cabe preguntarse si esta ausencia de justificación puede aceptarse también respecto a los otros dos tipos de entidades o, en cambio, éstas deberían justificar la afectación de los bienes y derechos adquiridos a sus fines sociales. Sin duda, es un riesgo realizar esta extensión, y, teniendo en cuenta lo dispuesto al respecto en los Acuerdos firmados entre España y diversas comunidades religiosas¹⁰⁶⁰ -que extiende el régimen fiscal previsto para las entidades sin ánimo de lucro a estos entes-, habrá que concluir que estos entes gozarán de exención en el ITPAJD¹⁰⁶¹ pero sólo en la medida en que destine los bienes adquiridos a su finalidad social.

Y, en relación con las entidades que han suscrito Acuerdos con España, habrá que estar al contenido de los mismos, si bien es habitual que se incluya en ellos también la exigencia de que los bienes y derechos adquiridos se destinen a sus fines

carácter general, en numerosas contestaciones a consultas y, en concreto para las Cajas de Ahorro en su Resolución núm.V0136-10, de 29 de enero.

¹⁰⁵⁸ Asociaciones o entidades religiosas, benéfico-docentes, médicas, hospitalarias o de asistencia social.

¹⁰⁵⁹ Resolución de la DGT núm. V1117-11, de 4 de mayo, que afectaba a la Archidiócesis de Madrid.

¹⁰⁶⁰ Por ejemplo, el Artículo V del Capítulo IV del Acuerdo suscrito entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979, dispone que las Asociaciones y Entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el artículo IV del mismo Acuerdo “y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias, o de asistencia social tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario del Estado español prevé para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se conceden a las entidades benéficas privadas”. Esta aplicación dependerá evidentemente, cumplan los requisitos exigidos para ello.

¹⁰⁶¹ Vid. Resolución de la DGT núm. V0757-10, de 20 de abril.

religiosos para poder beneficiarse de la exención total en el ITPAJD¹⁰⁶², tratándose, por tanto, en principio, de una exención subjetiva limitada o condicionada.

Y, por último, el mismo apartado del artículo 45.I TRLITPAJD recoge otras exenciones subjetivas plenas del ITPAJD, que no ofrecen ninguna duda en cuanto a su aplicación: el Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, así como las instituciones de las Comunidades Autónomas que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española; los partidos políticos con representación parlamentaria; la Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos Españoles; y la Obra Pía de los Santos Lugares.

Al margen de este apartado, como ya mencioné, existen otras exenciones subjetivas establecidas tanto en el propio artículo 45.I, apartados B y C, del TRLITPAJD, como en Leyes aprobadas con posterioridad. La principal diferencia con las anteriores es que, en general, se trata de exenciones limitadas -es decir, no abarcan a los tres impuestos incluidos dentro del ITPAJD sino solo a alguno o algunos de ellos, e incluso, de forma más restrictiva, únicamente a algún o algunos hechos imponibles concretos-. Voy a referirme únicamente a los supuestos más significativos desde el punto de vista del conflicto analizado y que no han sido ya tratadas en algún epígrafe anterior:

- Exenciones concedidas por Tratados o Convenios Internacionales suscritos por España que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno para las transmisiones y demás actos y contratos.

Dentro de estos se incluiría por tanto el Acuerdo con la Santa Sede, al que me he referido al analizar la exención de los entes religiosos; como los sujetos acogidos al régimen diplomático, consular y los organismos internacionales que hayan suscrito Convenios con España. En relación con estos últimos, de conformidad con el Real Decreto 3485/2000, de 29 de diciembre, la exención solo afecta al ITPO.

¹⁰⁶² Así por ejemplo, el Acuerdo suscrito entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979, en el Artículo IV del Capítulo IV, reconoce la exención plena en el ITPAJD para la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Ordenes y Congregaciones Religiosas y los institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas, pero "siempre que los bienes y derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad".

- UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS (UTEs)

Las UTEs carecen de personalidad jurídica propia, siendo, de acuerdo con la normativa vigente, “un mecanismo de colaboración entre empresarios por tiempo cierto, determinado o indeterminado para el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro”¹⁰⁶³.

Las UTEs pueden acogerse a un régimen fiscal especial siempre que cumplan determinados requisitos, su constitución debe formalizarse obligatoriamente en escritura pública con un contenido mínimo, exigido por la Ley, e inscribirse en el registro especial existente en el Ministerio de Economía y Hacienda.

De acuerdo con la normativa vigente¹⁰⁶⁴, gozan de exención exclusivamente: por un lado, las operaciones de constitución, ampliación, reducción, disolución y liquidación, es decir, del IOS; y, por otro lado, los contratos preparatorios y demás documentos cuya formalización suponga legalmente presupuesto necesario para su constitución, por tanto del IAJD. Por tanto, para cualquier otro hecho imponible, la UTE tributará en el ITPAJD sin exención. No obstante, al carecer de personalidad jurídica, tal como ha establecido la DGT, los sujetos pasivos del impuesto serán las empresas miembros de la UTE¹⁰⁶⁵.

- EMPRESAS DEDICADAS HABITUALMENTE AL ARRENDAMIENTO FINANCIERO¹⁰⁶⁶

Estas empresas gozan de exención exclusivamente en el ITPO devengado en las adquisiciones de edificaciones exentas del IVA, siempre que no existan relaciones de vinculación directas o indirectas entre el adquirente, el transmitente y el futuro arrendatario del inmueble, según los criterios establecidos en la normativa vigente del IS¹⁰⁶⁷.

¹⁰⁶³ Artículo 7 de la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional.

¹⁰⁶⁴ Artículo 10 de la Ley 18/1982.

¹⁰⁶⁵ Resolución de la DGT núm.V0096-06, de 18 de enero.

¹⁰⁶⁶ Apartado 16 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD

¹⁰⁶⁷ Para devengos anteriores al 01/01/2015 en el apartado 3 del artículo 16 del TRLIS, y para devengos posteriores en el apartado 2 del artículo 18 de la vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Por tanto, si se trata de supuestos de sujeción y exención al IVA (por ejemplo, segundas o posteriores entregas) en los que se renuncie a la exención, la operación tributará por el IVA. Por ello, en ocasiones, las empresas adquirentes, aún pudiendo renunciar a la exención del IVA, no ejercitan la misma dado que, aunque el IVA se lo pueden deducir, también lo tienen que ingresar, junto con el IAJD devengado. Mientras que si no renuncian a la exención, la operación pasa a estar sujeta al ITPO pero exenta, por lo que no soporta carga fiscal indirecta, con un considerable ahorro fiscal.

- INSTRUMENTOS DE INVERSIÓN INMOBILIARIA DE PROMOCIÓN DEL ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES.

El TRLITPAJD reconoce también un régimen fiscal especial en el ITP para dos fórmulas de inversión inmobiliarias, creadas con el objetivo primordial de impulsar el mercado de alquiler de inmuebles urbanos en España: las Instituciones de Inversión Colectiva Inmobiliaria (IICI) y las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI)¹⁰⁶⁸.

Las IIC en general se definen, en su normativa vigente¹⁰⁶⁹ como aquellas entidades “que tienen por objeto la captación de fondos, bienes o derechos del público para gestionarlos e invertirlos en bienes, derechos, valores u otros instrumentos, financieros o no, siempre que el rendimiento del inversor se establezca en función de los resultados colectivos.”

Por tanto, dichas entidades se dividen en financieras y no financieras y, dentro de estas últimas, la categoría más importante está integrada por las ICC inmobiliaria, que son aquellas IIC cuyo objeto principal, ya sean Fondos o Sociedades de inversión colectiva, es la inversión en bienes inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento, sin perjuicio de que, con las limitaciones establecidas, puedan invertir parte de su activo en valores negociados en mercados secundarios.

Este objeto no implica que deban adquirir necesariamente inmuebles urbanos finalizados y en condiciones de habitabilidad, sino que también se incluyen terrenos, así como inmuebles en cualquier fase de construcción, siempre que, en cualquier

¹⁰⁶⁸ Son el equivalente español a una figura muy empleada en el ámbito financiero internacional: la Real Estate Investment Trust (REIT)

¹⁰⁶⁹ Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva

caso, su destino final sea el arrendamiento.

Lo cierto es que la exención recogida en el TRLITPAJD para estas entidades¹⁰⁷⁰ se refiere exclusivamente al IOS en las constituciones, ampliaciones de capital y las aportaciones no dinerarias; exención común para todas las IIC.

No obstante, las incluyo en este apartado dado que, de forma específica, únicamente para las IIC inmobiliarias, se reconoce una bonificación de hasta un 95% en la cuota del ITPO, o del IAJD en su caso, devengado en determinadas operaciones inmobiliarias relacionadas con su objeto social. Por tanto, aunque este beneficio fiscal no goce del alcance de una exención total, sí que se trata de un supuesto, según la clasificación generalmente aceptada, de exención parcial.

Además en todo caso, el elevado porcentaje lo convierte en un incentivo fiscal considerable, y que resulta interesante resaltar a efectos del conflicto analizado al recaer precisamente sobre operaciones inmobiliarias. Con esta base la bonificación se puede aplicar por estas entidades en las adquisiciones de viviendas destinadas al arrendamiento, así como en las de terrenos que se adquieran para la promoción de viviendas destinadas al arrendamiento, siempre que los inmuebles adquiridos se mantengan durante el plazo legal estipulado¹⁰⁷¹, salvo que la CNMV autorice, con carácter excepcional, la transmisión de los mismos con anterioridad a dicho plazo. Se trata de un beneficio caucional, de manera que el incumplimiento de los requisitos establecidos o la transmisión efectuada antes de que venza el plazo correspondiente sin la preceptiva autorización, determinaría el devengo del impuesto que se hubiera dejado de ingresar con los intereses de demora correspondientes.

Las SOCIMIs¹⁰⁷² se definen como sociedades anónimas cotizadas cuya actividad principal es la adquisición, promoción y rehabilitación de activos de naturaleza urbana para su arrendamiento, bien directamente o bien a través de participaciones

¹⁰⁷⁰ Apartado 20.3 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD.

¹⁰⁷¹ Remitiéndose la normativa del ITPAJD a este respecto a la normativa del IS (para devengos anteriores al 01/01/2015 en los apartados c) y d) del artículo 28.5 TRLIS y para devengos posteriores en los apartados c) y d) del artículo 29.4 de la vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.) que reconocen un tipo reducido en este impuesto para las IICI, sujeto igualmente a plazo de mantenimiento de las inversiones que es de tres años o siete años desde su adquisición, en función de que se cumplan los requisitos recogidos en uno u otro apartado, respectivamente, salvo que, de forma análoga y con el mismo carácter excepcional, medie la autorización expresa de la CNMV.

¹⁰⁷² Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las SOCIMIs.

en el capital de otras SOCIMI. Por tanto, estas entidades surgen para impulsar el mercado del alquiler de inmuebles urbanos pero, de su forma societaria, se derivan otros dos objetivos: proporcionar liquidez a las inversiones inmobiliarias; y ofrecer una rentabilidad estable al inversor.

Lo cierto es que su objeto social se define de forma análoga al de las IICI: la adquisición y promoción de bienes inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento, incluyéndose, en este caso, de forma expresa, dentro de esta actividad, la rehabilitación de edificaciones en los términos establecidos en la LIVA¹⁰⁷³.

En consonancia con esta identidad de objeto social, a las SOCIMIs se le reconocen exactamente los mismos beneficios fiscales que a las IICI en el ITPAJD¹⁰⁷⁴: exención en el IOS en los hechos imponible citados; y bonificación del 95% en la cuota del ITPO, o del IAJD en su caso, devengado por las adquisiciones de viviendas destinadas al arrendamiento, así como en las de terrenos que se adquieran para la promoción de viviendas destinadas al arrendamiento.

En este caso, el requisito de mantenimiento de la inversión¹⁰⁷⁵ exige que los inmuebles adquiridos estén arrendados durante, al menos, tres años, computándose el tiempo que los inmuebles hayan estado ofrecidos de forma pública y notoria en arrendamiento, con un máximo de un año.

- MONTES VECINALES EN MANO COMÚN

Los Montes vecinales en mano común son aquellos montes de naturaleza especial cuya titularidad y aprovechamiento pertenece a agrupaciones vecinales con residencia y casa abierta¹⁰⁷⁶. Se definen como bienes individuales, inalienables, imprescriptibles e inembargables, cuya titularidad dominical corresponde a los vecinos integrantes en cada momento del grupo comunitario de que se trate de forma común sin asignación de cuotas o cupos. Es una institución típica del norte y noroeste peninsular español.

Si bien existen algunas excepciones en las que se permite la permuta o

¹⁰⁷³ Letra B) del apartado 22º del artículo 20.Uno de la LIVA

¹⁰⁷⁴ Apartado 22 del artículo 45.I.B) del TRLIPAJD

¹⁰⁷⁵ Establecido en el apartado 3 del artículo 3 de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, reguladora de las SOCIMIs.

¹⁰⁷⁶ Regulados a nivel estatal por la Ley 55/1980, de 11 de noviembre, de Montes Vecinales en mano común, supletoria de las normas que, en su caso, aprueben las respectivas CCAA.

cesión restringida sobre el monte vecinal, lo cierto es que, al tratarse de un bien inalienable, las operaciones inmobiliarias que pueden darse sobre el mismo son bastante limitadas.

Con esta premisa y con base en estas limitaciones, entre las escasas operaciones inmobiliarias que se pueden realizar sobre estos Montes destaca la constitución sobre los mismos de derechos de superficie temporales con una duración máxima de 30 años, para el establecimiento sobre los mismos de instalaciones, edificaciones o plantaciones. La efectividad de este derecho está sujeto a formalización en escritura pública y a su obligatoria inscripción en el Registro de la Propiedad, aceptándose la multiplicidad de contraprestaciones, pero estableciéndose, en todo caso, el derecho de la comunidad titular del monte, a la extinción del derecho de superficie, a la propiedad de todo lo edificado, instalado o plantado, sin obligación de satisfacer indemnización alguna.

Con base en lo anterior, se trata de una modalidad de condominio germánico, por lo que carecen de personalidad jurídica propia, teniendo la consideración de sujetos pasivos del IVA –tal y como sentó la DGT-, de acuerdo con las reglas generales aplicables a las comunidades de bienes; es decir, en base a los artículos 5º y 84.Tres de la LIVA¹⁰⁷⁷. Esta calificación subjetiva determina, en muchos casos, la sujeción de estos Montes al Régimen Especial de Agricultura, Ganadería y Pesca, en cuanto titulares de una explotación agrícola o forestal, no siempre pacífica por cuanto también de forma habitual esta explotación coexiste con la obtención de otro tipo de rentas, con la cesión de la explotación o con la intervención pública en la gestión del Monte.

Definido el marco legal de estos entes tan especiales, el régimen fiscal en el ITPAJD contempla¹⁰⁷⁸ un único beneficio fiscal que es la exención en el ITPAJD de las certificaciones que se expidan para proceder a la inmatriculación registral de los montes. Teniendo en cuenta la falta de personalidad jurídica del Monte, el beneficio se lo aplican sus miembros.

¹⁰⁷⁷ Contestaciones de la DGT a Consultas núm. 1981 a 1985-98, todas ellas de 22 de diciembre.

¹⁰⁷⁸ Artículo 13 de la Ley 55/1980, de 11 de noviembre, recogida como norma 3ª en el apartado C) del artículo 45.I. del TRLITPAJD.

- SOCIEDADES LABORALES

Las sociedades laborales se definen como “sociedades anónimas o de responsabilidad limitada en las que la mayoría del capital social sea propiedad de trabajadores que presten en ellas servicios retribuidos en forma personal y directa, cuya relación laboral lo sea por tiempo indefinido” y cumplan los requisitos establecidos en la Ley que las regula para obtener esta calificación¹⁰⁷⁹.

Para aquellas sociedades que tengan y conserven la calificación de “Sociedad Laboral”, y siempre que destinen al Fondo Especial de Reserva, en el ejercicio en que se produzca el hecho imponible, el 25 por 100 de los beneficios líquidos, se reconocen una serie de beneficios fiscales¹⁰⁸⁰, de los cuales la exención total afecta únicamente a hechos imponibles sujetos al IOS. No obstante, se reconocen exenciones parciales en forma de bonificación (casi total de la cuota dado su elevado porcentaje), que son susceptibles de recaer sobre operaciones inmobiliarias:

- Bonificación del 99 por 100 de la cuota del ITPO devengada por la adquisición de bienes y derechos a la empresa de la que proceda la mayoría de los socios trabajadores de la sociedad laboral.

- Y bonificación del 99 por 100 de las cuotas devengadas por la cuota variable del IAJD en las escrituras notariales que documenten la constitución de préstamos que se destinen a la adquisición de activos fijos necesarios para el desarrollo del objeto social de la sociedad laboral.

- OTRAS EXENCIONES SUBJETIVAS EN EL ITPAJD

Por último, sólo restar citar otras exenciones subjetivas que pueden afectar a operaciones inmobiliarias, como las reconocidas en favor de: en el ITPO, las aportaciones de bienes y derechos a los miembros de una sociedad conyugal, y las adjudicaciones de los mismos, que se produzcan en caso de su disolución y

¹⁰⁷⁹

Ley 4/1997, de 24 de marzo, de Sociedades Laborales.

¹⁰⁸⁰

Artículos 19 y 20 de la Ley 4/1997, de 24 de marzo.

liquidación en pago del haber ganancial¹⁰⁸¹, y las aportaciones a los patrimonios protegidos de discapacitados en los términos fijados en la normativa que los regula¹⁰⁸².

III.6.2.2.-EXENCIONES OBJETIVAS AL ITPAJD CON POSIBLES EFECTOS SOBRE LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS

Las exenciones objetivas en el ITPO o en el IAJD relacionadas con las operaciones inmobiliarias son las siguientes:

- **TRANSMISIONES DE TERRENOS**

El TRLITPAJD recoge¹⁰⁸³ varios supuestos de transmisiones de terrenos que, en caso de estar sujetas al ITPO, quedan exentas de este impuesto.

Para que se produzca esta sujeción al ITPO, estas operaciones deben estar, o bien no sujetas al IVA, o bien sujetas al IVA, pero exentas, sin que se haya renunciado. En consecuencia, esta exención al ITPO implica que la operación queda exonerada de imposición indirecta. Estos supuestos son:

-Las transmisiones y demás actos y contratos a que dé lugar la concentración parcelaria,

-Permutas forzosas de fincas rústicas

-Permutas voluntarias autorizadas por los órganos correspondientes del Ministerio de Agricultura u órgano correspondiente de cada CCAA

-Transmisiones de terrenos de acceso a la propiedad derivadas de la legislación de arrendamientos rústicos

-Adjudicaciones realizadas por los correspondientes entes públicos competentes, tanto estatales como autonómicos, a favor de agricultores en

¹⁰⁸¹ Apartado 3 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD

¹⁰⁸² Apartado 21 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD

¹⁰⁸³ Apartados 6 y 7 del artículo 45.I.B) del TRLIPAJD

régimen de cultivo personal y directo, conforme a su legislación específica.

-Transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación a las Juntas de Compensación por los propietarios de la unidad de ejecución y las adjudicaciones de solares que se efectúen a los propietarios citados, por las propias Juntas, en proporción a los terrenos incorporados. Y los mismos actos y contratos, y con las mismas condiciones, a que dé lugar una reparcelación que afecte a los terrenos en cuestión. Lo cierto es que la exención de las Juntas de Compensación queda condicionada, como ha destacado la AN¹⁰⁸⁴, “al cumplimiento de todos los requisitos urbanísticos” dado que este beneficio fiscal en el ITPO se justifica, exclusivamente, “en la actuación urbanística de las Administraciones Públicas”. No obstante, la permanencia de este supuesto, una vez suprimido el beneficio análogo que tenían estos entes en el IVA –apartado 21º del artículo 20.Uno de la LIVA-, no está justificada, por lo que parece ser un olvido del Legislador.

• VIVIENDAS DE PROTECCIÓN OFICIAL (VPOs)

Las actuaciones públicas de protección del derecho constitucional a que se facilite el acceso a una vivienda digna a los colectivos de ciudadanos con rentas más bajas se han desarrollado de manera continua, en nuestro país, desde la segunda mitad XX¹⁰⁸⁵.

En consonancia, y dada la cesión parcial de competencias en esta materia, el desarrollo de una política social de vivienda que permita este acceso se recoge tanto en las normas estatales como en las autonómicas que regulan los requisitos de acceso, uso y conservación de este tipo de viviendas.

Las actuaciones de implementación de esta política social de vivienda incluyen:

¹⁰⁸⁴ Sentencia de la AN, de 1 de octubre de 1996, recurso núm.158/1992, Resolución núm.369/1996 (ROJ: SAN 2/1996).

¹⁰⁸⁵ La primera legislación sobre VPO en España fue el Decreto 2131/1963, de 24 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la legislación sobre viviendas de protección estatal.

-La propia promoción pública de las viviendas por parte de los Entes públicos y su posterior adjudicación, para lo cual cada CCAA establece los requisitos de acceso a las viviendas y las adjudica en un primer momento con base en ellos. Una de las principales características de estas viviendas es que, en general, están sujetas a un precio máximo, por encima del cual no se pueden transmitir, en ninguna de las transmisiones que se efectúen de las mismas a lo largo de su vida útil, salvo que se descalifiquen.

Se exceptúan de esta limitación¹⁰⁸⁶ las VPOs calificadas con anterioridad al Real Decreto Ley 31/1978, de 31 de octubre, sobre política de vivienda, que tienen el precio de venta libre. Esto implica, en primer lugar, que no precisan descalificación, ya que pueden transmitirse libremente y sin restricción de precio; y, en segundo lugar, que pueden ser objeto de comprobación de valor administrativa sin ninguna limitación.

En cuanto a la descalificación, el régimen vigente en nuestro país es enormemente diverso, en cuanto a plazos y requisitos¹⁰⁸⁷.

-El estímulo de la promoción privada de las mismas, dentro del cual el elemento fiscal resulta parte esencial, dado que, evidentemente los beneficios que van a obtener los promotores privados de la promoción de viviendas protegidas van a ser inferiores a los que obtendrían si las viviendas fueran libres, debido a las restricciones de precio y transmisibilidad a que se someten estas.

¹⁰⁸⁶ Real Decreto 727/1993, de 14 de mayo

¹⁰⁸⁷ Por poner algunos ejemplos, en la Comunidad Valenciana se prohíbe la descalificación voluntaria antes de que transcurra el período de protección que, en general es de 30 años desde la calificación definitiva, salvo las viviendas protegidas de precio concertado destinadas a venta, cuyo período de protección es de 15 años, transcurridos los cuales quedan automáticamente descalificadas. En el País Vasco, está prohibida la descalificación de las viviendas protegidas construidas a partir de diciembre de 2002, pudiendo descalificarse las demás. En Galicia se aprobó el Decreto 18/2006, de 26 enero, por el que se establecen las ayudas públicas en materia de vivienda a cargo de la Comunidad Autónoma de Galicia y se regula la gestión de las previstas en el Real decreto 801/2005, de 1 de julio, para el período 2005-2008, durante la vigencia del cual no se autoriza la descalificación de viviendas calificadas o declaradas como protegidas. O, en Castilla La Mancha se prohibió la descalificación voluntaria hasta después del período de protección a través del Decreto 173/2009, de 10 de noviembre, por el que se aprueba el V Plan Regional de Vivienda y Rehabilitación de Castilla-La Mancha 2009-2012.

-La aprobación de beneficios fiscales que impliquen un ahorro fiscal para los propietarios de estas viviendas, atendiendo a que, al menos teóricamente, su situación económica les impide acceder a una vivienda libre.

Pero, además, se han implementado otras medidas de control administrativo para evitar la especulación sobre estas viviendas. Entre estas medidas, destacan la llevanza por parte de las CCAA de un registro de estas viviendas, en las que consta su precio máximo de venta; y la preceptiva autorización, por la autoridad autonómica competente, en cada caso, de cualquier acto relacionado con la construcción y posterior transmisión de las viviendas. Por tanto, es el órgano correspondiente de cada CCAA el que otorga la calificación – primero, provisional, y, luego, definitiva-, a los edificios construidos, de protección oficial, y el que debe autorizar las descalificaciones de las viviendas; entre otras cuestiones relacionadas con las mismas.

No obstante, en mi opinión, la efectividad de estas medidas es más que dudosa. Baso la misma en las siguientes situaciones que se producen en la práctica, en relación con estas viviendas que desvirtúan su naturaleza y la misma protección para la que fueron construidas:

-La pérdida de la condición de VPO, bien por transcurso del plazo de protección o por descalificación.

Es decir, estas viviendas se construyen como VPOs sujetas a un período de protección, que depende del Plan de Vivienda al que estén acogidas y de la normativa de cada CCAA, durante el cual están sometidas a una serie de limitaciones impuestas por la Ley que afectan a su plena disponibilidad. Transcurrido este plazo, la VPO es disponible y, en consecuencia, ya no goza de exenciones fiscales. Pero el transcurso de esta plazo también implica la posibilidad de que el propietario inste la descalificación de la vivienda, algo que incluso puede realizarse antes de transcurrido este plazo, pasando a considerarse la vivienda como libre a todos los efectos -es decir, incorporándose al mercado en condiciones de igualdad con cualquier otra vivienda-. Es cierto que, de acuerdo con la normativa vigente, se revierten en

el propietario, que solicita la descalificación, todos los beneficios fiscales en el ITPAJD, de los que se benefició la promoción, venta y cualquier hecho imponible acaecido hasta el momento de la descalificación. Y también, previamente al ingreso de los beneficios fiscales disfrutados, se le obliga a devolver las ayudas directas o indirectas que hubiera recibido para la adquisición de la VPO.

Pero, en mi opinión, dado que estas viviendas son construidas para permitir el acceso a este derecho de clases desprotegidas o necesitadas, éste debiera ser siempre el destino de estas construcciones; al menos, mientras sigan existiendo, como de hecho existen, ciudadanos con dificultades para acceder al mismo en nuestro país. De hecho, en algunas CCAA como ya he indicado, está prohibida la descalificación de algunas VPOs, de forma acertada en mi opinión, asegurando, de esta forma, que estas viviendas siempre van a estar destinadas a personas con rentas bajas.

-El hecho de que una misma persona puede tener más de una VPO, algo que, en mi opinión, debiera estar totalmente prohibido y, sin embargo, ocurre. Es incongruente que una persona que adquiere una VPO porque, en teoría, tiene dificultades para acceder a una vivienda libre, y por ello se beneficia de todas las ayudas y exoneraciones fiscales pertinentes (tipo reducido en el IVA, exenciones en el ITPAJD, etc.), resulte que adquiere más viviendas de este tipo, privando de esta posibilidad a otra persona que, por sus circunstancias económicas solo pueda acceder a una vivienda protegida.

En este sentido, destaco que todas las normas que regulan este tipo de viviendas, tanto estatales como autonómicas, las definen como viviendas protegidas que se destinan a **domicilio habitual y permanente**, bien del propietario, o del inquilino, según el régimen de explotación adjudicado a la vivienda. Requisito que, evidentemente, no puede cumplirse si un propietario posee dos o más VPOs.

-Por último, el hecho de que se permita que entidades mercantiles, distintas de sus promotoras, sean propietarias de estas viviendas.

Esto es, en mi opinión, otra incongruencia que debiera si no prohibirse -

puesto que pueden surgir situaciones en las que esta adquisición sea inevitable (por ejemplo si se recibe la VPO por dación en pago de deuda, o por adjudicación como consecuencia de fusiones, escisiones u otras operaciones societarias de restructuración, o por una donación que se reciba, etc.)-, sí debería, en todo caso, limitarse.

Una posible limitación podría ser obligando a estas entidades a que transmitan la VPO en un plazo determinado, en régimen de protección, a una persona física que cumpla los requisitos exigidos. También, en mi opinión, se debería prohibir la descalificación de la vivienda, para que no pudieran venderla, por precio libre.

En definitiva, el régimen actual, en el que no existen estas limitaciones, incentiva, en mi opinión, la especulación con las viviendas protegidas.

En este sentido, traigo a colación también la exigencia legal a la que me he referido, de que las VPOs se destinen a domicilio habitual y permanente de sus propietarios. Este requisito choca frontalmente con el hecho de que su propietario sea una entidad mercantil; incluso, aunque la misma localizara su domicilio social en la VPO, algo que, en mi opinión, aún es más grave.

Como consecuencia de estas situaciones, creo que las VPOs no gozan de la debida protección en aras a que se destinen al fin social y asistencial para el que son construidas, por lo que debería reforzarse su régimen de protección.

Antes de entrar de lleno en el análisis de las exenciones subjetivas que recaen sobre las VPOs, es necesario puntualizar que, bajo esta denominación genérica, que contiene, entre otras normas, el TRLITPAJD (por ser la vigente y única en el momento de la redacción del texto), se engloban hoy en día una diversidad de denominaciones. Ello puede inducir a confusión a la hora de delimitar realmente cuales de ellas se benefician de los beneficios fiscales, y en qué grado, e, incluso, cuales quedan fuera su ámbito.

Y la distribución competencial producida en esta materia entre Estado, CCAA y entes municipales no ha hecho sino aumentar el número de denominaciones complicando aún más esta delimitación, que, en todo caso, debe interpretarse de

manera restrictiva. Esta distribución provoca que coexista una normativa sobre las VPOs estatal -gran parte de la cual es preconstitucional¹⁰⁸⁸- , con 17 normativas autonómicas. Por tanto, el régimen legal de cada VPO va a depender del Plan de Vivienda estatal y autonómico al que esté acogida, y de la normativa de la CCAA en la que esté ubicada. La disparidad es enorme y, en mi opinión, injustificada, siendo necesaria una codificación actualizada de la normativa que afecta a estas viviendas y, sobretudo, que respetando las competencias autonómicas, defina un marco general unitario de protección. Es totalmente inaceptable que, en nuestro país, dependiendo de donde esté una VPO del mismo tipo acogida al mismo Plan de vivienda, nos encontremos con que: tenga un período de protección que oscila entre 10 y 30 años; se pueda descalificar, incluso antes de que transcurra dicho plazo, o transcurrido el mismo, o no se pueda descalificar nunca; e, incluso, que se permita la descalificación sin devolución de las ayudas y beneficios recibidos; entre otras cuestiones. Todas estas distinciones resultan, en mi opinión, injustificadas, atentan contra el principio de igualdad, desvirtúan la finalidad con la que son promovidas estas viviendas, y favorecen que se especule con las mismas.

En este sentido, el propio TRLITPAJD señala que las exenciones que reconoce a las VPOs serán también aplicables a aquellas viviendas de protección pública reconocidas por las leyes de las CCAA, pero siempre que no excedan los parámetros establecidos en la norma estatal para las viviendas de protección oficial de: superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes.

Ciñéndonos a la normativa estatal, dentro de las VPOs se distingue entre: VPOs de régimen especial (que son las que gozan de mayor protección y por tanto, de mayores beneficios fiscales debido a que están destinadas a compradores con rentas extremadamente bajas); viviendas protegidas de precio general; viviendas

¹⁰⁸⁸ La normativa estatal sobre VPOs está integrada esencialmente por estas normas: Decreto 2114/1968, de 24 de julio, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación de la Ley sobre Viviendas de Protección Oficial, texto refundido aprobado por Decretos 2131/1963, de 24 de julio, y 3964/1964, de 3 de diciembre; Real Decreto-Ley 31/1978, de 31 de octubre, sobre Política de Viviendas de Protección Oficial; TRLS; y los sucesivos Planes de Vivienda, siendo el último el aprobado por el Real Decreto 233/2013, de 5 de abril, por el que se regula el Plan Estatal de fomento del alquiler de viviendas, la rehabilitación edificatoria, y la regeneración y renovación urbanas, 2013-2016.

protegidas de precio concertado. También habla el texto del VPOs de promoción pública, para distinguirla de las de promoción privada¹⁰⁸⁹, que gozan de un régimen algo distinto en orden al establecimiento de precios y rentas máximos, con la finalidad de hacer más atractiva para el sector privado la promoción de este tipo de viviendas.

Pasando ya al análisis de los beneficios fiscales recogidos en el TRLITPAJD para las VPOs¹⁰⁹⁰, hay que destacar que se trata de una exención limitada; es decir, se reconoce exclusivamente para alguno de los tres gravámenes y para hechos imponibles concretos, no para cualquier operación relacionada con estas viviendas. Por tanto, los únicos hechos imponibles que se benefician de la exención son, por un lado:

-Exención del ITPO o, en su caso, del IAJD, la adquisición de terrenos y solares, o del derecho de superficie, para la construcción de edificios en régimen de VPO, así como en el IAJD para los préstamos hipotecarios solicitados para la adquisición de aquellos. En relación con los hechos imponibles relacionados con el derecho de superficie, tal como analizo en el epígrafe IV.4.2.2, se considera que son operaciones sujetas al IVA (con las discrepancias que manifiesto en dicho epígrafe). Así, esta exención en el ITPO cuando está relacionado con VPOs resulta inaplicable en la práctica; sin perjuicio de la exención en el IAJD.

-Exención del IAJD devengado sobre las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos o contratos relacionados con la construcción de edificios en régimen de VPO.

En relación con estos dos primeros grupos de exenciones, es evidente que, dado que aún no se han construido las VPO no se puede acreditar la finalidad de las actuaciones. Por ello, su aplicación se requiere que, al menos, se haya solicitado al

¹⁰⁸⁹ Reguladas en el Real Decreto 727/1993, de 14 de mayo, por el que se regulan los precios de venta, en segundas y posteriores transmisiones, de las viviendas acogidas a los distintos regímenes de protección oficial de promoción privada, así como las rentas de dichas viviendas y su revisión

¹⁰⁹⁰ Apartado 12 del artículo 45.I.B del TRLITPAJD, teniendo en cuenta la modificación introducida en el mismo por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre.

órgano autonómico competente la inclusión del edificio o edificios de VPO a construir en dicho régimen, a fin de que dicho órgano acepte la inclusión en el régimen, y comience a tramitar el procedimiento para la concesión de la calificación provisional de VPO.

Por tanto, para la aplicación de dichas exenciones, basta con que se indique, en el documento de formalización, la finalidad de construir VPOs, aceptándose dicha declaración por las Oficinas Liquidadoras correspondientes de forma caucional, durante el plazo que estipula la Ley. Por tanto, desde que se realiza la operación en la que se aplica la exención, el adquirente o prestatario dispone, en general, de tres años para obtener la calificación provisional de VPO. En el caso de terrenos el plazo se aumenta hasta 4 años.

Este carácter caucional de la exención se deriva de la propia duración habitual del proceso de promoción inmobiliaria, más aún en momentos de crisis. Pero, para evitar que esta dilación pueda perjudicar los derechos de la Hacienda pública, se ha establecido la interrupción del cómputo del plazo de prescripción, que comienza a contarse de nuevo una vez transcurra el plazo de exención provisional reconocido¹⁰⁹¹. De no ser así, podríamos encontrarnos con la aplicación de exenciones indebidas, por ejemplo, porque, bien por causas sobrevenidas o bien por la propia voluntad de los sujetos pasivos, finalmente no se construye el edificio en régimen de VPO sino libre, o, ni siquiera se construye, porque antes se transmite el terreno, etc. En estos casos, por haber transcurrido el plazo de prescripción, la Administración ya no podría regularizar el impuesto correspondiente, mientras que gracias, a esta interrupción expresa del plazo de prescripción, sí que podría revertir el beneficio fiscal y exigir el impuesto no pagado.

Siguiendo con los supuestos de exenciones para VPOs, se recogen los siguientes:

-Exención del ITPO y de la cuota variable del IAJD devengado en las escrituras públicas otorgadas para formalizar la primera transmisión de

¹⁰⁹¹ Resolución del TEAC de 11 de enero de 1996.

viviendas, siempre que se produzca en los seis años siguientes a la obtención de la calificación definitiva de VPO.

En relación con la exención del ITPO, su aplicación práctica es escasa dado que, al tratarse de primeras entregas de edificaciones terminadas, van a quedar sujetas a IVA sin exención con carácter general. Por tanto, estas transmisiones en general estarán sujetas al IVA (con tipo reducido), y al IAJD con exención en la cuota variable.

Únicamente en el supuesto de verificarse las condiciones del apartado 22º.A del artículo 20.Uno de la LIVA¹⁰⁹², la operación quedaría exenta del IVA, si bien con posibilidad de renuncia a la exención, por lo que, únicamente si no se renuncia a la misma, la operación quedaría sujeta al ITPO y se aplicaría esta exención.

-Y de la cuota variable del IAJD en la constitución de préstamos hipotecarios para la adquisición exclusiva de viviendas de protección oficial y sus anejos inseparables, con el límite máximo del precio de la citada vivienda, y siempre que este último no exceda de los precios máximos establecidos para las referidas viviendas de protección oficial.

Aquí no procede plantear la exención en el ITPO, aunque del tenor del texto legal que lo regula podría considerarse incluida, pero es un supuesto inaplicable debido a la regulación de la tributación de estas operaciones realizada a raíz de la entrada en vigor del IVA. De acuerdo con este régimen, si el préstamo estuviera sujeto al ITPO, estaría exento, pero por la exención general para préstamos del apartado 15 del artículo 45.1.B) del TRLIPAJD. Mientras que si, como es habitual en estos casos, el préstamo estuviera sujeto a IVA y sujeto a garantía inscribible -incluso con carácter obligatorio como la hipoteca y, por tanto, formalizado en escritura pública-, estaría sujeto pero exento de la cuota variable del IAJD.

¹⁰⁹² “No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo.”

En este sentido, hay que destacar que existía una exención en la cuota variable del IAJD de la que se beneficiaba cualquier escritura pública otorgada para formalizar actos o contratos relacionados con VPOs, pero fue suprimida en 2008. En consecuencia, cualquier otro hecho imponible no incluido entre los anteriores no gozará de la exención; por ejemplo, extinciones de condominio, declaraciones de obra nueva, divisiones horizontales, agrupaciones, segregaciones, etc.

Para terminar con las exenciones objetivas que pueden afectar a las operaciones inmobiliarias, citar sólo dado que son tratadas extensamente en otros epígrafes: las transmisiones de valores en los términos del artículo 108 de la LMV – artículo 314 del nuevo TRLMV a partir del 13 de noviembre de 2015-, exención cuyo análisis he incluido en el epígrafe IV.4.7, en que sintetizo el deslinde ITPO-IVA de estas operaciones; o las transmisiones que se verifiquen en virtud de retracto legal, cuando el adquirente contra el cual se ejercite el retracto, hubiera satisfecho el impuesto, analizadas en el epígrafe IV.4.2.2.2.

III.7.- LA CARGA DE LA PRUEBA DEL CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS BASICOS DE SUJECION AL IVA O, POR VIA NEGATIVA, AL ITPO

A lo largo del análisis que he realizado sobre los requisitos básicos que van a determinar si una operación inmobiliaria va a tributar efectivamente por el IVA o, por el ITPO, se observa que un elemento esencial para concluir sobre esta cuestión es **la prueba** del cumplimiento de los mismos.

Esta cuestión afecta a los tres requisitos de sujeción al IVA -y, por vía negativa, al ITPO-: subjetivo, objetivo pero, especialmente, por ser el más difícil de probar, el de la intencionalidad empresarial. Pero afecta también a otros muchos aspectos que intervienen en estas operaciones entre los que destacan: la renuncia a la exención del IVA; el alcance y valor de las obras a efectos de que se consideren de rehabilitación a efectos del IVA; la intención de adquirir un inmueble para su demolición e inmediata promoción; etc.

En relación con la prueba, destaco tres conclusiones esenciales de MARTÍN QUERALT al respecto del procedimiento tributario: en primer lugar, que “hay que probar, y hay que atenerse a los hechos”; en segundo lugar, que “el régimen jurídico de la prueba es el mismo que el que rige en el ámbito del Derecho Público”¹⁰⁹³; y, por último, que la prueba no constituye un trámite específico de los procedimientos de aplicación de los tributos, sino que se trata de un derecho y, a la vez, una carga material¹⁰⁹⁴.

Dentro de este tema, la cuestión más controvertida ha sido, tradicionalmente, determinar **sobre quién recae la carga de la prueba**, cuestión que, en general, en nuestro Ordenamiento, y, en particular en el ámbito tributario, se ha caracterizado por la polémica, como bien ha señalado LÓPEZ MOLINO, al encontrar posturas divergentes radicalmente en su planteamiento y conclusiones dogmáticas, y otras que tan sólo difieren en cuestiones de matiz¹⁰⁹⁵.

Antes de seguir, es necesario diferenciar los dos ámbitos en los que se dirime esta cuestión, por las diferencias que presentan: el administrativo, y el judicial.

En este sentido, PÉREZ NIETO señala que la carga de la prueba “es una institución procesal” y es realmente en el proceso judicial en el que se despliegan sus efectos y no en el administrativo¹⁰⁹⁶. No comparto totalmente esta opinión, sino que me inclino por la interpretación de GÓMEZ ORBANEJA, para quien debe considerarse la prueba, “no como un instituto puramente procesal, sino con un carácter material independientemente de su utilización en el seno de un proceso”¹⁰⁹⁷. En el mismo sentido se pronuncian GARCÍA DE ENTERRÍA Y TOMÁS RAMÓN FERNÁNDEZ para quienes “la prueba es una cuestión central en todo

¹⁰⁹³ MARTÍN QUERALT, J., “Las exigencias probatorias y su alcance en el Derecho Tributario”, *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, núm.178-179, 2005, pp. 5 y 7.

¹⁰⁹⁴ MARTÍN-QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LOPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho...[op.cit]*, pp.372 y 373.

¹⁰⁹⁵ LÓPEZ MOLINO, A.M., *Régimen jurídico de la Prueba en la Aplicación de los Tributos*, Aranzadi, Pamplona 1998, p. 305.

¹⁰⁹⁶ PÉREZ NIETO, R., “La carga de la prueba en los procedimientos y procesos tributarios”, *Tribuna Fiscal*, núm.252, 2011, p.9: “En este sentido encontramos la acepción más usual de la carga de la prueba procesal como indicativa de los hechos que la parte ha de acreditar para el éxito de su pretensión procesal”

¹⁰⁹⁷ GÓMEZ ORBANEJA, E., HERCE QUEMADA, V., *Derecho procesal civil*, Vol.I, Artes gráficas y ediciones, Madrid, 1985.

procedimiento, cualquiera que sea su clase”¹⁰⁹⁸ . Desde un punto de vista eminentemente práctico, baso mi opinión en los siguientes motivos:

- En primer lugar porque el procedimiento administrativo tributario es, en todo caso, previo al judicial y, por tanto, si funcionara correctamente, debería llevarse a término con todas las garantías para dirimir la cuestión entre la Administración y el contribuyente, de manera que, sólo cuando la resolución final, tras la aportación de todas las pruebas por una y otra parte, no resultara satisfactoria, se acudiría a la instancia judicial, no estando justificado en mi opinión que esta remisión resulte tan habitual como es.
- Por otro lado, la aportación de pruebas por el contribuyente en el proceso administrativo, al menos en las primeras fases (autoliquidación, atención de requerimiento, y alegaciones) no conlleva ningún coste para él, por lo que es el primer interesado en que el procedimiento finalice satisfactoriamente sin llegar a la vía económico-administrativa y mucho menos, a la judicial. Mientras que, si dicho procedimiento finaliza con liquidación con la que no está conforme, además del pago de la deuda tributaria -excepto en los escasos supuestos de suspensión de la deuda previstos-, debe soportar -una vez finalizada la vía administrativa-, otros gastos adicionales -abogado, procurador, asumiendo además una posible condena a costas-.
- Pero, además, como el propio PÉREZ NIETO señala, los rasgos característicos de la norma tributaria son “su marcado carácter técnico, su especialización, su precisión [...]”¹⁰⁹⁹, que afecta a todo aquel que se enfrente a ella; es decir, se traduce en una exigencia de preparación técnica muy específica del personal que la interpreta, sin olvidar en ningún momento, que el ordenamiento Jurídico es único. Pero, dado que dicha preparación técnica concurre -al menos en teoría-, en los actuarios de la Administración tributaria, no debería llevar en la práctica a tantos problemas como hay, que requieren la incorporación al proceso de dirimir la verdad material, de los Tribunales de

¹⁰⁹⁸ GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Aranzadi, Cizur Menor, 2013, Vol.II, p.514.

¹⁰⁹⁹ PÉREZ NIETO, R., “La carga de la prueba... [op.cit], p.8.

Justicia, salvo que, en mi opinión, no se esté actuando con la diligencia debida.

Lo cierto es que, en muchos casos, los Tribunales de Justicia, e incluso los económico-administrativos, no entren a dirimir sobre el fondo del asunto, al apreciar ya defectos invalidantes en la tramitación de los procedimientos y, dentro de estos, sobre la carga de la prueba, o sobre la valoración que se ha efectuado de las pruebas aportadas u obtenidas. Todas estas cuestiones serán analizadas a continuación.

Comenzando con las normas aplicables a la carga de la prueba, en el ámbito administrativo, las mismas -muy escasas como veremos- se concentran en la LGT¹¹⁰⁰, remitiéndose a la normativa común, es decir, básicamente el CC y la LEC¹¹⁰¹ (artículo 217) - que resultan aplicables también al proceso contencioso-administrativo¹¹⁰²-, con carácter supletorio.

Centrándome en el primero, de acuerdo con el artículo 105.1 de la LGT: “1. *En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.*”

Esta disposición, según PÉREZ NIETO, debe interpretarse aplicable únicamente a los contribuyentes, y no a la Administración tributaria dado que, ésta, “dentro de los procedimientos tributarios, no ejercitan derechos sino potestades públicas”¹¹⁰³. No comparto la conclusión de este autor, con base en el tenor literal de la propia LGT, que, en su artículo 66, tanto en su letra a) como en la b), se refiere a:

“a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.”

¹¹⁰⁰ En el resto del Ordenamiento Tributario, apenas se contiene alguna mención a la prueba: en relación con el valor del silencio negativo de determinados procedimientos en la DA 1ª. Uno, números 23 y 27 del RGAT; y en el artículo 65.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa

¹¹⁰¹ Artículo 217 LEC.

¹¹⁰² De acuerdo con lo establecido en la DF 1ª LJCA y el artículo 4 LEC.

¹¹⁰³ PÉREZ NIETO, R., “La carga de la prueba...[op.cit.], p.11.

Y, es precisamente en relación con el “derecho” -esté bien denominado o se trate en realidad de una potestad pública como señala el autor- de la letra a) de este artículo, respecto al que cobra pleno sentido el artículo 105 LGT. No con esta argumentación, pero a la misma conclusión llega de forma reiterada el TS, que ha interpretado que el artículo 105.1 LGT –así como, antes de él, el artículo 114 de la LGT del 63-, es un “precepto que de igual modo obliga al contribuyente como a la Administración”¹¹⁰⁴.

La liquidación que pone fin al procedimiento administrativo, goza del privilegio de la autotutela declarativa y ejecutiva, en virtud del cual, como recuerdan BOSCH CHOLBI y URIOL EGIDO: “el acto de liquidación tributaria es ejecutorio, se presume dictado por el órgano competente a través del procedimiento legalmente establecido, dándose por cierto su contenido”¹¹⁰⁵. Pero estas presunciones son, en todo caso, iuris tantum, por lo que si el contribuyente no está de acuerdo, puede instar el recurso pertinente para destruirlas, y conseguir así la anulación del acto impugnado.

Sin embargo, la presunción de legalidad del acto administrativo -recogida en la LRJAPyPAC- unida al silencio de la LGT, derivó en la interpretación -hoy en día considerada con generalidad como errónea- de que la carga de prueba recae en el administrado que debe destruir el acto administrativo, y no en la Administración antes de dictarlo, contra la cual han tenido que pronunciarse los Tribunales de Justicia¹¹⁰⁶, quienes han concluido que la presunción de legalidad de los actos administrativos no invierte la carga de la prueba hacia el contribuyente.

Superada totalmente esta postura inicial que hacía recaer la carga de la prueba siempre en el recurrente¹¹⁰⁷, en el Derecho Tributario, básicamente hay dos criterios sobre la carga de la prueba, que han sido recogidas por la jurisprudencia del TS¹¹⁰⁸:

¹¹⁰⁴ STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 5 de febrero de 2007, recurso núm. 2739/2002 (ROJ: STS 926/2007); y de 2 de julio de 2009, recurso núm. 691/2003 (ROJ: STS 6061/2009).

¹¹⁰⁵ BOSCH CHOLBI, J.L., y URIOL EGIDO, C., “El expediente administrativo y la carga de la prueba en el ámbito tributario”, Tribuna Fiscal, núm.261, 2012, p. 72.

¹¹⁰⁶ Vid., por ejemplo, la STSJ de la Comunidad Valenciana de 10 de junio de 1998, recurso núm. 3478/1995, Resolución núm. 618/1998 (ROJ: STSJ CV 3686/1998) dispone que: “el ejercicio por parte de la Administración de sus facultades de comprobación en el campo de la gestión impositiva, no puede implicar una inversión de la carga de la prueba en perjuicio del administrado obligando a éste a probar que es infundada la deuda tributaria asignada por la Administración.”

¹¹⁰⁷ Sentencias del TS de 21 de noviembre de 1905, de 24 de febrero de 1921, 29 de mayo de 1979, 28 de noviembre, o 14 de abril de 1981.

¹¹⁰⁸ Los dos criterios se recogen en las Sentencias del TS, de la Sala 3ª, Sección 2ª, de 8 de

1º) LA CARGA DE LA PRUEBA RECAE SOBRE LA ADMINISTRACION

Este criterio, que es el que propugna el principio inquisitivo, se basa, tal como resume el TS, en la función atribuida a la Administración *“de acreditar toda la verdad material, incluso aquello que resulte favorable para el obligado tributario. Esta concepción parte de que la Administración, en su labor de aplicar el sistema tributario, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general. Y éste no es otro que el conseguir la efectiva realización del deber de contribuir establecido en el artículo 31 de la Constitución. No puede afirmarse con propiedad que existan hechos que favorezcan a la Administración, sino que ésta debe conseguir la efectividad de los principios constitucionales acreditando tanto la realización del hecho imponible como los presupuestos de hecho de eventuales beneficios fiscales.”*

En este sentido hay que destacar la importante Sentencia del TS, de 8 de febrero de 2005¹¹⁰⁹, que significó tal como destaca MARTÍN QUERALT “un golpe de efecto” que “viene a trastocar lo que se creía inmutable”. En dicho fallo se concluye que: “era a la Administración a quien correspondía acreditar las diferencias fácticas o jurídicas que justificaban un tratamiento diferente [...]”.

Es decir, es cierto que las liquidaciones tributarias gozan de una presunción de veracidad y legalidad, pero ello no exonera a la Administración de su obligación de: probar todos los hechos y actos que las motiven, y motivarlas debidamente¹¹¹⁰. Y, consecuentemente, que dicha presunción quede destruida si no las cumple, como se aprecia en múltiples ocasiones en la práctica tributaria diaria.

Entre los autores que defienden el criterio esta postura destacan GARCÍA DE ENTERRÍA Y TOMÁS RAMÓN FERNÁNDEZ, para quienes el privilegio de la autotutela declarativa y la presunción de legalidad de las liquidaciones

noviembre de 2004, recurso núm. 2327/1999 (ROJ: STS 7154/2004; RJ\2004\7796); y de 5 de febrero de 2007, recurso núm. 2739/2002 (ROJ: STS 926/2007); entre otras.

¹¹⁰⁹ Sentencia del TS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 8 de febrero de 2005, recurso núm. 6567/1999 (ROJ: STS 680/2005).

¹¹¹⁰ Vid. en este sentido la Sentencia del TS, de 18 de febrero de 2000, recurso núm.3537/1995 (ROJ: STS 1209/2000); así como las Sentencias del TSJ de Castilla y León, de 10 de noviembre de 2011, recursos núm. 820 y 821/2007, Resoluciones núm. 2547 y 2548/2011 (ROJs: STSJ CL 5780/2011 y STSJ CL 5779/2011, respectivamente).

administrativas “no implica que se dé un desplazamiento paralelo de la carga de la prueba, carga esta última que con normalidad corresponde a la Administración, incurriendo en un vicio legal y constitucional el acto que la desatiende en este supuesto”¹¹¹¹. Estos autores destacan el principio de oficialidad de la prueba que debe regir en todo caso la actuación de la Administración, de acuerdo con el cual esta debe siempre, incluso de oficio, llevar a cabo todas las actuaciones probatorias necesarias para “la determinación, conocimiento y comprobación de los datos en virtud de los cuales deba pronunciarse la resolución”.¹¹¹²

También PALAO TABOADA¹¹¹³ y GONZÁLEZ SEIJÓ¹¹¹⁴, para quienes no cabe exigir la deuda, si no están debidamente acreditadas las circunstancias integrantes del hecho imponible. Si bien el segundo autor reconoce, con base en el criterio de ARIAS VELASCO, que este principio general de carga objetiva de la prueba a cargo de la Administración queda paliado por: el juego de las **presunciones tributarias**¹¹¹⁵; y la posibilidad, aunque sea residual, de **estimación indirecta** de los rendimientos¹¹¹⁶, reconocida con carácter general en el artículo 53 LGT.

2º) LA CARGA DE LA PRUEBA RECAE SOBRE EL SUJETO AL QUE FAVORECEN LAS CIRCUNSTANCIAS

Este criterio –denominado clásico–, se basa en el principio dispositivo, e implica, de conformidad con la doctrina establecida por el TS que *“cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o*

¹¹¹¹ GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ, T.R., Curso de Derecho Administrativo, Aranzadi, Cizur Menor, 2013, Vol. I, pp.559 y 560.

¹¹¹² GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ, T.R., Curso de Derecho...[op.cit], Vol. II, p. 514.

¹¹¹³ PALAO TABOADA, C., “La prueba en el procedimiento de gestión tributaria (art.114 LGT)”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma (Libro Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda)*, Instituto de Estudios Fiscales, Vol.II, Madrid, 1991, p.1450 y 1451.

¹¹¹⁴ GONZÁLEZ SEIJÓ, J.M., “La prueba y sus particularidades en el ámbito tributario”, *Revista Gaceta Fiscal* nº 100, 1992, pp.168 a 172.

¹¹¹⁵ ARIAS VELASCO, J., *Procedimientos Tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1991, p.82.

¹¹¹⁶ ARIAS VELASCO, J. “La estimación indirecta de bases imponibles”, *Revista Crónica Tributaria*, núm.43, 1982.

beneficios fiscales”¹¹¹⁷. No obstante, como el propio TS ha destacado: “*Si bien es verdad que nuestra jurisprudencia ha matizado, en ciertas situaciones, el rigor del principio [...], desplazando la carga de la prueba hacia la Administración por disponer de los medios necesarios que no están al alcance de los sujetos pasivos.*”¹¹¹⁸.

Entre los autores que defienden este criterio, con base en el cual no puede hablarse en sentido técnico de la carga de la prueba tributaria, destaca ALBIÑANA para quien resulta obvio que la prueba se ha de repartir entre las partes del procedimiento según la naturaleza de los hechos, y en función de a cuál de ellos le resulte menos difícil la justificación de los hechos, si bien reconociendo que el mayor esfuerzo probatorio le corresponde a la Administración Pública¹¹¹⁹.

Por su parte, ARIAS VELASCO secunda las conclusiones de ALBIÑANA, pero matiza que, no se pueda hablar de carga de la prueba de la Administración como persona jurídica, pero, sí se puede, en cambio, predicar la carga de prueba sobre cada uno de los órganos administrativos que deben decidir sobre las obligaciones tributarias. Así, corresponderá a estos órganos probar, tal como ha recogido el TS: la realización del hecho imponible, la cuantía de la dimensión económica que se adopte como módulo de la base tributaria, así como los elementos, o circunstancias, determinantes de la atribución del hecho imponible al sujeto pasivo. Mientras que será de cargo del contribuyente la prueba de cuantos hechos invoque como impeditivos del nacimiento de la obligación tributaria o causantes de su extinción, así como de los requisitos constitutivos de una exención o beneficio tributario¹¹²⁰.

En este sentido, debe aceptarse la acreditación de un hecho por cualquier medio admisible en Derecho, debiendo rechazarse que la misma tenga que

¹¹¹⁷ Sentencias del TS, de 23 de enero de 2008, recurso núm.95/2003 (ROJ: STS 612/2008); y de 16 de octubre de 2008, recurso núm.9223/2004 (ROJ: STS 6370/2008).

¹¹¹⁸ Sentencias del TS, de la Sala 3ª, de la Sección 2ª: de 25 de septiembre de 1992: recurso núm. 1249/1989 (ROJ: STS 7177/1992; RJ\1992\7068); de 25 de septiembre de 1992, recurso núm. 10685/1991 (ROJ: STS 16237/1990; RJ\1992\7069); y de 17 de diciembre de 2009, recurso núm.4545/2004 (ROJ: STS 8349/2009).

¹¹¹⁹ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “*La prueba en el Ordenamiento tributario español*” *Revista Tapia*, núm.74 enero-febrero 1994, p.10: “*La Administración debe buscar la verdad material, aunque el contribuyente no haya probado sus alegaciones, bien en el período de liquidación, bien en el de impugnación*”.

¹¹²⁰ ARIAS VELASCO, J., *Procedimientos Tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1991, p.81 y 82.

realizarse obligatoriamente por el modo exigido por la Administración, hasta el punto de que no se admita como prueba. En ese sentido el TSJ de la Comunidad de Madrid ha concluido que “era inadmisibile que la falta de prueba de un gasto en el modo exigido por la Administración, se convierta en un motivo de denegación del gasto cuando este resulte debidamente acreditado por otros medios.”¹¹²¹

También existen posturas intermedias como la de SÁNCHEZ SERRANO¹¹²², que concluye que, dada la indisponibilidad de la obligación tributaria, la naturaleza del procedimiento tributario, ya sea en fase de gestión o de revisión, es esencialmente inquisitiva, por lo que apenas cabe en ellos el principio dispositivo. En consecuencia: “las reglas de la carga de la prueba no pueden ser entendidas en *sentido subjetivo* (deber de probar, cuyo cumplimiento condiciona el ejercicio de un derecho), sino en *sentido material u objetivo*, es decir, como reglas de juicio que guíen al órgano decidor para fijar los hechos en los supuestos de falta de prueba, y en modo alguno como fórmulas que sirvan para determinar en cada caso cuál de las partes sea la titular del deber de aportar los medios de prueba.” No obstante, el propio autor reconoce que, en vía de gestión, no es totalmente aplicable el sentido objetivo de la prueba debido a los múltiples ejemplos de *inversión de la carga de la prueba*, y a la presunción de legalidad del artículo 8 de la LGT, que despliega toda su eficacia en vía de gestión, trasladando al particular la carga de la prueba.

Por último, LÓPEZ MOLINO afirma que la actuación probatoria de la Administración no sólo tiene como objetivo que sus actos se ajusten a la legalidad, sino también constatar que el contribuyente ha ordenado su conducta al mandato de la ley¹¹²³. De manera que, cuanto más amplio sea el cumplimiento por parte del obligado tributario de sus deberes de colaboración, menor será la necesidad de actividad probatoria por parte de la Administración, y mayor la de comprobación de los datos aportados por el contribuyente; y viceversa.

¹¹²¹ Sentencia del TSJ de Madrid, de 5 de noviembre de 2014, recurso núm. 3119/2013 (ROJ: STS 4755/2014).

¹¹²² SANCHEZ SERRANO, L., “*Comentarios al art.114 de la LGT*”, Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Vol.II, Edersa, Madrid, 1983, pp.157, 158, 160 y 161.

¹¹²³ LÓPEZ MOLINO, A.M., Régimen jurídico de...[op.cit].

En mi opinión, el problema de la aplicación de ambos criterios es que la aplicación estricta del primero –el basado en el principio inquisitivo- favorecería al contribuyente que, con mala fe y ocultación, se apoye en el mismo como excusa para no aportar la documentación o pruebas que acrediten la correcta tributación de la operación en caso de que, intencionadamente, la hubiera eludido, como ocurre, por ejemplo, con las operaciones de deslinde ITPO-IVA, por las causas que ya he señalado.

Mientras que, la aplicación del segundo –el basado en el principio dispositivo-, plantea el problema concreto de que hace recaer la carga de la prueba sobre ambos sujetos con relación a dos supuestos que se excluyen entre sí. Es decir, sobre la Administración recae la carga de probar la realización de un hecho imponible, y, en definitiva, la sujeción efectiva final a uno u otro impuesto; mientras que sobre el contribuyente recae la carga de probar la no sujeción, así como los requisitos para aplicarse una exención o para renunciar a ella cuando esta posibilidad está prevista como en el IVA.

Por tanto, la solución sobre la carga de la prueba más lógica y más acorde con los derechos y deberes de los sujetos afectados -Administración y administrado-, debiera ser una intermedia, ya que, en definitiva, se trata de determinar, en cualquier procedimiento, el cumplimiento de los requisitos que determinen cualquier elemento de la obligación tributaria, por lo que la carga de la prueba de cualquier elemento de la obligación tributaria debe recaer en los dos sujetos afectados.

En definitiva, la polémica sobre la carga de la prueba en el procedimiento tributario, aunque pueda parecer excesiva, es lógica, ya que existe un riesgo evidente de abuso de la norma por parte de los dos sujetos implicados, que debe evitarse a toda costa.

Así, de un lado, está la Administración que, ante la falta de pruebas, puede aplicar la máxima de *in dubio pro fisco*, alentada por los medios excepcionales que pone a su disposición el Ordenamiento, como la estimación indirecta o el deber general de información que la LGT impone a terceros, en sus artículos 93 y 94, en ejercicio del cual la Administración tributaria puede recabar, de sujetos distintos del contribuyente, datos y antecedentes que sirvan de prueba.

Para evitarlo, y dado que la Administración está obligada a velar por la legalidad y legitimidad de sus actos y a servir al interés general, debe exigirse a los órganos instructores que muestren toda la diligencia posible a la hora de recabar las pruebas necesarias para alcanzar las conclusiones más acordes con la normativa vigente, sea o no favorable a sus intereses; en definitiva, para llegar a la “verdad material”¹¹²⁴.

Y, de otro lado, está el contribuyente, que no debe poder utilizar la carga de la prueba como excusa para ocultar hechos o dejar de aportar pruebas que pudieran determinar una tributación menos favorable, o, incluso radicalmente distinta a la realizada por él (como ocurre en las operaciones de deslinde ITPO-IVA)¹¹²⁵. Además, hay que tener en cuenta la gran cantidad de tributos autoliquidables existentes en nuestro Ordenamiento tributario, entre los que se encuentran el IVA y el ITPO; es decir, tributos donde la totalidad de los elementos determinantes de la deuda tributaria son declarados por el sujeto pasivo, debiendo acreditar su existencia, veracidad y cuantía en caso de que la Administración los compruebe. Para evitar los posibles abusos que puedan cometer los contribuyentes en este sentido, la LGT incluye una obligación extremadamente amplia en su artículo 29.2.f), de acuerdo con la cual quedan obligados a aportar, no sólo libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros; sino también cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas.

Pero por contra, la LGT también recoge varias normas que tratan de evitar que el contribuyente, en el ejercicio de la actividad probatoria de sus declaraciones, se vea obligado a tener que aportar la misma documentación de forma reiterada. Así:

-El apartado 2 del artículo 105 de la LGT dispone que “*los obligados*

¹¹²⁴ Sentencias del TS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 14 de diciembre de 1999, recurso núm.773/1995 (ROJ: STS 8018/1999); 28 de Abril de 2001, recurso núm. Recurso: 178/1996 (ROJ: STS 3477/2001); entre otras.

¹¹²⁵ Vid. en este sentido por ejemplo las Sentencias del TSJ de la Comunidad Valenciana, de 24 de junio de 2011, recurso núm.9/2009, Resolución núm. 767/2011 (ROJ: STSJ CV 5787/2011; y de 3 de junio de 2014, recurso núm. 1226/2011, Resolución núm. 2094/2014 (ROJ: STSJ CV 4676/2014), en las que se concluía que correspondía al contribuyente probar los hechos que acreditaban su derecho a la deducibilidad del IVA soportado

tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria.”

-Y en la letra h) del artículo 34.1 de la misma norma recoge el derecho a “no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó”.

Esto nos lleva a otra polémica existente que se refiere al momento en el que el contribuyente puede aportar pruebas. Es decir, si no las aporta, especialmente disponiendo de ellas, si puede aportarlas en una fase posterior.

En este sentido, se pueden encontrar diferencias según el régimen de liquidación de cada tributo. Es decir, en el caso de los tributos autoliquidables los elementos de la obligación tributaria son declarados por el contribuyente, por lo que, en este caso, la actuación probatoria de los elementos declarados recae a posteriori sobre la Administración, tal como señala el párrafo segundo del artículo 101.1 de la LGT. Ante esta comprobación administrativa, a su vez, todo sujeto pasivo puede ejercer su derecho a alegar primero, y recurrir después, aportando las pruebas que, en su opinión, demuestren la veracidad y exactitud de sus declaraciones. En ese sentido hay que destacar los otros escasos preceptos de la LGT -además del artículo 105- que afectan a la cuestión de la carga de la prueba. De un lado, el artículo 108 que, en su apartado 4 dispone: *“4. Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario.*

Los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados se presumen ciertos, pero deberán ser contrastados de acuerdo con lo dispuesto en esta sección cuando el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los mismos. Para ello podrá exigirse al declarante que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las

declaraciones presentadas.”

Y, por otro lado, el artículo 101.1 que, en su segundo párrafo, dispone que: *“La Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento”*.

En relación con ambos preceptos –artículos 108.4 y 101.1 LGT-, MARTÍN QUERALT y otros han destacado la necesidad de “encontrar una interpretación en cierta medida equidistante y armonizadora de las previsiones contenidas” en ambos¹¹²⁶.

Así, la presunción de certeza de los datos declarados por el contribuyente no vincula a la Administración, pero sí le obliga, según dispone el TS, a realizar “los actos de comprobación o investigación necesarios” si discrepa de ellos, para probar que no son ciertos¹¹²⁷. No es, en todo caso, una cuestión cerrada, dado que surgen dudas especialmente si el contribuyente no aporta todos los documentos preceptivos, y más aún en aquellos casos en los que sólo él disponga de ellos.

Por el contrario, en tributos liquidables, la actuación probatoria es previa al acto de liquidación, por lo que debe recaer enteramente sobre la Administración, de manera que el sujeto pasivo sólo intervendrá a posteriori, en caso de no estar conforme con el mismo, aportando las pruebas de que disponga que demuestren, a su juicio, el error administrativo. Y, evidentemente, también la Administración puede actuar a posteriori para seguir realizando la comprobación pertinente en el marco de los procedimientos especiales establecidos al efecto.

Al margen de estas diferencias, la controversia se centra principalmente en los casos en los que no las aportó ante la Administración¹¹²⁸, y luego las aporta en

¹¹²⁶ MARTÍN-QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LOPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho...[op.cit]*,p.389.

¹¹²⁷ Vid. Sentencias del TS de 18 de junio de 2009, recurso núm. Recurso: 7807/2003 (ROJ: STS 5837/2009); y de 7 de octubre de 2010, recurso núm. Recurso: 4948/2005 (ROJ: STS 6041/2010), entre otras.

¹¹²⁸ Dentro del procedimiento administrativo, el artículo 96.4 del RGAT dispone que: *“4. Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporten*

vía económica o contencioso-administrativa.

FALCÓN Y TELLA señala¹¹²⁹ que el obligado tributario no está técnicamente obligado a probar en vía de gestión, los hechos que resulten favorables, sin perjuicio de que sí esté obligado a aportar, en cambio, los que le sean exigidos por disposiciones legales o reglamentarias o por requerimiento administrativo individual, que tenga por objetivo completar el expediente administrativo.

En este sentido, aceptar que luego no podrá en vía de recurso alegar hechos que le sean favorables con base en pruebas que tenía que haber aportado y no aportó, resulta poco acertado, en mi opinión, ya que es contraria a los derechos que la Ley reconoce a los contribuyentes¹¹³⁰ y al propio dictado de la LGT, con base en la redacción de sus artículos 105 y 214. De acuerdo con ello, debe aceptarse que el contribuyente aporte pruebas en cualquier momento, incluyendo el de interponer la reclamación económico administrativa. No es esta, sin embargo la postura de los Tribunales económico-administrativos. Así el TEAC, en numerosas Resoluciones, entre las que destaca la de 29 de mayo de 2009, dictaminó que salvo circunstancias excepcionales “las pruebas relevantes para la adecuada regularización de la situación tributaria han de aportarse ante el órgano de gestión competente”, no siendo procedente que se aporten pruebas nuevas o se sugiera el examen de documentos, contabilidades o registros, o, incluso, se aleguen hechos nuevos, durante la tramitación de la reclamación económico-administrativa. Este criterio, seguido por los TEARs con generalidad, hay sido rechazado por el TS, por ejemplo, en su Sentencia de 10 de noviembre de 2014¹¹³¹, por entender que si la documentación aportada por el contribuyente no era suficientemente probatoria, la Administración debía haberle requerido que la completase en lugar de liquidarle; por lo que, si posteriormente se aporta una prueba que justifica suficientemente el hecho requerido, ésta debe aceptarse, sin importar que no se aportara inicialmente en fase de requerimiento o alegaciones.

antes de dictar la resolución.”

¹¹²⁹ FALCÓN Y TELLA, R., “Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho Tributario”, *Revista Crónica Tributaria*, núm.61, 1992, p.28 y 29

¹¹³⁰ Artículo 34 letras l) y r): “ r) Derecho de los obligados a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante **para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando.**” (no limitándose al de gestión, por tanto)

¹¹³¹ Sentencia del TS, de 10 de noviembre de 2014, recurso núm. 2015/2013 (ROJ: STS 4564/2014)

Y, en relación a la vía contencioso-administrativa, el propio TC ha puesto de relieve que, “admitir en vía contencioso-administrativa todo fundamento jurídico de la pretensión, aunque no haya sido expuesto previamente ante la Administración, deriva del derecho a la tutela judicial efectiva”¹¹³². Y, en el mismo sentido se pronunció sobre la invocabilidad de nuevas alegaciones ante un Tribunal de Justicia que no habían sido previamente presentadas en vía económico-administrativa¹¹³³.

Por tanto, en mi opinión, los contribuyentes deberían poder aportar documentación que les sea favorable en cualquier momento del procedimiento, hasta que la resolución sea firme, sin perjuicio de aportarla, después, en las sucesivas vías de revisión previstas en nuestro Ordenamiento, administrativas y judiciales, hasta que se agoten las mismas.

No obstante el TS no se ha pronunciado de forma unívoca en este sentido. Así, por un lado en su Sentencia de 20 de junio del 2012¹¹³⁴, reconoció el derecho a aportar pruebas sin limitación alguna, mientras que en otros pronunciamientos la ha sometido a diversos límites¹¹³⁵. Así, en la propia Sentencia indicada, los votos particulares disienten de la conclusión del fallo, en el sentido de considerar que la facultad de las partes de incorporar en el proceso elementos ex novo no es absoluto, sino que queda sujeto a determinados límites, entre los que aparece “el carácter revisor de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, la buena fe procesal y la legalidad de la actuación administrativa”.

¹¹³² Sentencia del TC núm. 98/1992, de 22 de junio.

¹¹³³ Sentencia del TC núm. 85/2006, de 27 de marzo.

¹¹³⁴ Así, por ejemplo, en STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 20 de junio del 2012, recurso núm. 3421/2010 (ROJ: STS 5502/2012), reconoce la posibilidad absoluta de las partes de incorporar al proceso nueva documentación acreditativa de los hechos y pretensiones originarias.

¹¹³⁵ En la Sentencia del TS, Sala 3ª, Sección 1ª, de 17 de febrero de 1992 (ROJ: STS 16946/1992) concluyó que se pueden invocar nuevos motivos o alegaciones no alegados en el procedimiento administrativo, pero siempre “que la pretensión no se altere en su esencia básica y tenga por objeto el acto impugnado”. Y en su Sentencia de 17 de octubre de 2014, recurso núm.1596/2012 (ROJ:STS 4197/2014) rechazó las pretensiones de la recurrente puesto indicando que:“Si de forma injustificada, la interesada durante el procedimiento inspector no alegó algo que consideró necesario o ajustado a derecho, salvo el supuesto de imposibilidad por fuerza mayor o por alguna causa razonable expuesta, no es procedente luego admitir tales alegaciones en instancias posteriores por parte de órganos de revisión a los que no compete la práctica de comprobaciones inspectoras.”

La doctrina del TS ha sido sintetizada por el TSJ de Asturias, por ejemplo, en su Sentencia de 26 de enero de 2015¹¹³⁶ de la siguiente forma: “el Alto Tribunal reitera la doctrina de admitir ex novo, en la vía jurisdiccional, pruebas reservadas en vía administrativa, lo que deriva de la propia evolución de la jurisdicción contencioso administrativa hacia una jurisdicción fiscalizadora, así como el derecho a la tutela judicial efectiva y la proscripción de la indefensión, que hace admitir cualquier prueba aportada en vía judicial, aunque no lo hubiera sido en vía administrativa, aunque se puedan establecer ciertos límites en el sentido de que no se alteren los hechos que individualizan la causa, la esencia de la pretensión, o se modifique el acto impugnado [...]”.

En cualquier caso, sea cual sea el criterio sobre la carga de la prueba, hay una exigencia ineludible de que toda prueba, ya sea recabada por la Administración o aportada por el contribuyente o por un tercero, debe quedar incorporada al expediente administrativo. En este sentido, la relevancia del expediente administrativo como garantía del actuar administrativo, en relación con la carga de la prueba, ha sido destacada tanto por el TC¹¹³⁷ como por el TS¹¹³⁸, así como por los distintos TSJs en las cuestiones que se les han planteado sobre el papel y el contenido esencial del mismo¹¹³⁹.

Hay incontables ejemplos de defectos en esta cuestión, entre los que traigo a colación, por estar relacionado con el tema estudiado en esta tesis, la anulación por parte del TEAR de la Comunidad Valenciana de todas aquellas comprobaciones de valor, y las liquidaciones de ellas derivadas, realizadas con base en dictamen de perito, por no constar en el expediente la certificación descriptiva catastral emitida por el Catastro que, según el perito de la Administración se ha tenido en cuenta para realizar la valoración.

¹¹³⁶ Sentencia del TSJ de Asturias, de 26 de enero de 2015, recurso núm.1411/2012, Resolución núm. 21/2015 (ROJ:STSJ AS 28/2015)

¹¹³⁷ Sentencia del TC núm. 85/2006, de 27 de marzo

¹¹³⁸ Sentencias del TS, de 2 de febrero de 1993 (RJ 1993\580); y de 5 de marzo de 2009, recurso núm.7859/2004 (ROJ: STS 1112/2009).

¹¹³⁹ Vid., por ejemplo, las Sentencias: del TSJ del País Vasco de 20 de diciembre de 1996, recurso núm. 2184/1994 (JT 1996\1732); o del TSJ de Madrid, de 26 de mayo de 2010, recurso núm.1026/2008, Resolución núm. 673/2010 (ROJ: STSJ M 7628/2010).

Sin embargo, en relación con los posibles defectos relacionados con el expediente administrativo que debe ser enviado a un Tribunal de Justicia ante el que se halla sometido cualquier cuestión -bien porque esté incompleto, bien porque no se remita el mismo-, lamentablemente, no se ha producido unanimidad jurisprudencial. Así, por un lado, el TS ha concluido, que la pasividad de la Administración en ningún caso puede perjudicar al administrado¹¹⁴⁰, y podemos encontrar varios pronunciamientos de TSJ en el mismo sentido¹¹⁴¹.

Sin embargo, también se han producido fallos en los que, incomprensiblemente, en mi opinión, se hace recaer la prueba de que el expediente esté completo sobre el administrado, negando que exista indefensión si éste no solicitó que se completara o ampliara el expediente, para poder deducir la demanda con los debidos elementos de juicio¹¹⁴² y, lo que es aún más grave, atribuyendo a la pasividad de la Administración el carácter de “defecto de forma” y, en consecuencia subsanable, decretando la anulabilidad, que no la nulidad de la liquidación impugnada¹¹⁴³.

Al margen de estos pronunciamientos que suponen, en mi opinión, ahondar en la indefensión de los contribuyentes, lo cierto es que si el expediente no se remite o está incompleto, es imposible que el Tribunal pueda valorar las “pruebas” contenidas en el mismo y, por tanto, no podrá aceptar las pretensiones de la Administración basadas en pruebas que no aporta. Esta conclusión ha sido aceptada en múltiples pronunciamientos judiciales¹¹⁴⁴. Ahora bien, el hecho de que no se

¹¹⁴⁰ Sentencia del TS, de 14 de julio de 2010, recurso núm.104/2005 (ROJ: STS 4084/2010).

¹¹⁴¹ Vid., las Sentencias del TSJ de la Comunidad Valenciana, de 3 de junio de 2008, recurso núm.2549/2006, Resolución núm. 584/2008 (ROJ: STSJ CV 3969/2008); 22 de mayo de 2012, recurso núm. 1030/2009, Resolución núm. 682/2012 (ROJ: STSJ CV 3550/2012); y 3 de octubre de 2014, recurso núm. 1874/2011, Resolución núm. 3475/2014 (ROJ: STSJ CV 7863/2014); entre otras. En dichos fallos el TSJCV señala que: “la falta de remisión del expediente en ningún caso puede imponer al justiciable la carga de acreditar aquellos extremos que deberían constar en aquel, primando irrazonablemente la pasividad de la Administración.”

Y, en sentido análogo las SSTSJ de Castilla y León, de 10 de noviembre de 2011, recursos núm. 820 y 821/2007, Resoluciones núm. 2547 y 2548/2011 (ROJ: STSJ CL 5780/2011 y STSJ CL 5779/2011, respectivamente).

¹¹⁴² Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2008, recurso núm.17/2004 (ROJ: STS 4399/2008); así como la Sentencia de la AN de 21 de septiembre de 2009, recurso núm. 486/2007 (ROJ: SAN 3929/2009).

¹¹⁴³ Vid. al respecto la Sentencia del TSJ Extremadura, de 18 de diciembre de 2006, recurso núm. 486/2005, Resolución núm.1194/2006 (ROJ: STSJ EXT 2159/2006), así como la del TSJ Madrid, de 30 de abril de 2004, recurso núm.543/2001, Resolución núm.370/2004 (ROJ: STSJ M 5506/2004).

¹¹⁴⁴ Sentencias del TSJ de Madrid, de 30 de abril de 2004, recurso núm.543/2001, Resolución núm.

puedan considerar probados los argumentos de la Administración, no siempre implica que se va a dar la razón a las pretensiones del contribuyente, sino que, de acuerdo con el TS, sólo se producirá este efecto “cuando, de los hechos y de las circunstancias concurrentes, esta falta de expediente origine indefensión o impida conocer la naturaleza del acto impugnado, así como las circunstancias temporales y modales que en él concurran, y cuya valoración sea imprescindible para juzgar sobre la validez de acto”¹¹⁴⁵.

En definitiva y como conclusión final -sin que ello signifique que es una polémica cerrada como muestran todas las opiniones y fallos judiciales mostrados-, con base en la jurisprudencia del TS, cabe concluir sobre la carga de la prueba que: cuando la Administración dicta una liquidación, debe probar “los hechos en que descansa la liquidación impugnada”, “sin que pueda desplazarse la carga de la prueba al que niega tales hechos”, “convirtiendo aquella en una probatio diabolica referida a hechos negativos”¹¹⁴⁶. Y, en cualquier fase del procedimiento (contestación a requerimiento, trámite de alegaciones, etc.) o una vez finalizado éste, si, como consecuencia de dicha comprobación, resulta una liquidación tributaria, corresponde al contribuyente probar: o bien que la Administración no ha cumplido debidamente con su deber de prueba para llegar a la misma; o bien, en caso de que sí lo haya cumplido, como ha señalado el TS “desvirtuar las conclusiones alcanzadas por la Administración”¹¹⁴⁷.

370/2004 (ROJ: STSJ M 5506/2004); de 9 de octubre de 2007, recurso núm.325/2004, Resolución núm.1434/2007 (ROJ: STSJ M 12738/2007); y de 1 de septiembre de 2009, recurso núm.959/2007, Resolución núm.1453/2009 (ROJ: STSJ M 7556/2009).

Así como las SSTSJ de la Comunidad Valenciana, de 28 de septiembre de 2006, recurso núm. 202/2005, Resolución núm. 719/2006 (ROJ: STSJ CV 4913/2006; y de 3 de junio de 2008, recurso núm.2549/2006, Resolución núm. 584/2008 (ROJ: STSJ CV 3969/2008).

¹¹⁴⁵ Sentencia del TS, de 14 de julio de 2010, recurso núm. 104/2005 (ROJ: STS 4084/2010).

¹¹⁴⁶ Sentencia del TS, de 18 de febrero de 2000, recurso núm.3537/1995 (ROJ: STS 1209/2000)

¹¹⁴⁷ Vid. Sentencias del TS, Sala 3ª, Sección 2ª de: 15 de febrero de 2003, recurso núm. 1302/1998 (ROJ: STS 997/2003); de 5 de julio de 2007, recurso núm. 251/2002 (ROJ: STS 5454/2007); de 26 de octubre de 2007, recurso núm.88/2003 (ROJ: STS 8151/2007); de 9 de octubre de 2008, recurso núm. 1113/2005 (ROJ: STS 7334/2008); de 12 de noviembre de 2008, recurso núm.370/2004 (ROJ: STS 7382/2008); 15 de diciembre de 2008 (RJ\2009\218); de 15 de mayo de 2009, recurso núm. 1428/2005 (ROJ: STS 3981/2009); y 17 de diciembre de 2009, recurso núm.4545/2004 (ROJ: STS 8349/2009); entre otras.

CAPÍTULO IV

DESLINDE PRÁCTICO ITPO-IVA EN LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS

Con las bases establecidas en el capítulo anterior, debe concluirse que el incumplimiento de cualquiera de los requisitos de sujeción al IVA (subjetivo, objetivo e intencional) determina automáticamente que la entrega de un inmueble quede automáticamente sujeta al ITPO en virtud de los artículos 4.4 LIVA y 7.5 TRLITPAJD, por lo que finalmente va a tributar por este impuesto, salvo que resulte aplicable alguno de los supuestos de exención previstos legalmente.

Y, en caso contrario, es decir, si se cumplen los tres requisitos, la transmisión del inmueble estará en principio sujeta al IVA, si bien no necesariamente acabará tributando por este impuesto, puesto que puede estar exenta en virtud de cualquiera de los supuestos contemplados en los apartados 20º, 21º y 23º del artículo 20.Uno de la LIVA. No obstante las exenciones de los dos primeros apartados son renunciables por lo que, si se renuncia a la exención, por cumplirse los requisitos para ellos, la operación quedará finalmente gravada por el IVA, produciéndose además ISP, mientras que si no se renuncia a la exención, bien por no cumplirse los requisitos, bien porque no se desee ejercer la misma, la operación quedará gravada por el ITPO.

Con estas bases, la calificación urbanística de los inmuebles transmitidos es una cuestión esencial, para determinar el deslinde ITPO-IVA en cualquier operación inmobiliaria relacionada con el mismo.

Es necesario tener en cuenta, además, y precisamente por la situación actual del sector inmobiliario en nuestro país, todas las posibles situaciones intermedias que pueden afectar a un inmueble, no explícitamente contempladas por la normativa del IVA, lo cual dificulta su ubicación a efectos de la tributación indirecta que recae sobre su transmisión.

Mientras que en el ámbito del otro impuesto afectado, el ITPO, la norma establece que para la calificación jurídica de los bienes sujetos al Impuesto por razón de su distinta naturaleza, destino, uso o aplicación, se estará a lo que respecto al particular dispone el Código Civil o, en su defecto, el Derecho Administrativo¹¹⁴⁸, dentro del cual se ubica el Derecho urbanístico.

El principal problema de esta remisión, en mi opinión, viene por el hecho de que los conceptos urbanísticos se definen con una finalidad muy concreta, relacionada con la ordenación del territorio y la actividad urbanística entendida como función pública, es decir, no precisamente para servir de base a la tributación indirecta como actividad eminentemente lucrativa, lo cual en la práctica se traduce en demasiados problemas de interpretación y adecuación de los conceptos urbanísticos a las necesidades de los tributos afectados.

Ahora bien, tanto la práctica diaria en las Administraciones tributarias afectadas como el propio Legislador no son ajenos a esta problemática, puesta en evidencia por el gran número de resoluciones administrativas y judiciales existentes en relación con las propias definiciones de los inmuebles a efectos de su tributación, no solo indirecta sino incluso en relación con otros impuestos afectados como el IBI. Ello explica las numerosas modificaciones de la normativa del IVA que se van produciendo en un claro intento de reducir las dudas existentes sobre los conceptos urbanísticos sujetos a imposición.

Pero no explica, aunque sea consecuente con la tradicional actitud existente en nuestro país, que no tenga en cuenta el efecto que esas modificaciones tienen en el ITPO y en consonancia, se adecúe también la normativa de este impuesto a las mismas.

¹¹⁴⁸

Artículo 3 TRLITPAJD

IV.1.- INTRODUCCIÓN: ANÁLISIS DE LA ACTIVIDAD URBANÍSTICA EN ESPAÑA Y SU REPERCUSIÓN SOBRE EL CONFLICTO ITPO-IVA. ESPECIAL REFERENCIA A LA LEGISLACIÓN URBANÍSTICA VALENCIANA

Para poder analizar la resolución del conflicto ITPO-IVA en las operaciones inmobiliarias es imprescindible en mi opinión, sentar las bases urbanísticas del mismo.

Ello exige recorrer el complejo y apasionante universo urbanístico para entender las distintas fases en las que se desarrolla todo el proceso urbanístico y su justificación, así como los conceptos, muchas veces de una complejidad técnica considerable, que surgen a lo largo del mismo, sobre los que se van a aplicar luego las normas tributarias.

Precisamente la ausencia de esta base urbanística en la mayoría de los análisis realizados sobre este tema, que se centran exclusivamente en el aspecto tributario, o incluso, dentro de este solo desde la perspectiva del IVA, constituye en mi opinión un obstáculo a la hora de apreciar su verdadera dimensión e identificar tanto los problemas del conflicto en su configuración actual, como a la hora de proponer reformas del mismo.

Para ello, en primer lugar, voy a establecer el marco jurídico general de la actividad urbanística en nuestro país, en el sentido más amplio del término.

A continuación, concretaré las distintas fases en las que se desarrolla la actividad urbanística, como paso ineludible para poder identificar los hechos imponible que se van devengando en cada una de ellas, los problemas de calificación tributaria que se originan, y finalmente la resolución del conflicto ITPO-IVA en cada uno de los hechos imponible identificados.

Dentro de este análisis, es inevitable hacer referencia a las múltiples situaciones intermedias en las que actualmente se encuentra una porción importante del suelo de nuestro país, sin la más mínima expectativa de que se continúe sobre ella ninguna actividad urbanística. Sin duda esta situación es el gran desafío al que se enfrenta la Administración presente y futura.

Para entender el marco jurídico actual del urbanismo en nuestro país es

necesario entender la evolución que se ha producido del concepto de “urbanismo”. Evidentemente no es un tema nacional sino que en todo el mundo se ha producido y se está produciendo una evolución similar.

La base del desarrollo urbanístico moderno se encuentra en la Revolución industrial del siglo XIX, que provocó una expansión demográfica sin precedentes en la Historia de la Humanidad y una acumulación de personas en los núcleos urbanos sin parangón. Esto provocó el inicio forzado de la explotación económica del suelo como respuesta ineludible a las necesidades de la ingente población que empezó a abarrotar las ciudades industriales.

Inevitablemente, surgen problemas y tensiones derivadas de la convivencia y de la falta de adecuación del planeamiento urbanístico a las nuevas necesidades de la población. No hay que perder de vista que la mayor parte de ese incremento poblacional correspondió a gente sin apenas recursos ni educación, y que carecían prácticamente de derechos políticos y sociales, por lo que las clases dominantes no tenían ningún interés en tener en cuenta voluntariamente sus necesidades, hasta que se vieron forzados a ello ante el grave problema de salud pública que causó la combinación entre el crecimiento demográfico exponencial en las ciudades y sus carencias para garantizar unas mínimas condiciones de salubridad (alcantarillado, sanidad, transporte, etc.).

Como consecuencia de esta situación se produce un cambio radical en la ciencia y en la técnica urbanística: aparece el suburbio, se desarrollan nuevas técnicas constructivas (aumento de la verticalidad de las edificaciones), aumentan las infraestructuras, etc.

Nace así la ciudad moderna, al menos en teoría más humana y sostenible, pero en la práctica con dos problemas esenciales:

1º) En muchos casos se desarrollan urbanísticamente sobre la base de los diseños urbanísticos previos, muchas veces inadecuados para las nuevas

necesidades¹¹⁴⁹. Las soluciones fueron diversas, y no exclusivamente debidas a la finalidad de proporcionar una vivienda y unas infraestructuras adecuadas a la población, pero, en cualquier caso, en general se basaron en arrasar total o parcialmente lo existente, para planear y construir lo nuevo. En ocasiones de forma radical como en París donde se arrasaron por completo barrios enteros para dar lugar a un nuevo planeamiento urbanístico de grandes avenidas¹¹⁵⁰. Pero en general, las soluciones no fueron tan radicales.

2º) Los problemas derivados del tamaño de las ciudades unido a la falta de consideraciones medioambientales en su desarrollo urbanístico: contaminación, atascos, falta de zonas verdes, etc.

Sin embargo, no hay que remontarse tanto, achacando estos problemas a las ciudades del siglo XIX o principios del XX. Por ejemplarizarlo con un caso bien cercano, en la ciudad de Valencia, hasta 1994 se había urbanizado de forma brutal y gravemente defectuosa, siendo la carencia más flagrante el uso de las acequias como colectores. Las autoridades habían planeado y ejecutado barrios enteros sin dotarlos de un servicio, tan mínimo, como el alcantarillado, y estoy hablando de los albores del siglo XXI. De manera que a base de impuestos y fondos FEDER de la UE por fin se dotó a estas zonas de los necesarios colectores.

Solo a partir de la aprobación de la Ley 6/1994, de 15 de noviembre, reguladora de la actividad urbanística (en adelante LRAU) se comenzó a imponer en el caso concreto de la Comunidad Valenciana, como exigencias a los

¹¹⁴⁹ Muchas ciudades, no solo en España, sino en toda Europa, como el caso de Valencia, presentaban una base de planeamiento urbanístico de la época romana, e incluso estaban o habían estado amuralladas, condiciones incompatibles con las necesidades de la población que las abarrotaba era industrial.

¹¹⁵⁰ Es cierto que la causa de la transformación urbanística de París, diseñada y ejecutada a finales del siglo XIX, por el Barón Georges-Eugene Haussmann, que ha pasado a la historia ha sido la militar (para permitir el acceso de la caballería para cargar contra una potencial plebe sublevada y reducir las oportunidades de ésta última para obtener defensas y armas que las calles estrechas y retorcidas de la ciudad). Pero lo cierto es que este era sólo fue uno de los problemas y ni mucho menos el más importante, que presentaba la ciudad de base medieval, y este replanteamiento urbanístico trataba de resolver problemas aún más graves, comunes a otras grandes urbes europeas como: las precarias condiciones de salubridad, derivados en parte por el deficiente sistema de suministro de agua y el alcantarillado, y sus consecuencias (como las epidemias de cólera, entre otras muchas enfermedades y dolencias derivadas de la mala calidad del agua); los problemas que las estrechas calles causaban para el tráfico y las comunicaciones; y el encarecimiento del precio del suelo.

urbanizadores, la dotación de unos servicios mínimos para poder urbanizar y la cesión de suelo para determinados usos de interés público, las consideraciones paisajísticas; o el respeto medioambiental, de manera que los proyectos deben garantizar la sostenibilidad humana y económica.

Ahora bien, hasta aquí me estoy refiriendo al concepto de urbanismo vigente hasta mediados del siglo XX, entendido como la actividad de ordenación de la ciudad.

Pero, a partir de ese momento, surge un nuevo concepto de urbanismo, mucho más amplio, asociado a la ordenación del territorio, y que engloba todas las actividades económicas a desarrollar sobre el suelo, en general, no solo sobre el núcleo urbano.

Este concepto ha seguido desarrollándose hasta nuestro días, enriqueciéndose con nuevos objetivos que se han fijado en el desarrollo de la actividad urbanística, englobados en el concepto de “desarrollo sostenible” definido por la ONU como *“el desarrollo que satisface las necesidades del presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades”*¹¹⁵¹, incorporado tanto a la normativa comunitaria¹¹⁵², como objetivo de las políticas comunitarias, como a la española¹¹⁵³.

La sostenibilidad, como exigencia a la ordenación del territorio, tiene en su versión más moderna una triple vertiente: económica, medioambiental y social¹¹⁵⁴.

En definitiva, el concepto más amplio de urbanismo, como actividad, se define actualmente como una función pública que tiene por objeto la ordenación, la transformación y el control de la utilización del suelo, entendiendo éste en el sentido más completo, es decir, incluyendo el vuelo y el subsuelo. En consecuencia, se trata de un concepto inevitablemente multidisciplinar, vinculado necesariamente a:

¹¹⁵¹ Informe “Nuestro futuro común”, Comisión Mundial sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, ONU, 1987.

¹¹⁵² Recogido en los artículos 2 y 6 del TCE.

¹¹⁵³ A nivel estatal se recoge en el artículo 2 TRLS de 2008, en redacción dada por la Ley 8/2013, cuya constitucionalidad fue validada por la Sentencia del TC núm.141/14, de 11 de septiembre; y las normativas de las distintas CCAA lo han ido incorporando a sus normas propias, por ejemplo en la Comunidad Valenciana, en el artículo 3 de la LOTUP que se refiere a este objetivo como “desarrollo equilibrado del territorio”.

¹¹⁵⁴ AÑO LEÓN, J.M., *Derecho Urbanístico Común*, Iustel, 2009.

- la forma de vida de las personas a las que afecta (su cotidianidad, cultura, costumbres, religión, etc.);
- la geografía y morfología del terreno;
- la climatología;
- la demografía;
- o la economía.

Todos estos aspectos se han englobado en la tendencia más reciente que impera en el urbanismo moderno, bajo la denominación de “Paisaje”, definido por el Convenio Europeo del Paisaje, como *“cualquier parte del territorio tal como la percibe la población, cuyo carácter sea el resultado de la acción y la interacción de factores naturales y/o humanos”*.

Con esta base, la ordenación del territorio como actividad que afecta al Paisaje debe cumplir dos objetivos: la calidad de vida de los ciudadanos y el desarrollo sostenible.

Lo cierto es que en poco más de 200 años se ha producido una expansión urbanística sin parangón en la Historia de la humanidad. Y en tal solo una década (2000-2010) se ha edificado una cuarta parte de todo lo edificado hasta el momento en el mundo. Existe unanimidad en reconocer que se ha excedido en mucho las necesidades reales de vivienda, incluso en las últimas iniciativas legislativas (como la Ley 5/2014, de 25 de julio, de Ordenación del Territorio, Urbanismo y Paisaje, de la Comunitat Valenciana, en adelante LOTUP, en cuya Exposición de Motivos se calcula que la oferta actual cubre la demanda prevista en los próximos 45 años) y, en consecuencia, se hace necesario abandonar el concepto tradicional de la actividad urbanística como actividad destinada principalmente a urbanizar y promover.

Una vez la oferta existente de inmuebles construidos en general, y residenciales en particular, excede con creces la demanda, la corriente actual entiende que ya no tiene sentido que se regule la actividad urbanística en este sentido constructor o edificador puesto que ha pasado a ser de lo habitual a lo excepcional y, además, indeseable. Esto ha provocado un cambio de tendencia de manera que la actividad urbanística ha pasado a entenderse como la destinada a

ordenar o actuar sobre lo ya existente dado que ha quedado patente que debe detenerse la actividad productora, y lo existente adolece de múltiples defectos y problemas que hay que intentar solventar.

La idea esencial que subyace en la normativa y doctrina urbanística más reciente es que el urbanismo es una actividad al servicio de las necesidades de las personas que se mueven en un territorio determinado, algo que por desgracia, se había relegado por los intereses económicos que rodean esta actividad.

No hay que perder nunca de vista esta concepción del urbanismo como una función pública, puesto que ese es el pilar de todo el Derecho urbanístico español.

Ahora bien, a pesar de estar reconocida esta finalidad esencialmente pública y humana en las normas existentes, es indiscutible que se ha producido un incumplimiento sistemático de dicha finalidad porque en demasiados casos ha primado el beneficio económico sobre cualquier otra consideración, con los desastrosos resultados que hemos visto en la última década.

La ganancia se ha convertido en este país en el eje de esta actividad en detrimento del bien público, el respeto al medio ambiente, el equilibrio entre oferta y demanda inmobiliaria y, el respeto a la legalidad vigente o la exigencia de su cumplimiento. El resultado de esta vorágine promotora está a la vista y los culpables de esta situación no han sido solo los agentes privados y financieros que han especulado hasta lo imposible, sino también las Administraciones que han mirado hacia otro lado y no han activado los necesarios mecanismos de control para garantizar que todos, agentes públicos y privados, cumplieran la legalidad vigente.

En mi opinión, hay un hecho esencial que está en la raíz del problema y sobre el que no se está actuando por motivos puramente políticos: el fracaso estrepitoso de la descentralización política y territorial en materia urbanística en nuestro país. Dejar la iniciativa pública urbanística en manos de entes locales y autonómicos bajo la premisa de que son los más adecuados por su cercanía con los problemas de la población de su ámbito territorial creo que hoy en día, es ya es un argumento insostenible. La descentralización de esta actividad realizada por la CE del 78 ha

sido en mi opinión un completo error por los siguientes motivos:

1º) Existe demasiada cercanía entre quienes deben tomar las decisiones y los beneficiarios potenciales de las mismas, lo cual incentiva los delitos en esta materia y los riesgos de tráfico de influencias, prevaricación y cohecho por parte de las autoridades.

Estos riesgos se podrían minimizar, manteniendo la descentralización instrumentada en nuestro país, con unos mecanismos de control y fiscalización efectivos que impidieran y persiguieran conductas indeseables. Pero estos mecanismos, como ha quedado patente, son escasos e insuficientes.

En este contexto, la habilitación a las CCAA para el uso del Decreto-Ley fue, me permito la metáfora, como dar caramelos en la puerta de un colegio.

2º) Se trata de una actividad extremadamente compleja y técnica, por lo que los errores y las infracciones de la Ley, tienen un coste social muy elevado dado que lo ya construido raramente se demuele, en épocas pasadas por “tradición política” y actualmente en esencia, porque en general, los Entes locales no tienen capacidad financiera para afrontar las demoliciones. En todo caso, los errores urbanísticos se arrastran, y sus consecuencias sobre la escasez del suelo, el paisaje, y el medio ambiente recaerán sobre las generaciones futuras.

A esto hay que añadir un problema adicional provocado porque las Administraciones actuantes, generalmente Ayuntamientos, han asumido obras y presupuestos muy por encima de su capacidad económica y técnica para gestionarlos ante los incentivos económicos subyacentes (tanto lícitos como incrementos de los impuestos y tasas municipales, como ilícitos)

3º) Existe una enorme casuística derivada de los continuos cambios normativos producidos en materia urbanística, de la distribución competencial territorial realizada en nuestra CE, así como de la distribución competencial fiscal de los tributos que recaen sobre esta actividad (principalmente IVA estatal, ITPO norma base estatal pero cedido a las CCAA, IBI municipal).

Ahora mismo nos encontramos con que, al margen de las ordenanzas locales, en nuestro ordenamiento coexisten la normativa estatal con 17 normativas autonómicas de carácter urbanístico que no se ponen de acuerdo

entre ellas ni en clasificar el suelo.

E incluso dentro de cada CCAA se han aprobado normas que contenían una clasificación distinta a la de la norma que derogaban. Y ningún Legislador se ha molestado en establecer la equivalencia entre las clasificaciones de suelo realizadas en cada una de estas normas, lo cual nos lleva al peligroso terreno de la interpretación y su inevitable consecuencia: la inseguridad jurídica.

Siguiendo con el ejemplo de la Comunidad Valenciana, podemos encontrar solo en nuestro territorio la siguiente situación:

- El TRLS de 2008 divide el territorio nacional en rural o urbanizado.
- La LOTUP parte en primer lugar de que el Plan General Estructural zonificará el territorio en función de sus características, sus valores y los usos a implantar sobre él, tres posibles zonas: rurales, urbanizadas y zonas de nuevos desarrollos o expansión urbana. Tras lo cual distingue, entre suelo urbano, no urbanizable y urbanizable, estando este último reservado para nuevos desarrollos urbanísticos.

Si fuera solo una cuestión de dónde se puede o no edificar el problema no sería tan importante pero teniendo en cuenta el aspecto económico y fiscal que tiene la actividad urbanística, esta situación deriva en dos graves problemas: la especulación urbanística salvaje unida a los enormes incentivos a cometer delitos relacionados con el urbanismo; y la inseguridad jurídica para todos los agentes implicados en relación con el valor de los inmuebles que sirve de base para múltiples exacciones fiscales.

En el anterior boom inmobiliario español que tuvo lugar en las décadas de los 60 y 70 del siglo pasado la actividad especulativa se centró en la construcción. El gran problema del segundo boom inmobiliario al que hemos asistido es que dicha actividad se desplazó hacia el suelo, de manera que se obtenían ganancias extraordinarias y desproporcionadas simplemente comprando, revendiendo y

reclasificando suelo. El resultado son cientos de miles de viviendas vacías, la demanda potencial de inmuebles para uso residencial se considera cubierta para los próximos 40 o 50 años, y existen muchos casos, no se va a construir nada hasta mínimo dentro de dos generaciones.

Todo ello, hace pensar, y de hecho es la opinión doctrinal mayoritaria, que la época de los grandes proyectos y programaciones urbanísticas ha pasado, al haber permitido que la especulación haya sido el motor y justificación real subyacente a la actividad, algo que nunca se tenía que haber permitido. El problema es que sigue siendo una actividad excesivamente atractiva para los especuladores y los políticos locales, como demuestra el hecho de que en ciudades como Madrid, por poner un ejemplo, con un censo estimado de más de 250.000,00 viviendas vacías¹¹⁵⁵, se presentara en 2014, de forma conjunta entre las autoridades locales y los empresarios urbanísticos ejecutantes, a bombo y platillo, el proyecto Distrito Castellana Norte¹¹⁵⁶ sobre casi cuatro millones de metros cuadrados, que prevé la construcción, entre otros edificios, de de 17.000 viviendas.

Al margen de estas incongruencias, tan habituales por otro lado en este tema, entre lo que debería ser, y lo que los políticos y la especulación hacen que sea, otro cambio de tendencia importante en España y otros países con cierto volumen de superficie no edificable, es la toma de conciencia por primera vez por parte de las Administraciones implicadas, del hecho de que **el suelo es un bien escaso, limitado y no renovable**. Esta percepción existe desde hace mucho tiempo en territorios insulares y/o de reducido tamaño y aumenta a medida que lo hace la densidad de población (habitantes por metro cuadrado) tales como Gran Bretaña, Dinamarca o Japón por citar tan solo algunos ejemplos, pero en España era insólita.

¹¹⁵⁵ En el informe Radiografía del mercado del alquiler 2014, se cifra el número de viviendas vacías en Madrid, en 2014, en 263.279.

[AAVV] "Radiografía del mercado del alquiler 2014", Alquiler seguro, p.9
<https://www.alquilerseguro.es/Portals/0/Radiograf%C3%ADa%20del%20Mercado%20del%20Alquiler%202014.pdf>

¹¹⁵⁶ Heredero de la Operación Chamartín, diseñada sobre el mismo suelo y, primero paralizada, y finalmente desechada tras casi 20 años de intentar llevarla a cabo, por los enormes problemas jurídicos y financieros que la rodearon

Percibir la escasez del suelo como la base de toda actividad urbanística es esencial para planificar correctamente el uso más adecuado del suelo para cubrir las necesidades de la población que habita sobre él, y evitar actuaciones abusivas.

Como se aprecia en el ANEXO 5, la normativa urbanística, con base, como referí en el Capítulo I, en nuestra CE y la filosofía urbanística comunitaria plasmada en diversos documentos (más que el derecho comunitario urbanístico propiamente dicho), se ha ido nutriendo de estos cambios, incorporándolos a la regulación de la actividad urbanística.

Esta normativa se caracteriza por su diversidad y complejidad, principalmente debidas a dos motivos:

- En primer lugar, **el propio dinamismo de la actividad urbanística**, que ha provocado la producción masiva y sucesiva de normas básicas en un corto lapso de tiempo, en un intento del Legislador, principalmente, autonómico de adaptarse a las necesidades del sector¹¹⁵⁷, incluso aunque las mismas hayan cambiado radicalmente. Tan necesarias eran las normas en la fase de explosiva expansión, como lo es ahora en la fase de estancamiento en la que nos encontramos, cuando hay que resolver los múltiples y graves problemas que la anterior ha provocado.
- Y, en segundo lugar, **la distribución competencial sobre la ordenación territorial y urbanismo establecida en nuestra CE** analizada en el epígrafe I.1.3.2, y que ha dado lugar a la coexistencia en nuestro país de 18 normativas autonómicas, tal como se recoge en el ANEXO 5¹¹⁵⁸.

¹¹⁵⁷ Tal como recoge la Exposición de Motivos del TRLS: “desde que en 1992 se promulgara el último Texto Refundido Estatal de la Ley sobre Régimen de Suelo y Ordenación Urbanacuyo contenido aún vigente, se incorpora a este texto, se han sucedido seis reformas o innovaciones de diverso calado, además de las dos operaciones de legislación negativa en sendas Sentencias Constitucionales, las número 61/1997 y 164/2001. No puede decirse que tan atropellada evolución -ocho innovaciones en doce años- constituya el marco idóneo en el que las Comunidades Autónomas han de ejercer sus propias competencias legislativas sobre ordenación del territorio, urbanismo y vivienda.”

¹¹⁵⁸ Entre estas normas destaco aquellas aprobadas en algunas CCAA que directamente regulan un concepto, tan novedoso como jurídicamente indeterminado, como es el Paisaje, así como aquellas que tratan de poner freno a la enorme corrupción existente en nuestro país asociada al urbanismo, especialmente en el ámbito municipal, instaurando un sistema de control y garantías más potente, aunque en mi opinión, aún insuficiente. Así: la Ley 5/2014, de 25 de julio, de Ordenación del Territorio, Urbanismo y Paisaje, de la Comunitat Valenciana (LOTUP); la Ley 8/2005, de 8 junio, de Protección, Gestión y Ordenación del Paisaje, de Cataluña; la Ley 7/2008, de 7 julio, de Protección del Paisaje de Galicia; la Ley 4/2014, de 22 de diciembre, del Paisaje de

Dado que el objetivo de este capítulo es establecer unas bases generales sobre las que desarrollar el conflicto tributario, verdadero objeto de la tesis, no tendría sentido realizar un análisis exhaustivo de todas estas legislaciones. Por ello, solo me voy a centrar en la base legislativa estatal en la medida en que afecta al conflicto analizado, y en el desarrollo legislativo efectuado por la Comunidad Autónoma que lleva años siendo la más innovadora en esta materia, que es la Comunidad Valenciana, si bien no siempre con resultados positivos, como analizo a continuación.

Tras la aprobación de diversas normas a través de las cuales esta Comunidad fue desarrollando sus competencias urbanísticas¹¹⁵⁹, el primer hito legislativo importante lo constituyó la LRAU DE 1994. Según su Exposición de motivos, el objetivo de la LRAU era potenciar la urbanización sostenible y adecuada frente a la edificación como se había hecho hasta entonces, exigiéndose a partir de ese momento unas dotaciones mínimas. Los resultados de la aplicación de esta norma durante su vigencia solo pueden calificarse de éxito desde el punto de vista del modelo urbanístico al servicio del cual se dictaron, caracterizado por su enfoque empresarial.

El problema es que se hizo tan rentable urbanizar que se produjo un fenómeno masivo de recalificaciones de suelo por parte de los Entes locales y una compra masiva de suelo que se empezó a urbanizar sin control alguno como si se pudiera edificar si límite.

En un intento de corregir los efectos nocivos de este empresarialización salvaje de la actividad urbanística, se dictaron varias normas¹¹⁶⁰ que constituyeron el ordenamiento vigente en la Comunidad hasta agosto de 2014 cuando entró en vigor la LOTUP. El cambio radical que ha supuesto la LOTUP, en opinión de FORQUET

Cantabria; y el Decreto 90/2014, de 3 de junio, sobre protección, gestión y ordenación del paisaje en la ordenación del territorio de la Comunidad Autónoma del País Vasco

¹¹⁵⁹ Entre las que destacan la Ley 6/1989, de 7 de julio, de Ordenación del Territorio de la Comunidad Valenciana, y la Ley 4/1992, de 5 de junio, de la Generalitat Valenciana sobre suelo no urbanizable, en la que se introdujeron las agrupaciones de interés comunitario.

¹¹⁶⁰ Entre las que destacan: la Ley 4/2004, de 30 de junio, de Ordenación del Territorio de la Comunidad Valenciana; la Ley 10/2004, de 9 de diciembre, de suelo no urbanizable; y la Ley 16/2005, de 30 de diciembre, Urbanística Valenciana (LUV), y sus desarrollos reglamentarios.

ALMELA, “supone la constatación -en el plano normativo- del abandono de una determinada concepción del urbanismo y su sustitución por otra distinta”, con base en el cambio de la “empresarialización del urbanismo -paradigma característico del anterior modelo urbanístico LRAU/LUV-¹¹⁶¹, a partir del cual se construyó el modelo urbanístico valenciano, por el de “sostenibilidad” que inspira la LOTUP¹¹⁶². En opinión del mismo autor, la crisis del modelo urbanístico valenciano que provocaron su sustitución no se debió tanto, como se suele achacar, a la colisión entre los derechos de los propietarios y las prerrogativas del Urbanizador (con los abusos que se derivaron de su ejercicio), sino a la conjunción entre: la irrupción como principio inspirador del urbanismo en todo el mundo del desarrollo sostenible¹¹⁶³, incorporado en el TRLS-08, y la crisis del sector inmobiliario iniciada apenas un año antes.

En relación con la aplicación de estas normas, creo interesante destacar en este punto, por sus efectos enormemente negativos, el que ha llegado a denominarse el “conflicto entre la UE y el urbanismo valenciano”. Anoto como curiosidad o que la Comunidad Valenciana aprobó una norma específica de control sobre entidades locales¹¹⁶⁴, más de una década antes de la última crisis inmobiliaria y, a la vista de la situación vivida en este territorio, con continuos llamamientos al orden urbanístico por parte de las autoridades comunitarias¹¹⁶⁵, se puede afirmar

¹¹⁶¹ Gobernado por la demanda inmobiliaria.

¹¹⁶² FORQUET ALMELA, H., "El nuevo modelo urbanístico de la Comunitat Valenciana: la LOTUP", *Práctica Urbanística*, núm.131, 2014, pp.80 y 81.

¹¹⁶³ Una simple lectura de las Exposiciones de motivos de ambas normas, LRAU y LOTUP son el mejor ejemplo de este cambio de principio inspirador del modelo urbanístico.

¹¹⁶⁴ Decreto 148/1990, de 3 de septiembre, sobre control de los actos y acuerdos de las Entidades Locales en materia de ordenamiento jurídico urbanístico

¹¹⁶⁵ *Vid.* Resoluciones del Parlamento Europeo núm. 510/05, de 13 de diciembre; 281/07, de 21 de junio; y 92/09, de 26 de marzo, en las que se critica duramente el urbanismo desarrollado en la Comunidad Valenciana, en las que se exigen modificaciones legales y políticas. En estas Resoluciones, especialmente en la última, haciéndose eco de los Informes que las preceden, motivados por peticiones de propietarios particulares, extranjeros en la mayoría de los casos, se aduce que la normativa de esta comunidad favorece los abusos de los entes locales actuantes, que, en determinados casos, están vulnerando de forma injustificada el derecho a la propiedad privada y la libre competencia, y deteriorando el medio ambiente.

Los Informes solicitados por la Comisión de peticiones del Parlamento Europeo, que sirvieron de base para estas Resoluciones fueron, respectivamente: FOURTOU, J., “Informe sobre las alegaciones de aplicación abusiva de la LRAU y sus repercusiones para los ciudadanos europeos”, Parlamento Europeo, de 5 de diciembre de 2005 (PE 362.800v02-00); CASHMAN, M., y LIBICKI, M., “Documento de trabajo sobre la misión de investigación en Madrid, la Comunidad Valenciana y Andalucía del 27 de febrero al 3 de marzo de 2007”, Parlamento Europeo, de 28 de marzo de 2007 (PE 386.459v02-00); y AUKEN, M., “Informe sobre el impacto de la urbanización extensiva en España en los derechos individuales de los ciudadanos europeos, el medio ambiente

que ha servido de bien poco.

Las críticas comunitarias hablan de abusos sistemáticos por parte de los entes municipales actuantes y los agentes urbanizadores, de vulneración de la libre competencia, y del derecho de la propiedad ante la falta de justificación del interés general que lo permitiría. Es cierto que algunas voces, sobretodo de dentro de la Comunidad, consideran estas críticas excesivas, con una justificación eminentemente política (alentada por los medios), más que jurídica y basada en una incomprensión generalizada en el ámbito comunitario, del ordenamiento jurídico urbanístico español y la especial relación que en él se establece, entre el derecho de propiedad y el interés general frente al que este debe ceder. Pero en cualquier caso, no puede negarse que el desarrollo urbanístico, pero no solo en esta Comunidad sino en toda España, ha sido desproporcionado, ha abusado de la justificación del “interés general, y ha carecido del control necesario para evitar demasiadas actuaciones urbanísticas que no pueden calificarse más que de desastrosas e innecesarias, tanto desde el punto de vista medioambiental y paisajístico, como económico, especialmente derivadas de la oleada de reclasificaciones exprés de suelo rústico que se permitió e incluso incentivó.

El principal problema de esta situación es que en Europa se ha asentado firmemente una idea de que el urbanismo español, y dentro de él, especialmente el valenciano, es muy deficiente e inadecuado, lo cual va a ser difícil de cambiar. Y lo peor de ello es que se está intentando hacer, en mi opinión, de forma apresurada y sin valorar las consecuencias futuras reales como queda patente en la LOTUP. Así por ejemplo, en relación con la figura del agente urbanizador que tanto rechazo ha generado, con la inestimable ayuda del “cuarto poder”, el análisis de los casos (que no fueron tantos) en los que el uso de esta figura había derivado en las graves consecuencias que se destacaron desde la UE, considero que debería haber llevado a aprobar medidas para corregir sus defectos. Pero en todo caso, desde la premisa de su necesidad o, cuanto mínimo, conveniencia, dado que, en definitiva se trata de un profesional de una actividad que requiere unos conocimientos técnicos y financieros de los que los propietarios usuales del suelo carecen en la mayoría de los casos. Es decir el problema del agente urbanizador no era la figura en sí, sino el

y la aplicación del Derecho Comunitario, Parlamento Europeo, de 20 de febrero de 2009 (PE 416.354v02-00).

uso que se ha hecho de él.

En lugar de ello, se ha optado por defenestrarla a través de la LOTUP, para contentar a Europa e intentar borrar de un plumazo el conflicto referido. Y, en su lugar, la norma se decanta claramente, por dos sistemas: la gestión directa efectuada por la Administración actuante, generalmente Entes locales; y la ejecución por los propios propietarios del suelo; ambos con una operatividad real mínima por no decir inexistente por ausencia de la capacidad técnica y financiera necesaria para acometer este tipo de proyectos.

Lo cierto es que en toda España, pero en concreto en la Comunidad Valenciana existe una enorme cantidad de suelo a medio urbanizar o perfectamente urbanizado pero sobre los que no se va a construir, así como un excedente ingente de inmueble terminado vacío viviendas que según la propia LOTUP cubre la demanda potencial de los próximos 45 años.

Esta evidencia ha provocado el surgimiento de un nuevo concepto de urbanismo, que ya no busca urbanizar ni promover, dado que estas actividades no tienen ni utilidad social ni económica dados los excedentes apuntados, sino que fija su atención en los inmuebles existentes para: conservarlos en estado de uso; garantizar el respeto y la protección del medio ambiente; y tratar de resolver los problemas causados por la irresponsabilidad de los implicados en cuestiones por ejemplo como los derechos de aprovechamiento.

En estos términos, la principal innovación de la LOTUP ha sido la incorporación al derecho urbanístico de los principios de carácter ambiental, en consonancia con las directrices internacionales y comunitarias sobre urbanismo, basadas en el concepto de “desarrollo sostenible”.

En este sentido, ya en 1983, la Carta Europea de la Ordenación del Territorio, definía los siguientes principios deseables que debía cumplir la ordenación del territorio comunitario: democrática, global (no solo económica, sino también desde el punto de vista social y de protección del medio ambiente), funcional y prospectiva (a largo plazo) y de ámbito territorial.

Ahora bien, partiendo de que si la actividad urbanística no respeta el medio ambiente sobre el que debe desarrollarse no cumple su finalidad esencial, y en consecuencia, las normas urbanísticas deben recoger esta dimensión, como ocurre tantas veces en este tema las normas urbanísticas desde la década de los 90 del siglo pasado no dejan de contener muy buenos propósitos pero poca efectividad práctica, eso cuando no de su aplicación se derivan justo los efectos contrarios que se pretendían evitar.

Y así seguirá siendo en mi opinión, mientras estas ideas que se plasman en las Leyes pero no se cumplen, no vayan acompañadas:

- O, como sería deseable, de una concienciación social de todos los agentes implicados en la actividad urbanística para que voluntariamente la ajustaran a las exigencias contenidas en las normas respetando el desarrollo sostenible y el paisaje.
Para ello, es necesario que los ciudadanos se sientan implicados en las actuaciones que les van a afectar, para lo cual hay que incrementar la participación ciudadana en relación con los proyectos urbanísticos que le afecten (a través de encuestas previas, etc.)
- O bien, como suele ser más efectivo, se defina un régimen disciplinario, en el orden tanto administrativo como penal, extremadamente duro, para desalentar los comportamientos indeseables, tanto de especulación inmobiliaria como de perjuicios al medio ambiente y, en general, al interés común.

Ahora bien, con esta breve exposición de la evolución del urbanismo valenciano no quiero en absoluto dar a entender, como algunos pretenden, que la situación descrita, marcada por los abusos, la especulación y el descontrol, es exclusiva de esta Comunidad. La problemática urbanística derivada del incumplimiento de las normas por los cuantiosos beneficios económicos asociados a esta actividad se extiende a toda España y también a Europa (de hecho los ingleses llaman al derecho medioambiental “soft law”).

Y los países en desarrollo están yendo de cabeza por el mismo mal camino, siendo especialmente preocupante en mi opinión las actuaciones urbanísticas desarrolladas en China por su enorme dimensión humana y económica que se están implementando con un modelo de urbanismo salvaje que inevitablemente en el futuro pasará factura, no solo a este país, sino a nivel Mundial, porque las consecuencias negativas sobre el medio ambiente y sobre los mercados, también nos alcanzarán al resto del mundo.

IV.1.1.- AMBITOS DE ACTUACIÓN DE LA ACTIVIDAD URBANÍSTICA: PLANIFICACIÓN, GESTIÓN Y DISCIPLINA URBANÍSTICAS

Con base en la distribución competencial territorial existente en nuestro país, el TRLS de 2008, de ámbito estatal, reconoce como competencias de las CCAA la planificación, la gestión y la disciplina urbanística. Por su parte, la LBRL dispone que el municipio puede ejercitar sus competencias en materia de “ordenación, gestión, ejecución y disciplina urbanística”¹¹⁶⁶.

A diferencia de las Leyes del Suelo anteriores, esta norma elude entrar en clasificaciones del suelo, para referirse únicamente a dos situaciones en las que se puede encontrar un suelo: rural o urbanizado. Es decir, que según esta norma, todo lo que no está urbanizado está en situación rural.

Esta distinción tiene importantes repercusiones a efectos de la valoración del suelo puesto que lo que la norma pretende con esto es que no se incorpore al valor del suelo las iniciativas urbanísticas que se hayan podido empezar a realizar sobre él, hasta que las mismas hayan finalizado, momento en el que el suelo pasa a tener la condición (y el valor) de urbanizado y, por tanto, apto para la edificabilidad. Con ello se trataba de evitar o frenar la especulación del suelo que venía sufriendo nuestro país, pero a la vista está que con escasos resultados.

El TRLS determina en su artículo 3.1 que la ordenación territorial y la urbanística son **funciones públicas** sin posibilidad de transacción, que organizan y definen el uso del territorio y del suelo, de acuerdo con el interés general tutelado

¹¹⁶⁶ Artículo 25.2.d) LBRL

por nuestra CE. Sin perjuicio de que, una vez definida, la gestión urbanística pueda ser pública, privada o mixta.

Con esta base, las actividades comprendidas dentro de la gestión del suelo tradicionalmente se asociaban, exclusivamente a los núcleos urbanos de población. Pero esta concepción como he señalado, ha quedado claramente superada en la actualidad, debido principalmente, a la incorporación a nuestro Ordenamiento, de forma tardía como suele ser habitual, de aspectos provenientes de otras legislaciones¹¹⁶⁷, así como de otros aspectos producto de las nuevas preocupaciones de la sociedad actual, entre las que destacan las medioambientales¹¹⁶⁸ y las demográficas. En este sentido cabe citar, por lo novedoso de su planteamiento, a la Ley 8/2013, de 26 de junio, de rehabilitación, regeneración y renovación urbanas (en adelante LRRR) que ha introducido los conceptos de ecoeficiencia y sostenibilidad, como objetivos del urbanismo en la ciudad consolidada¹¹⁶⁹.

Ahora bien, la aprobación del TRLS de 2008 no supuso, ni mucho menos y como hubiera sido deseable, la resolución de todos los problemas que la legislación que sistematiza presenta, e incluso se puede afirmar que ha provocado nuevos problemas, como demuestran los numerosos recursos de inconstitucionalidad que se interpusieron contra ella¹¹⁷⁰, si bien ninguno de ellos prosperó, declarando el TC

¹¹⁶⁷ De forma muy significativa, las leyes urbanísticas inglesas desde 1939 pasan a denominarse “*Town and country planning acts*”. Y en consonancia con esta concepción globalizadora de la actividad urbanística como la que afecta al suelo en general, y no sólo a los núcleos urbanos como había ocurrido hasta entonces, surge en Francia en 1944 el concepto *Amanagement du territoire*, recogido hoy en día en nuestro Ordenamiento como Ordenación del territorio.

¹¹⁶⁸ En este sentido, la Ley 9/2006, de 28 de abril, sobre evaluación de los efectos de determinados planes y programas en el medio ambiente, de ámbito estatal, traspuso la Directiva comunitaria 2001/42/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de junio de 2001 relativa a la evaluación de los efectos de determinados planes y programas en el medio ambiente, incorporando como un trámite previo obligatorio, la evaluación medioambiental estratégica de algunos planes y programas urbanísticos. Esta norma, no obstante, ha sido sustituida por la Ley Ley 21/2013, de 9 de diciembre, de evaluación medioambiental que incorporó de forma muy defectuosa la Directiva 2011/92/CE. Y tras ella aún se ha aprobado otra Directiva más, la Directiva 2014/52/CE, que aún no ha sido traspuesta a nuestro ordenamiento.

¹¹⁶⁹ Vid. al respecto la Sentencia del TS, Sala 3ª, Sección 5ª, de 30 de septiembre de 2013, recurso núm. 5904/2010 (ROJ: STS 4870/2013); así como la Sentencia de la AN, de 2 de junio de 2014, recurso núm. 297/2013 (ROJ: SAN 2540/2014).

¹¹⁷⁰ Por ejemplo, los recursos de inconstitucionalidad interpuestos por las Comunidades de

la plena constitucionalidad de la norma¹¹⁷¹. En cualquier caso, esto no es más que una muestra de la oposición frontal de las CCAA a cualquier actuación que consideran que pueda suponer una injerencia en sus competencias, que se agudiza especialmente en el ámbito urbanístico y tributario.

Como punto de partida, la actividad urbanística regulada por el Derecho urbanístico, de conformidad con la jurisprudencia constitucional¹¹⁷² y el contenido de las normas que conforman nuestro Ordenamiento urbanístico, se desarrolla de forma sucesiva en tres ámbitos de actuación: PLANEAMIENTO, GESTIÓN, Y DISCIPLINA URBANÍSTICOS.

Es muy importante resaltar que estas tres actuaciones son **funciones públicas**, no transaccionables ni eludibles, es decir su ejercicio es inexcusable para la Administración actuante. Únicamente en el caso de la gestión urbanística se puede delegar la ejecución material pero no por ello deja de ser una función pública dado que la Administración actuante sigue ostentando las facultades de dirección y control de la misma.

1ª) PLANEAMIENTO U ORDENACIÓN DEL TERRITORIO

El planeamiento urbanístico, en general, persigue la definición de las porciones de territorio sobre las que ha de crearse o extenderse un núcleo urbano de población y la determinación de los diferentes usos urbanos que sobre cada área pueden recaer (edificabilidad, viales, zonas verdes,...). Es decir, el planeamiento define los usos y los aprovechamientos que no son sino la cuantificación de los usos, expresados en metros cuadrado techo de determinado uso (residencial,

Madrid, La Rioja y Canarias, por invasión de competencias, así como por el Grupo Popular en el Congreso de los Diputados, que fueron admitidos a trámite por el TC, o la queja dirigida por el colectivo de agricultores, por medio de la Asociación ASAJA, al Defensor del Pueblo para que defendiera sus intereses frente a la agresión que suponía, a juicio de ese colectivo, la entrada en vigor de esta Ley a la que consideran confiscatoria, si bien esta queja no prosperó.

¹¹⁷¹ Sentencia del TC núm. 141/2014, de 11 de septiembre.

¹¹⁷² La referida Sentencia del TC núm. 61/1997, de 20 de marzo señaló: *“el contenido del urbanismo se traduce en concretas potestades, tales como las referidas al planeamiento, la gestión o ejecución de instrumentos planificadores y la intervención administrativa en las facultades dominicales sobre el uso del suelo y edificación, a cuyo servicio se arbitran técnicas jurídicas concretas;...”*

industrial o terciario, básicamente).

Esta actividad complementa la de intervención de la Administración Pública en el mercado del suelo con el fin de que éste sirva a las finalidades previstas en la normativa urbanística (desarrollo territorial sostenible) y en cumplimiento de los principios constitucionales básicos de la ordenación territorial.

El planeamiento urbanístico es una actividad, necesariamente pública, que deberá ser en todo caso desarrollada por la Administración Pública y, por tanto, en ningún caso por los particulares, y ello por cuanto forma parte de la actividad de ordenación urbanística, que, como ya señalé, sólo pueden ser dictadas, a través del procedimiento administrativo legalmente aprobado, por la Administración Pública competente.

Podemos distinguir dos niveles básicos de planificación:

- General que abarca prácticamente todos los términos municipales de un territorio
- De desarrollo, se diseñan instrumentos o planes de desarrollo para implementar las determinaciones del Plan General. Hasta la promulgación del TRLS de 2008 sólo había dos tipos de actuaciones posibles: sistemáticas o aisladas. Pero esta ley introdujo una importante novedad al permitir, además de las anteriores, las actuaciones de dotación sobre suelo urbanizado.

En relación con los planes de actuación y desarrollo es imprescindible hacer referencia a la incorporación a los mismos, en cumplimiento de las Directivas comunitarias aprobadas en este sentido, de la exigencia de someterse, con carácter previo al inicio de su ejecución, a una **valoración de su impacto medioambiental** que debe ser favorable¹¹⁷³.

¹¹⁷³ Esta exigencia ya se contenía en la Directiva 2001/42/CE, pero no fue traspuesta a nuestro ordenamiento hasta 2006 a nivel estatal, y su cumplimiento real fue escaso por la novedad del trámite y las dificultades técnicas con las que se encontraron las CCAA para cumplir el trámite.

En este sentido, la Ley 21/2013 de 9 de diciembre, de evaluación medioambiental, que incorporó a nuestro ordenamiento la Directiva 2011/92/CE tuvo como objetivo armonizar la normativa en relación con la evaluación medioambiental de los planes y proyectos urbanísticos, para no dejar margen para la discrecionalidad de las CCAA, que tanto daño ha causado en materia urbanística.

Para ello, la norma estatal regula de forma exhaustiva todo el trámite para la elaboración de la declaración de impacto medioambiental, teniendo en cuenta que los planes deben someterse a Evaluación Ambiental Estratégica (EAE) y los proyectos a Declaración de Impacto Medioambiental (DIM). Únicamente se permite a las CCAA regular los plazos, y se las obligó a adaptar su normativa existente al respecto en el plazo de un año desde su entrada en vigor.

La Comunidad Valenciana realizó esta adaptación a través de la LOTUP, incorporando las consideraciones medioambientales a los Planes de actuación desde el mismo momento de su elaboración¹¹⁷⁴. En consecuencia, cada vez que se va a realizar una actuación urbanística deben revisarse toda la normativa y criterios medioambientales que le pueden afectar y obtener un informe de impacto medioambiental. Y, en consonancia, elaborar el Plan de actuación asegurándose de que cumple todos los requisitos y exigencias medioambientales, pudiendo ser declarado nulo en caso contrario. Es importante resaltar que se trata de un trámite que ya existía, pero que a raíz de la Ley 21/2013, resulta esencial hasta el punto de que su omisión es causa de nulidad absoluta del plan¹¹⁷⁵.

La razón de que sea un trámite inicial es precisamente que, en caso de ser desfavorable, o favorable con condicionantes, se puede rediseñar el proyecto en su fase inicial cuando aún no se haya incurrido en costes y trámites elevados¹¹⁷⁶. Si

¹¹⁷⁴ Artículo 46 de la LOTUP

¹¹⁷⁵ Es importante destacar que estos trámites no se refieren a lo que coloquial o comúnmente se entiende por medio-ambiente, sino a un concepto mucho más amplio que comprende cualquier información relevante que afecte a la sostenibilidad del proyecto. Por tanto, desde la incorporación de este trámite, el medio ambiente se identifica completamente con el desarrollo sostenible. En consecuencia, se pueden solicitar todos aquellos informes que se consideren necesarios de cualquier órgano, para que sean incorporados y tenidos en cuenta a la hora de efectuar la EAE o la DIM.

¹¹⁷⁶ No obstante, la incorporación de este requisito, y sobre todo, el hecho de que el mismo se exija en la fase inicial de los proyectos, aunque exista práctica unanimidad sobre su necesidad, provocó un problema importante con proyectos que estaban muy desarrollados en 2006. Al entrar en vigor la norma, en teoría todos estos proyectos tenían que haberse retrotraído al

fuera un trámite posterior, se podría haber invertido mucho tiempo y dinero que no serviría de nada porque se tendría que empezar desde el principio.

La incorporación del elemento medioambiental a la actividad urbanística es sin duda necesaria y positiva. El problema es que es un trámite complejo que alarga ostensiblemente el proceso de planificación, lo cual dadas las características intrínsecas de la actividad y la velocidad a la que se mueve el mercado inmobiliario (en claro desfase con la velocidad de la actuación administrativa) incentiva que se trate de eludir este trámite

2ª) **GESTIÓN URBANÍSTICA**

Una vez diseñada la ordenación del suelo y aprobado el instrumento de planeamiento para cumplirlo, la siguiente fase es la ejecución del mismo, a través de la gestión urbanística, dentro de la cual hay que distinguir dos fases sucesivas: una jurídica y otra material.

- La ejecución jurídica conlleva la redistribución dominical que se desarrolla mediante la fórmula que en cada caso se haya previsto como más adecuado de entre las legalmente establecidas (compensación, reparcelación, expropiación o transferencias de aprovechamiento urbanístico).
- Mientras que la ejecución material implica el desarrollo físico de las actuaciones necesarias para cumplir el planeamiento, es decir, transformar el suelo para destinarlo al uso previsto en éste.

Los principios esenciales que guían la gestión del planeamiento urbanístico

momento inicial para solicitar la DIM, lo cual, en muchos casos, no se hizo, generalmente por el coste de volver hacia atrás todo el proyecto y volver a realizar todos los trámites. El problema se produjo cuando muchos de esos proyectos se impugnaron habiendo dictaminado el TS su nulidad por no disponer de la DIM, con el consiguiente perjuicio económico para los agentes implicados. Vid. por ejemplo, la Sentencia del TS, Sala 3ª, Sección 5ª, de 18 de septiembre de 2013, recurso núm.5375/2010 (ROJ: STS 4581/2013), entre otras.

son: la equidistribución de cargas (obras de urbanización y cesión gratuita obligatoria a la Administración de infraestructuras, terrenos y aprovechamientos) y beneficios (solares resultantes y sus correspondientes derechos de edificación y usos); y la participación ciudadana en las plusvalías urbanísticas generadas.

Por tanto, la gestión urbanística es mucho más que la mera ejecución de la obra de urbanización puesto que el proceso completo incluye, en ocasiones, desde la redacción, tramitación y aprobación del planeamiento, pasando por la equidistribución de los beneficios y cargas derivados de aquel, la entrega a la Administración de los terrenos para dotaciones y equipamientos, y la posterior ejecución de las obras de urbanización hasta su recepción por la Administración actuante.

Es importante resaltar que la dirección y control de la gestión urbanística es, al igual que el planeamiento, una función pública, si bien dentro de ellas las actuaciones, pueden ser realizadas tanto por agentes públicos como privados. Esto implica que algunas de ellas están reservadas, sin posibilidad de transacción, por la Administración actuante para garantizar la necesaria transparencia y legalidad en los procesos urbanísticos. Mientras que otras actuaciones pueden ser compartidas o asumidas íntegramente con agentes privados, dentro de las cuales algunas son voluntarias como las modificaciones de las fincas (segregaciones, agregaciones, agrupaciones,...), y otras son forzosas como las cesiones obligatorias a la Administración de determinada superficie.

En el caso de la ejecución de las obras para dotar a los terrenos de la finalidad planeada (edificaciones, obras públicas, etc.) el sujeto que las realiza, público o privado, depende del sistema de ejecución elegido por la Administración actuante.

El Ordenamiento jurídico estatal prevé la posibilidad de optar entre seis **sistemas básicos de ejecución**, tres de los cuales son privados y los otros tres públicos, existiendo también soluciones mixtas.

Los privados son: concierto, compensación y ejecución empresarial; mientras que los públicos son: cooperación, expropiación y ejecución forzosa.

En este tema, de nuevo, nos encontramos con que cada CCAA ha definido sus propios sistemas de ejecución, siendo habitual encontrar incluso sistemas idénticos pero con denominaciones distintas

Esta situación es otro ejemplo de los problemas que causa en el conflicto ITPO-IVA la distribución urbanística competencial existente en nuestro país. Como se aprecia en el epígrafe IV.2.3.5, cada sistema de ejecución se traduce en un esquema concreto de tributación de las operaciones inmobiliarias que tienen lugar a lo largo de su implementación.

Por tanto, la normativa del IVA, de ámbito estatal no puede contemplar las especialidades introducidas por cada CCAA en este respecto, ni siquiera aunque las mismas se refieran a lo mismo denominado de otra manera. Esta situación obliga a realizar una tarea interpretativa cuando no a una extensión analógica de lo previsto para el sistema más parecido, o incluso idéntico, pero que la normativa del IVA denomina con su nombre tradicional puesto que no puede contemplar todas las denominaciones para sistemas de ejecución empleadas por las CCAA, teniendo en cuenta, además, que las van cambiando con relativa frecuencia¹¹⁷⁷.

3ª) **DISCIPLINA O CONTROL** sobre la ejecución del planeamiento, para verificar que se ajusta al mismo. En este sentido, la actividad urbanística está sometida a un doble **control**:

- Por un lado, el control y disciplina sobre las Administraciones Públicas competentes que es ejercido en dos ámbitos:
 - El administrativo, de escasa efectividad en mi opinión, debido a la distribución competencial establecida en nuestra CE¹¹⁷⁸.
 - Y, más relevante, por su mayor efectividad práctica y repercusión mediática, a pesar de su retraso, la tutela

¹¹⁷⁷ Vid. a título de ejemplo, el cambio entre la LUV y la LOTUP valencianas.

¹¹⁷⁸ Si bien es cierto que los TEARs han paralizado algunas actuaciones municipales de más que dudosa legalidad que pretendían recalificaciones de terrenos con claro ánimo lucrativo y especulativo.

judicial, que debe sancionar las irregularidades cometidas por ediles y empleados públicos de las Administraciones Públicas actuantes, en cada caso, identificando y juzgando a los responsables directos de los delitos cometidos.

- Y, a su vez, las Administraciones Públicas competentes en cada programa de actuación tiene la obligación de evaluar que la gestión ejecutada cumpla le normativa urbanística y, en caso contrario, realizar las actuaciones necesarias para ajustar las actuaciones realizadas a la legalidad vigente. Este control se inicia antes incluso del inicio de las obras, a través de la tramitación de las licencias urbanísticas y otros trámites previstos en cada CCAA, en función de la naturaleza y alcance de las mismas (por ejemplo, en la Comunidad Valenciana, la declaración responsable, o la Declaración de Interés Comunitario).

Y continúa con el control de obras en ejecución que es lo que realmente se denomina disciplina urbanística. En este sentido, es importante señalar la diferencia entre actuaciones sin licencia y con licencia. En el caso de obras con licencia, no es posible poner en práctica medidas de disciplina urbanística sin antes anular la licencia. Mientras que si se trata de obras en ejecución o finalizadas, sin licencia, procede la adopción de las medidas de disciplina urbanística previstas por cada CCAA.

La competencia sobre la disciplina urbanística corresponde a Entes territoriales de ámbito inferior al estatal por lo me referiré al régimen previsto en la Comunidad Valenciana, en la que con carácter general, el Municipio es la Administración competente para ejercer la disciplina urbanística, salvo que expresamente la Ley establezca que la competencia corresponde a la Comunidad Valenciana¹¹⁷⁹.

¹¹⁷⁹

Infracciones muy graves sobre SNU. No obstante, está prevista la sustitución de los entes

El ejercicio de la disciplina urbanística procede por tanto cuando los actos de edificación y uso del suelo no se ajustan al Plan, en cuyo caso, se prevén dos posibles consecuencias, no excluyentes entre sí: la restauración y la sanción¹¹⁸⁰.

La primera obliga a restaurar el inmueble al estado en el que se encontraba antes de iniciarse la actuación urbanística mientras que la segunda implica, en general, la imposición de una multa pecuniaria.

La alarma social generada en la reciente crisis inmobiliaria por el excesivo número de casos de corrupción y delitos urbanísticos, están en la base de dos novedades que se introdujeron en la LOTUP:

1º.- La previsión de la creación de una Agencia de Protección del Territorio, similar a la existente en otras partes del país¹¹⁸¹, como órgano independiente que garantice la transparencia y el cumplimiento de la legalidad urbanística¹¹⁸².

2º.- Y el aumento del plazo ordinario de restauración de la legalidad de 4 a 15 años.

Partiendo de estos tres ámbitos públicos en los que se desarrolla la actividad urbanística, la misma abarca tres campos de actuación:

1º) La organización administrativa, en ejercicio de una potestad discrecional de las AAPP¹¹⁸³.

municipales por las CCAA en los siguientes casos: si los primeros muestran inactividad o negligencia en el ejercicio de sus competencias, la infracción es grave y manifiesta; o si existen específicos intereses supralocales.

¹¹⁸⁰ Es decir que la imposición de la sanción no exime de la obligación de restaurar el orden infringido.

¹¹⁸¹ Por ejemplo, en las Comunidades Autónomas de Canarias y de Galicia.

¹¹⁸² Se define como un Organismo público de naturaleza consorcial, dotado de personalidad jurídica, presupuesto propio y plena autonomía en el cumplimiento de sus funciones, que asume las competencias de disciplina urbanística de la Generalitat, así como la de los Municipios que se las atribuyen consorciándose.

¹¹⁸³ En Este sentido destaca la aportación del Magistrado Javier Delgado Barrio, que en diversas sentencias emitidas en la década de los 80, entre las que destaca la decisiva Sentencia del TC número 37/1987, de 26 de marzo, estableció la doctrina generalmente aceptada, sobre el urbanismo como potestad discrecional de las AAPP y el régimen de garantías frente a ellas.

2º) La incidencia de la ordenación urbanística sobre los derechos de los ciudadanos, en general y sobre el derecho de la propiedad en particular.

3º) Y el régimen económico-financiero del urbanismo en su doble vertiente: pública y privada, que exige la definición de conceptos como el aprovechamiento o la equidistribución coste-beneficio.

En relación con el primero de ellos, me remito al clásico conflicto existente entre civilistas y administrativistas sobre el derecho de la propiedad al que me referí en el epígrafe I.1.2.1. En resumen, para los primeros, el derecho de la propiedad es pleno, es decir, no debe tener límites, tal como se recoge en el CC y, por tanto, no puede limitarse. En cambio los administrativistas defienden que hay un límite innegable que es el interés público, en defensa del cual la Administración puede limitar el este derecho en la medida en que sea necesario para el bien común.

Ahora bien, esto no significa que todo el suelo, público o privado, sea de dominio público, sino que es susceptible de ser considerado de dominio público para lo cual debe incluirse en el planeamiento, que definirá cuales de los terrenos incluidos pasan a ser de dominio público para satisfacer intereses generales, conformando el denominado **patrimonio público del suelo**.

Por ejemplo, en algunas CCAA como la Valenciana o la Aragonesa, entre otras, se están produciendo numerosos litigios entre las administraciones hidrológicas y los propietarios, dado que las primeras consideran dichos terrenos de dominio público por lo que reclaman el cese de la actividad agrícola sobre dichos terrenos privados, e incluso se les sanciona por estar explotando los terrenos y se les requiere para que las reintegren al dominio público perdiendo el derecho de propiedad sobre los mismos, incluso a pesar de que muchos de los propietarios cuenten con escrituras y certificaciones catastrales que acreditan dicho derecho. En estos casos, la jurisprudencia más reciente está fallando a favor de los propietarios, por considerar que la Administración ejecutante, en cada caso, no está siguiendo el procedimiento previsto para delimitar el Dominio Público Hidráulico, sentando un importante precedente judicial. En definitiva, estos fallos concluyen que la defensa del dominio público no es una patente de corso para que la Administración pueda pasar por encima de derechos de propiedad privados consolidados, de forma

arbitraria, en base a meros informes técnicos que se realicen en un momento dado, sino que debe hacerse de forma motivada y siguiendo el procedimiento legalmente establecido para garantizar el respeto a los derechos de los particulares. Es decir que la defensa del interés general no puede servir de excusa para vulnerar el derecho a la propiedad privada, sino que tiene que ser una exigencia real.

El **patrimonio público del suelo**, es una institución esencial que, a pesar de los cambios que ha experimentado mantiene como rasgos esenciales los siguientes: es una masa separada del patrimonio municipal, formada por bienes y derechos; está vinculado al cumplimiento de determinados fines de tipo urbanístico; y las rentas, frutos y productos derivados de su gestión o enajenación se reinvierte en ese patrimonio separado.

La finalidad del patrimonio público del suelo es: regular el mercado de terrenos; obtener reservas de suelo para actuaciones de iniciativa pública; y facilitar la ejecución de la ordenación territorial y urbanística.

En consonancia, y de acuerdo con el TRLS, está compuesto en todo caso por los bienes, recursos y derechos (aprovechamiento) que adquiera la Administración en virtud del deber de cesión obligatoria que los propietarios del suelo tienen con la Administración en cualquier actuación de urbanización (entre un 5 a un 20%), que deberán destinarse obligatoriamente a la construcción de VPOs y, a otros usos siempre de interés social; y los demás que determine la legislación autonómica sobre ordenación territorial y urbanística.

Esta definición eminentemente social del patrimonio público del suelo provoca a efectos del deslinde analizado que las operaciones inmobiliarias relacionadas con el mismo, en general, como se irá viendo a lo largo de este capítulo, van a soportar una carga fiscal indirecta mínima cuando no nula.

Como excepción cabe destacar la que provocó la novedad que introdujo el TRLS¹¹⁸⁴ para tratar de sanear las arcas públicas municipales, que permite excepcionalmente a los municipios que dispongan de un patrimonio público del suelo, que lo destinen a reducir la deuda comercial y financiera del Ayuntamiento, siempre que se cumplan una serie de requisitos muy estrictos y con obligación de

¹¹⁸⁴ Artículo 39.5 del TRLS-08

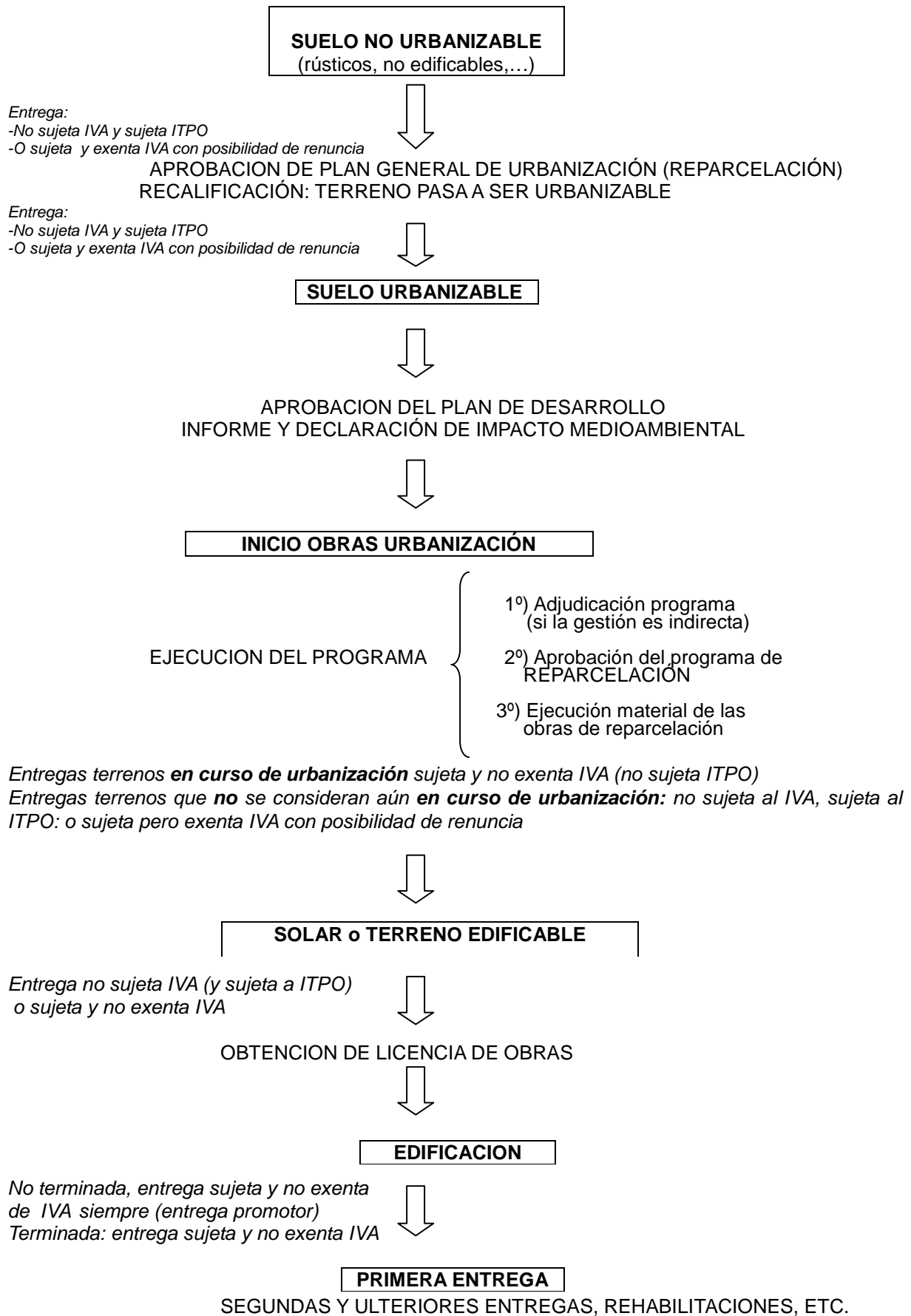
reposición en un plazo máximo de 10 años. Esta actuación implica la incorporación de bienes o derechos de patrimonio público del suelo al mercado inmobiliario por lo que a la misma hay que aplicarle las reglas generales de deslinde ITPO-IVA para estas operaciones, soportando la misma carga tributaria efectiva que si las realiza un sujeto de derecho privado. Si bien, se trata de operaciones ciertamente excepcionales.

IV.1.2.-ESQUEMA GENERAL DEL PROCESO URBANÍSTICO A EFECTOS DE LA IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS IMPONIBLES RESPECTO DE LOS QUE SE PLANTEA EL CONFLICTO ITPO-IVA.

Para comprender el extenso elenco de hechos imponibles sujetos al IVA y/o al ITPAJD, que se van devengando a lo largo del proceso urbanístico, es necesario delimitar cada una de las fases en las que se estructura el mismo.

El siguiente esquema resume el proceso urbanístico completo, desde que un terreno está en situación de rural, hasta la finalización del mismo, mostrando las principales situaciones urbanísticas en las que se puede encontrar un inmueble en función de la fase del proceso urbanizador-promotor en la que se encuentre, y su calificación tributaria a efectos del ITPO-IVA.

Evidentemente este esquema no recoge todos los hechos imponibles en los que se produce el conflicto ITPO-IVA, sino solo los más habituales derivados directamente del proceso urbanístico habitual. Pero, en cualquier caso, creo que resulta muy ejemplarizante y todos los hechos imponibles afectados por el conflicto, tanto los mostrados en este esquema general como los que no, son analizados en los siguientes epígrafes.



Siguiendo este esquema, a lo largo de los siguientes epígrafes de este capítulo voy a ir descendiendo por el mismo, es decir, desde que un terreno está en situación de no urbanizable hasta las operaciones posteriores a su edificación, definiendo en cada fase los conceptos urbanísticos necesarios y resolviendo el conflicto ITPO-IVA en todos los posibles hechos imponderables que puedan producirse.

Por último, me referiré al deslinde ITPO-IVA en otras operaciones inmobiliarias no reflejadas en este esquema, tales como los arrendamientos, las relacionadas con los derechos reales sobre inmuebles, o los expedientes de dominio, entre otras.

IV.2.-DESLINDE ITPO-IVA EN LAS ENTREGAS DE TERRENOS

Una vez obtenida esta visión global del proceso urbanístico, dada la remisión sistemática que la legislación tributaria realiza a la legislación urbanística, además de su carácter supletorio, para efectuar el deslinde ITPO-IVA, es necesario delimitar los siguientes conceptos esenciales:

1º) Qué tipos de suelo distingue la legislación urbanística, entendidos como situaciones en las que se encuentra un suelo, es decir, como un concepto dinámico que puede variar, precisamente, como consecuencia de la actividad urbanística.

2º) Qué clase de actividad va a tener la consideración de obras de urbanización sobre un terreno por dotarle de los servicios mínimos necesarios para que esté en condiciones de acceder a una licencia para edificar.

IV.2.1.-CLASIFICACIÓN DEL SUELO

IV.2.1.1.- EL SUELO EN LEGISLACIÓN URBANÍSTICA

En relación al suelo, ya he apuntado la paradoja que supone que ni siquiera en este tema tan básico se ponen de acuerdo las legislaciones del suelo existentes en nuestro país, como muestra el ANEXO 7.

No obstante ese hecho no presenta en realidad graves problemas a efectos

prácticos dada la distribución competencial existente en España, ya que la tipificación establecida en el TRLS únicamente tiene efectos en el planeamiento general de la ordenación territorial que es competencia estatal, mientras que la tipificación establecida por cada CCAA es la que va a tener efectos prácticos en la ejecución de actividad urbanística. Pero no deja de ser negativo en mi opinión, en términos de claridad y seguridad jurídica que un mismo suelo se denomine de forma distinta a efectos urbanísticos según en qué lugar del Estado se encuentre.

Las clases de suelo se definen en el planeamiento general en función de su destino y usos permitidos, mientras que las situaciones de suelo se refieren a su situación fáctica real.

El TRLS distingue exclusivamente y a todos los efectos de su alcance, dos situaciones en las que se puede encontrar un suelo:

- El **suelo urbanizado** es todo aquel que, estando o no edificado, cuenta con las dotaciones y servicios requeridos por la legislación urbanística, y también aquél que pueda llegar a contar con los mismos sin más obras que las de conexión de las parcelas ya existentes a las instalaciones ya en funcionamiento. Por tanto tiene esta consideración todo aquel suelo que esté integrado de forma legal y efectiva a la red de dotaciones y servicios propios de los núcleos de población.
- Y el **suelo rural**, cuya denominación puede inducir a error ya que puede llevar a identificar este concepto como equivalente a suelo rústico, y en realidad queda definido por el TRLS por exclusión como cualquier suelo que no se incluya en la definición de urbanizado. Es decir, en él se incluye:
 - Suelo no urbanizable, por haber quedado preservado de esta actividad por la normativa por diversas causas. Es decir, sobre este suelo no se pueden realizar actuaciones de urbanización.
 - Suelo sobre el que se ha iniciado una actuación de urbanización que no ha finalizado; es decir, la legislación prevé que el suelo va

a ser urbanizado pero aún no han concluido las obras para proporcionarle las dotaciones y servicios propios de esta situación (equivaldría al concepto fiscal de suelo en curso de urbanización).

-Y cualquier otro suelo que no cumpla los requisitos para que se le considere suelo urbanizado

Dentro del suelo urbano existen tres usos posibles: residencial, industrial o terciario. Mientras que los usos posibles dentro del suelo rural dependen de si el mismo está calificado como protegido o como común.

El suelo urbano y el urbanizable se sectoriza. Un sector es el ámbito mínimo susceptible de ordenación pormenorizada. La sectorización sirve para delimitar ámbitos mínimos y racionales de planeamiento.

Una novedad interesante que se introdujo en 2013 a través de la LRRR, es el “complejo inmobiliario”. Es cierto que el TRLS ya se refería a esta figura¹¹⁸⁵ pero no exactamente de la misma manera ya que dentro de él cabían tanto los privados como los públicos, mientras que la LRRR los distingue y define¹¹⁸⁶ con una importante consecuencia en cuanto a los complejos inmobiliarios sobre dominio público.

La novedad consiste en considerar que un complejo inmobiliario comprende la desagregación del dominio público en suelo, vuelo y subsuelo¹¹⁸⁷.

En consecuencia, lo inherente al dominio público pasa a ser la nota de la afección al uso, utilidad o servicio público, no la titularidad pública.

De esta manera, sobre una misma parcela puede haber uso público y privado, es decir, se compatibilizan, pudiendo desafectarse tanto suelo, como vuelo o

¹¹⁸⁵ Artículo 17 TRLS-08: “se considera complejo inmobiliario todo régimen de organización unitaria de la propiedad inmobiliaria en el que se distingan elementos privativos, sujetos a una titularidad exclusiva, y elementos comunes, cuya titularidad corresponda, con carácter instrumental y por cuotas porcentuales, a quienes en cada momento sean titulares de los elementos privativos.”

¹¹⁸⁶ Artículo 2.5 de la LRRR

¹¹⁸⁷ Artículo 2.5 de la LRRR: “5.2 Complejo inmobiliario urbanístico: el integrado, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 17.4 del texto refundido de la Ley de Suelo, por superficies superpuestas, en la rasante y el subsuelo o el vuelo, destinadas a la edificación o uso privado y al dominio público”

subsuelo público para permitir el uso privado.

Un ejemplo típico son los aparcamientos en suelo de dominio público. Antes de la LRRR lo único que se podía edificar era un parking público y las plazas sólo se podían adquirir en régimen de cesión pero no se podía adquirir la propiedad. Sin embargo, a raíz de este cambio legislativo sí se puede, porque el suelo sigue siendo público, así como el vuelo, pero el subsuelo (suponiendo un parking subterráneo) pasa a ser privado

Por su parte, sin detenerme en las especialidades de cada CCAA porque harían este apartado innecesariamente extenso, todas ellas en la actualidad, entre las que se encuentra la Comunidad Valenciana, han seguido, con denominaciones más o menos ajustadas, la clasificación tradicional de la legislación urbanística en nuestro país (que recogía la anterior LS de 1998), que distingue tres situaciones en las que se puede clasificar el suelo: urbano, urbanizable y no urbanizable.

Me referiré por tanto solo a esta Comunidad Autónoma a título de ejemplo por haber introducido una novedad interesante.

Con anterioridad a la entrada en vigor de la LOTUP, la LUV-2005 distinguía cuatro categorías de suelo: no urbanizable, urbanizable programado, urbanizable sin programar y urbano. Esta clasificación ocasionaba algunos problemas especialmente en relación con el suelo urbanizable no programado dado que el mismo se definía como un suelo que el Plan General calificaba como apto para la urbanización pero que aún no se había incluido en ningún programa de actuación. En consecuencia a efectos de su uso, lo cierto es que realmente estos suelos eran no urbanizables puesto que sobre ellos solo se podían desarrollar aquellos usos propios de estos suelos.

En cambio, la LOTUP, retoma el concepto tripartito del suelo: urbano, urbanizable y no urbanizable, abandonando la referencia a la programación del suelo urbanizable, y pero de forma novedosa, lo desliga a la clasificación, y lo liga en cambio al concepto de zonificación como paso previo a la clasificación del suelo, es decir, los “zonifica” en función de los usos que se permiten sobre cada uno de ellos.

La “zonificación” es una técnica tradicional urbanística desarrollada en los

países anglosajones¹¹⁸⁸, pero inédita hasta este momento en nuestro país, que consiste en configurar, en primer lugar, la zonificación de rango estructural, entendida como la ordenación territorial y urbanística básica para cada parte del territorio, delimitando unidades diferenciadas por su distinta función territorial, a las que la ley denomina zonas de ordenación estructural.

Y, una vez efectuada esta ordenación de los distintos ámbitos territoriales, es inmediata su asimilación con el sistema de clasificación del suelo, en función de los usos permitidos sobre él. Así, la LOTUP dispone que el Plan General zonificará el territorio en función de sus características, valores y usos a implantar entre:

- Zonas rurales
- Zonas de suelo urbanizado
- Zonas de nuevo desarrollo o expansión urbana

De manera que la LOTUP, en su ANEXO IV contiene un catálogo de suelos, mientras que en su ANEXO V, contiene la ficha de los usos permitidos para cada una de las categorías recogidas en el anexo IV (zonificación).

Y, una vez zonificados, y en función de los usos posibles, clasifica los suelos como: urbanos, urbanizables y no urbanizables¹¹⁸⁹:

- Se considera **SUELO URBANO** los solares y los terrenos que el plan general estructural zonifique como zonas urbanizadas, de acuerdo con el artículo 25.2.b de la LOTUP. Dentro del suelo urbano se distingue entre suelo urbano consolidado y no consolidado. Las ZONAS DE SUELO URBANIZADO, según el uso

¹¹⁸⁸ GARCÍA DE ENTERRÍA Y PAREJO ALFONSO localizan su origen “en la segunda mitad del siglo XIX en las ciudades alemanas industriales del Ruhr”, atribuyendo la teorización de esta técnica al arquitecto alemán STÜBBEN. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y PAREJO ALFONSO, L., *Lecciones de Derecho Urbanístico*, Civitas, 1981, p.52.

¹¹⁸⁹ Artículo 28 de la LOTUP

predominante (más del 50%) se clasifican como: residencial; industrial; terciario y núcleo histórico.

Es importante resaltar por las implicaciones que puede tener en el conflicto ITPO-IVA, que también tiene la consideración de suelo urbano además de los solares y terrenos que cuentan con todos los servicios urbanísticos que prescribe la ley, los terrenos que cuenten parcialmente con estos servicios: que sean contiguos a los ya urbanizados y permitan la culminación de las tramas urbanas existentes siempre que no comprendan una extensión superior a una línea de manzanas edificables; o simplemente aquellos que presenten un déficit de urbanización o de dotaciones.

- Por su parte, el **SUELO URBANIZABLE** se define como aquellos terrenos zonificados como ZONAS DE NUEVO DESARROLLO o expansión urbana. Esta clasificación implica la mera aptitud de los terrenos para su urbanización, previa programación de los mismos.

Las diversas legislaciones urbanísticas de las CCAA utilizan diversas denominaciones para distinguir, por un lado, el suelo clasificado como urbanizable en el que el inicio de los expedientes de gestión puede ser inmediato (urbanizable programado o sectorizado) , del suelo urbanizable en el que el inicio de los expedientes de gestión sólo podrá tener lugar en aquellos casos en los que previamente se lleve a cabo la determinación de sectores o se aprueben programas de actuación urbanística. No obstante, la LOTUP ha rechazado esta clasificación, que si contenía la LUV de 2005 y que resultaba básica, entre suelo urbanizable programado y no programado.

La LOTUP define las ZONAS DE NUEVO DESARROLLO que, según su uso predominante (más del 50%) clasifica en: residencial, industrial o terciario.

- Por último, el **SUELO NO URBANIZABLE** (SNU) es aquel suelo zonificado como zona de suelo rural, que es todo aquel que, por sus características, se considera que debe quedar excluido del proceso de transformación urbanística

Las ZONAS DE SUELO RURAL, según el uso predominante (más del 50%) se clasifica como:

-COMUNES, en la que se permiten los siguiente usos:
agropecuario; de explotación de recursos naturales; y forestal¹¹⁹⁰.

-PROTEGIDAS, en la que se permiten los siguientes usos: agrícola;
natural¹¹⁹¹ (incluido el uso forestal protegido); por afecciones; y por
riesgos.

En relación con el SNU, un problema histórico y común en todo el país es la construcción ilegal de edificaciones sobre este suelo. Las fórmulas articuladas en las distintas CCAA para afrontar este problema son diversas desde la legalización de las mismas a la demolición. En la Comunidad Valenciana, antes de la LOTUP se introdujo una DT que establecía un plazo pero la LOTUP ha introducido un régimen para legalizar viviendas consolidadas a partir de tres, a través de un plan especial, dentro del régimen general para SNU.

Ahora bien es muy importante resaltar que el hecho de que sobre un suelo existan y se legalicen construcciones no convierte en ningún caso a dicho suelo en urbanizado o urbano. Sigue siendo SNU pero sobre él se permiten determinados usos, muchas veces sometidos a un plazo. Es decir, la categoría del suelo no cambia por el uso que le den sus propietarios, esto solo lo puede hacer la reclasificación o recalificación del suelo que es una potestad pública.

¹¹⁹⁰ El concepto de zona forestal se define en la Ley de montes estatal de manera que si una zona cumple la definición, automáticamente queda clasificada como monte y debe limitarse los usos del suelo exclusivamente a los permitidos en este tipo de suelo protegido

¹¹⁹¹ En relación con los marjales o zonas húmedas, a partir de la Ley 11/94 (artículo 15) deben clasificarse obligatoriamente como zona no urbanizable y protegida. El problema que envuelve a estas zonas es el de su calificación misma como marjal. En este sentido, inicialmente un suelo tenía esta calificación simplemente con cumplir los parámetros técnicos de marjal. Posteriormente se modificó esta calificación por el sistema de catálogo de manera que las zonas húmedas lo eran y, en consecuencia, gozaban de la protección, solo si estaban incluidas en el catálogo. No obstante a pesar de este cambio y con acierto, la jurisprudencia sigue fallando en favor del criterio técnico, es decir, que con independencia de que una zona esté catalogada como una zona húmeda o no, si técnicamente cumple la definición técnica de zona húmeda, obligatoriamente debe calificarse como suelo no urbanizable protegido de la actividad urbanística. Vid. por ejemplo la Sentencia del TS, de 24 de febrero de 1959, recurso núm. 5077/2001 (ROJ: STS 3034/2004).

La Jurisprudencia de la Sala 3ª del TS, ordena la demolición en el caso de que estas construcciones estén sobre zona protegida¹¹⁹², dominio público (costa, etc.)¹¹⁹³, o simplemente si han sido construidas sin licencia¹¹⁹⁴.

Sin embargo, esta conclusión parece chocar frontalmente con la postura de la Sala 1ª del mismo Tribunal que considera al tercero de buena fe que adquiere una de estas construcciones ilegales intocable¹¹⁹⁵. Si bien, este criterio es muy discutible según el propio TS¹¹⁹⁶, ya que la información sobre si un suelo es o no edificable es pública, con independencia de que se haya edificado sobre el e incluso registrado la construcción. Lo cierto es que el problema de la gran cantidad de construcciones ilegales edificadas en nuestro país desde tiempo inmemorial está pendiente de resolución definitiva dado que la solución legalmente más correcta que, en muchos casos, sería la demolición, raramente se llega a ejecutar.

Al margen de estas irregularidades que afectan al SNU, los usos autorizables sobre suelo no urbanizable, siempre y cuando lo prevea la zonificación, se pueden desarrollar únicamente mediante dos vías: o mediante licencia municipal, o mediante Declaración de Interés Comunitario (en adelante DIC)¹¹⁹⁷.

El tema de las DIC es sin duda peligroso, porque, en definitiva, supone una autorización excepcional, pero autorización al fin y al cabo, a edificar o instalar sobre SNU. Es cierto que se han establecido controles o límites a las DIC en la LOTUP:

-Así, por un lado, con carácter previo a la DIC está el trámite obligatorio de la DIM, que implica la necesaria emisión de un informe de impacto medioambiental por la Consellería de Medio ambiente. Aquí surge un problema, ya que la ley estatal, la Ley 21/2013 dispone que el informe de

¹¹⁹² Auto de la Sala 3ª, Sección 1ª, de 9 de junio de 2015, recurso núm. 4152/2014 (ROJ: ATS 6529/2015) que ordenaba demoler una construcción realizada en SNU especialmente protegido

¹¹⁹³ Sentencias del TS, Sala 3ª, Sección 5ª de 4 de octubre de 2006, recurso núm. 6432/2004 (ROJ: STS 6446/2006)

¹¹⁹⁴ Sentencias del TS, Sala 3ª, Sección 5ª de: 29 de diciembre de 2010, recurso núm. 500/2008 (ROJ: STS 7038/2010); 19 de marzo de 2015, recurso núm. 1065/2013 (ROJ: STS 2253/2015); y 23 de septiembre de 2015, recurso núm. 227/2015 (ROJ: STS 4018/2015); entre otras.

¹¹⁹⁵ REVUELTA PÉREZ, I., "Demoliciones urbanísticas y buena fe dominical", *Revista de urbanismo y edificación*, núm. 24, 2011, pp.97 a 112.

¹¹⁹⁶ Sentencias del TS, Sala 3ª, Sección 5ª, de: 12 de mayo de 2006, recurso núm. 10190/2003 (ROJ: STS 3152/2006); 26 de septiembre de 2006, recurso núm. 8712/2003 (ROJ: STS 6513/2006); y 4 de octubre de 2006, recurso núm. 6432/2004 (ROJ: STS 6446/2006)

¹¹⁹⁷ Las DIC se regulan en los artículos 24 a 27, y 32 de la LOTUP.

impacto medioambiental, mientras que la LOTUP supedita la tramitación de la DIC a la obtención de este informe que, por tanto, es obligatorio. En este caso, aunque la norma autonómica aumente las garantías, por primacía de la ley estatal, en principio debe concluirse que en estos momentos dicho informe es potestativo. No obstante, de acuerdo con la jurisprudencia del TC, como lo que hace es aumentar el nivel de protección, se puede entender que, en determinados casos esté justificado que se exija el informe medioambiental antes de conceder la DIC. En este sentido solo resta esperar, bien los pronunciamientos del TC sobre esta cuestión en los casos que en estos momentos hay planteados ante él; o bien a que se apruebe la Ley que debe trasponer a nuestro ordenamiento la última Directiva comunitaria sobre medio ambiente y en la misma se disponga que este trámite previo es obligatorio.

-Y por otro lado, puede evitarse que una DIC ya concedida se lleve a cabo, a través de los requisitos de licencia ambiental y de actividad que se exigen. En la medida en que estas licencias pueden denegarse se podría impedir la actuación sobre SNU a pesar de haberse concedido la DIC.

Con independencia de la denominación exacta que le atribuya la legislación urbanística a cada tipo de suelo, de lo visto hasta aquí hay que destacar dos conclusiones importantes a efectos del conflicto tributario analizado:

1ª) La clasificación de un suelo como urbanizable por un Plan General no implica que el mismo haya sido objeto de obra de urbanización alguna, sino simplemente la mera aptitud de los terrenos para su urbanización.

Las consecuencias fiscales de este hecho son relevantes, como expondré más adelante.

2ª) Las obras que, en términos generales, tienen la consideración de obras de urbanización, son aquellas destinadas a dotar a un terreno de los siguientes servicios, o dicho de otra forma, aquellas que impliquen la transformación de un suelo rural (según TRLS) en solar:

-Acceso rodado por vía pavimentada

-Evacuación de aguas residuales a la red de alcantarillado conectada con estación depuradora de aguas residuales

-Suministro de agua potable y energía eléctrica adecuada a las unidades edificatorias previsiblemente edificables sobre los solares resultantes de las obras

-Acceso peatonal, encintado de aceras y alumbrado público en, al menos, una de las vías a que dé frente la parcela

De manera que, para que el suelo alcance la situación de urbanizado, será necesario que cuente con las dotaciones y servicios propios de los núcleos de población, de modo que las parcelas resultantes puedan contar con ellos sin otras obras que las conexiones a las instalaciones ya en funcionamiento. La repercusión de esta conclusión en el análisis que estoy realizando es muy importante, ya que en el ámbito tributario un criterio de deslinde esencial se establece con base en que se hayan iniciado o no **operaciones materiales de urbanización** pero la norma tributaria no define este concepto y la jurisprudencia lo ha interpretado de forma desigual. Y del traslado de la definición urbanística al ámbito tributario se extrae en mi opinión un criterio esencial: sólo podrán considerarse operaciones materiales de urbanización aquellas cuyo objetivo sea dotar a los terrenos de las dotaciones y servicios mínimos que enumera la norma urbanística para considerar que el terreno va a adquirir, como consecuencia de dichas obras, la condición de edificable.

IV.2.1.2.- EL SUELO EN LA LEGISLACIÓN FISCAL

De lo visto ahora se concluye que la normativa urbanística es ciertamente compleja, pero no puede acusársela de indefinida, ya que el tratamiento de las instituciones, sistemas y agentes que intervienen en la urbanización es ciertamente exhaustivo. A pesar de ello, existen varias causas que explican la dificultad con la

que se ha enfrentado el Legislador tributario para tratar de ya no extrapolar, sino siquiera adaptar los conceptos definidos por la legislación urbanística a la fiscal.

Por un lado, no hay que olvidar que estamos ante dos materias de gran complejidad técnica que requieren del dominio de conocimientos complejos, concretos y no relacionados directamente entre ellos. Pero quizá la causa más importante sea, sin duda, la distinta finalidad de ambas ramas legislativas.

Estas dificultades han provocado, en definitiva, que los términos empleados por la legislación fiscal no sean los mismos que los de la urbanística y que las reformas realizadas en ésta última disciplina no hayan encontrado su respuesta en la normativa fiscal, por un lado, porque las reformas provienen de las 17 CCAA y, por otro, porque se suceden con relativa frecuencia en el tiempo por lo que es realmente complicado que una norma fiscal estatal, y armonizada a nivel comunitario, pueda adaptarse a todos estos cambios.

Hecha esta precisión, desde el punto de vista fiscal, las clases de terrenos a efectos de la calificación tributaria de su transmisión, proviene esencialmente del apartado 20 del artículo 20.1 LIVA, de acuerdo con el cual podemos distinguir 3 categorías de terrenos:

1ª) Terrenos rústicos y no urbanizables

2ª) Terrenos en curso de urbanización

3ª) Terrenos edificables

Como ejemplo de la discrepancia que he apuntado, se puede observar que los terrenos fiscalmente clasificables en estas categorías, para la legislación urbanística estatal, serían todo suelo rural, mientras que en la mayoría de las Comunidades Autónomas la categoría 1ª sería suelo rural o rústico, mientras que la categoría 2ª se correspondería con el suelo urbanizable.

La principal controversia se refiere a la determinación del momento exacto en que un terreno deja de considerarse rústico para empezar a considerarse en curso de urbanización, y cuando deja de considerarse en curso de urbanización para pasar a considerarse como urbanizado o edificable, dado que la tributación varía ostensiblemente de un supuesto a otro.

En este sentido la Sexta Directiva del IVA dispone¹¹⁹⁸ que “serán considerados como terrenos “edificables” los terrenos urbanizados o no, que se definan como tales por los Estados miembros”.

Con esta premisa, a efectos de deslinde entre el ITPO-IVA, los terrenos se calificarán en alguna de las siguientes categorías: rústicos, en curso de urbanización, y urbanizados o edificables:

- TERRENOS RÚSTICOS

No se pueden extrapolar pura y simplemente los conceptos urbanísticos al ámbito tributario, de manera que, a efectos fiscales, entenderemos que es rústico todo terreno sobre el que no se ha iniciado ninguna obra material de urbanización, incluso aunque los mismos se hayan incluido en un programa de actuación urbanística y se haya aprobado la reparcelación, siguiendo el criterio del TS y de la DGT.

- TERRENOS EN CURSO DE URBANIZACIÓN

Sin olvidar la gran disparidad de opiniones relativas al momento en que un terreno puede empezar a considerarse como en curso de urbanización, en general se puede concluir que, a efectos fiscales, se considerarán en curso de urbanización aquellos terrenos que no son edificables pero a los que se ha comenzado a incorporar un valor añadido como consecuencia de la realización de la ejecución de las dotaciones y los servicios mínimos establecidos en la normativa urbanística para que se pueda edificar en ellos; siendo ésta la justificación de que su entrega se haya diseñado como excepción a la exención prevista en el artículo 20.1.20 LIVA para los terrenos rústicos.

¹¹⁹⁸ Artículo 12 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA

El mayor problema estriba en la determinación del momento exacto en el que comienza a incorporarse dicho valor añadido al terreno, ya que podemos encontrar posturas divergentes: desde la AN según la cual basta con que el terreno quede incluido en un programa de actuación urbanística; a la postura del TS que requiere el inicio de obras materiales de ejecución; y la DGT que sigue la postura del TS pero va más allá, ya que requiere la repercusión y el pago de las cuotas de urbanización, no siendo suficiente que se hayan realizado actuaciones materiales o físicas sobre los terrenos.

La definición de un terreno como “en curso de urbanización” ha sido una cuestión extremadamente polémica a nivel doctrinal y jurisprudencial.

A continuación analizaré los criterios establecidos por cada uno de estos órganos que se pueden sintetizar en los siguientes: la Audiencia Nacional atiende esencialmente al estado urbanístico del terreno y, frente a ella, encontraríamos la del Tribunal Supremo y la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, que atienden a la verdadera naturaleza tributaria de la operación, siendo esta última postura en mi opinión la más acertada por los motivos que expondré a continuación. El Tribunal Económico Administrativo Central, como viene siendo habitual, ha bailado entre ambas posturas de forma intermitente.

Comenzando con el análisis de la postura inicial adoptada por la **AN**, ésta estableció, en numerosas Sentencias¹¹⁹⁹, que la situación de “en curso de

¹¹⁹⁹ Sentencias de la AN, de 22 de abril de 1997 (JT\1997\489); y 2 de abril de 1998 (JT\1998\757), si bien esta fue anulada por Sentencia del TS, de 19 de abril de 2003, recurso núm. 5288/1998 (ROJ STS 2735/2003; RJ\2003\4010). Y Sentencias de la AN, de 16 de mayo de 2000 (JT\2000\1966); de 1 de junio de 2001 (JT\2001\1602); 19 de abril de 2003 (RJ\2003\4010); o Concretamente, en su Sentencia de 16 de mayo de 2000 dispone que: *“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.* En este sentido el propio Tribunal Supremo en Sentencia de fecha 15 de febrero de 1994, expone que: *«el proceso urbanizador está constituido por un conjunto de actuaciones íntimamente entrelazadas y concatenadas, hasta tal punto que si no se dan todos los presupuestos escalonados de su progresiva materialización y concreción, las expectativas que los mismos van*

urbanización” se produce, entre otras causas, cuando existe un plan parcial en curso de ejecución, de manera que no se exige que se haya producido una transformación material del terreno, sino que estarían comprendidos también aquellos supuestos en los que se han aprobado definitivamente los instrumentos del planeamiento urbanístico, que suponen la adquisición del derecho a urbanizar. Por lo tanto, a juicio de la AN para que un terreno se considere en curso de urbanización, basta con que se incluya en un plan de actuación urbanística o, dicho de otra forma, que exista la mera intención exteriorizada de que se va a urbanizar.

En mi opinión, las conclusiones de la AN son muy desacertadas, ya que se limitan a interpretar la normativa urbanística de forma forzada para aplicarla a supuestos tributarios, con consecuencias enormemente negativas ya que provoca una calificación tributaria de las operaciones contraria a la naturaleza tributaria del IVA y a los objetivos del sistema fiscal en general. Y, lo cierto, es que, a raíz de la STS de 8 de noviembre de 2004¹²⁰⁰, la AN ha asumido el criterio del TS al respecto¹²⁰¹.

Por su parte, el **TEAC** en numerosas Resoluciones ¹²⁰² estableció como requisito para calificar un terreno como en curso de urbanización **el inicio de forma efectiva de las actuaciones materiales de urbanización**.

Si bien, en 2003, cambió este criterio¹²⁰³, al excluir la exención del IVA en el supuesto examinado, basándose en que había tenido lugar la aprobación definitiva

delimitando no llegan a conformar un derecho tutelante ni a efectos indemnizatorios». [...] Dicha deducción ha de ser traída al ámbito del IVA, y así lo hizo esta Sala en las citadas sentencias, cuando entendió que la existencia del Plan Parcial suponía el estadio «en curso de urbanización» y que los terrenos sobre los que existía Plan Parcial y Junta de Compensación estaban en curso de urbanización a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. “

¹²⁰⁰ STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 8 de noviembre de 2004, recurso núm. 2327/1999 (ROJ: STS 7154/2004; RJ\2004\7796)

¹²⁰¹ Sentencias de la AN, de 17 de junio de 2009, recurso núm.165/2008 (ROJ: SAN 3263/2009); de 11 de octubre de 2012, recurso núm. 518/2011 (ROJ: SAN 4014/2012); y de 27 de febrero de 2013, recurso núm. 354/2011 (ROJ: SAN 877/2013); entre otras.

¹²⁰² Resoluciones de 23 de marzo de 1995 (JT\1995\627), 22 de junio de 1995 (JT\1995\1103), 30 enero de 1997 (JT\1997\311), 10 de julio de 1998 (JT\1998\1678) y 21 de octubre de 1998 (JT\1998\1868 y 1869).

¹²⁰³ Resolución de 5 noviembre 2003 (JT\2004\314).

del proyecto de urbanización y también se había formalizado acta de inicio y comprobación del replanteo para comenzar las obras de urbanización. Y posteriormente, en el 2005¹²⁰⁴, retomó el criterio original, con acierto en mi opinión. Si observamos el lapso temporal de estas Resoluciones resulta difícil de justificar tanto cambio de criterio en tan poco tiempo.

Frente a estos criterios divergentes, incluso emitidos desde el mismo órgano, el **TS** ha defendido en múltiples Sentencias¹²⁰⁵, con mayor uniformidad, que el criterio para considerar un terreno en curso de urbanización a efectos de la tributación ITPO-IVA, **la realización de operaciones materiales de transformación física de los terrenos**¹²⁰⁶, y no a las actuaciones jurídico-administrativas, atendiendo al verdadero espíritu de la norma tributaria¹²⁰⁷.

¹²⁰⁴ Resolución del TEAC, de 13 de octubre de 2005 (JT\2006\123).

¹²⁰⁵ Destacan las Sentencias del TS, todas de la Sala 3ª, Sección 2ª de: 19 de abril de 2003, recurso núm. 5288/1998 (ROJ STS 2735/2003; RJ\2003\4010); 11 de octubre de 2004, recurso núm. 7938/1999 (ROJ: STS 6363/2004; RJ\2004\6819); 8 de noviembre de 2004, recurso núm. 2327/1999 (ROJ: STS 7154/2004; RJ\2004\7796); 2 de Noviembre de 2005, recurso núm. 1591/2000 (ROJ: STS 6686/2005) ; 21 de junio de 2006, recurso núm. 3330/2001 (ROJ: STS 5026/2006); 29 de Noviembre de 2006, recurso núm. 5002/2001 (ROJ: STS 8640/2006); 23 de enero de 2007, recurso núm. 563/2001 (ROJ: STS 331/2007); y 3 de abril de 2008, recurso núm. 3914/2002 (ROJ: STS 1658/2008; RJ\2008\2030); reiteradas en numerosas Sentencias posteriores, como la de 24 de Marzo de 2011, recurso núm. 5723/2006 (ROJ: STS 2116/2011) ; 2 de Abril de 2012, recurso núm. 4842/2008 (ROJ: STS 2598/2012); o la de 20 de octubre de 2014, recurso núm. 1176/2012 (ROJ: STS 4108/2014) en la que no se acepta que unas obras de demolición pudieran considerarse operaciones de transformación con base en el lapso temporal transcurrido, concluyendo que la transmisión por un propietario de una parcela aportada a una Junta de Compensación a una entidad mercantil dedicada a la urbanización quedaba no sujeta al IVA y sujeta al ITPO, por no tener el transmitente la condición de empresario a efectos del IVA.

¹²⁰⁶ De conformidad con la STS, de 3 de abril de 2008, recurso núm. 3914/2002 (ROJ: STS 1658/2008; RJ\2008\2030) : *“Existe una remisión de la ley del IVA a la normativa urbanística, que supone el que sólo cuando media el acto de intervención administrativa que se concreta en la licencia de edificación pueda hablarse de un terreno apto para la edificación. Y que, por el contrario, ni un convenio urbanístico, ni un Plan parcial ni un Proyecto Urbanístico, constituyen, en puridad de principios, una licencia o autorización administrativa, ni suponen el particular control administrativo por virtud del cual, previa comprobación de las condiciones establecidas en el Ordenamiento urbanístico, se permite la edificación. Pero no existe en la Ley de IVA una interpretación auténtica de lo que, a efectos de la exención del IVA, ha de entenderse por “terrenos urbanizados o en curso de urbanización”. Pero sí existe una noción o interpretación judicial de los mismos, según la cual se trata de expresiones con sentido diferente al estrictamente jurídico, de manera que solo merecen tal consideración aquellos terrenos en los que existen operaciones materiales de transformación física de los terrenos.”*

¹²⁰⁷ Sentencia del TS, de 11 de octubre de 2004, recurso núm. 7938/1999 (ROJ: STS 6363/2004; RJ\2004\6819): “ Tuvo esta Sala ocasión de señalar, en sentencia de 19 de abril de 2003 (RJ 2003, 4010) , la siguiente justificación de su doctrina: «Es muy reveladora, a los efectos del presente estudio, lo que se dice en este aspecto en la Exposición de Motivos de la Ley 30/1985 (

Además, el Alto Tribunal, en su Sentencia de 19 de abril de 2003, anula de forma expresa el criterio de la AN (anulación de la Sentencia de la AN de 2 de abril de 2004) al disponer que: “**el hecho de que un proyecto de urbanización esté en fase de ejecución, en el sentido urbanístico del término, para lo cual es relevante, por supuesto, que exista Junta de Compensación, no es bastante para declarar la exención, pues lo que prima es la preparación material del suelo para la construcción de viviendas.** “ (El subrayado es mío).

Por último, la **DGT**, sintetizando la postura del TS, ha establecido en diversas Resoluciones a Consultas, recoge una serie de criterios, entre los que destacan por su claridad los siguientes:

1º) El concepto de urbanización excluye 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 se considera en curso de urbanización un terreno respecto del que 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 urbanizado¹²⁰⁸.

2º) El proceso urbanizador se entenderá iniciado **cuando comience la ejecución de las obras de urbanización** consistentes en transformar el suelo rústico en urbanizado y, en consecuencia, el concepto de urbanización excluye

RCL 1985, 1984, 2463) , del IVA, epígrafe V, Exenciones, en el que se afirma que «siguiendo los criterios establecidos en el artículo 13, B), h), de la Sexta Directiva, la Ley exonera las entregas de terrenos que no sean inmediatamente aptos para la edificación. Con el fin de evitar la ruptura de la cadena de deducciones en las fases intermedias del proceso de producción de edificaciones, se dispone que la exención no se extenderá a los terrenos en los que existan edificaciones en curso de construcción ni a las primeras transmisiones de terrenos urbanizados. “

Y al inicio del párrafo siguiente se destaca que la finalidad de esta medida responde al criterio de "someter a gravamen efectivo exclusivamente el proceso de producción de las edificaciones", por lo que a continuación se justifica la exoneración de las segundas y ulteriores transmisiones de edificaciones, cuyo proceso de construcción hubiese concluido, en concordancia con lo establecido en el artículo 13, B), g), de la Sexta Directiva (LCEur 1977, 476) ». Por tanto, el hecho de que un proyecto de urbanización esté en fase de ejecución, en el sentido urbanístico del término no es bastante para declarar la exención, pues en ésta lo que prima es la preparación material del suelo para la construcción de viviendas.”

¹²⁰⁸ En la Contestación no vinculante de la DGT a la Consulta núm. 0702-09, de 3 de abril, remite expresamente a las SSTS

todos aquellos estadios previos que, si bien son necesarios para llevar a cabo las labores de urbanización, no responden estrictamente a la definición indicada. Y en este sentido sienta una regla muy importante: que no se considera "en curso de urbanización" un terreno respecto del que se han realizado estudios o trámites administrativos aunque estos sean necesarios para comenzar las obras de urbanización¹²⁰⁹.

3º) Sobre los requisitos que convierten al propietario de un terreno en urbanizador y, por tanto, sujeto pasivo del IVA "es la satisfacción de los costes de urbanización del citado terreno"¹²¹⁰, teniendo en cuenta los siguientes requisitos sobre el abono de los mismos¹²¹¹:

a) Si las derramas al agente urbanizador se abonan en metálico, que se hayan satisfecho la primera derrama correspondiente a la prestación de los servicios de urbanización. Hay que incidir en el hecho de que deben pagarse las cuotas, no basta con que se repercutan.

b) Mientras que si las derramas al agente urbanizador se abonan en especie, que se produzca la inscripción registral del proyecto de reparcelación aprobado por la Administración Local .

En definitiva, la DGT concluye que los propietarios de los terrenos afectados por una unidad de ejecución no se convierten en empresarios o profesionales mientras no se les incorporen los costes de urbanización a dichos terrenos, no siendo suficiente que los terrenos se incluyan en un proceso urbanístico, ni tampoco que se hayan iniciado trámites administrativos previos y necesarios al inicio de las obras, sino que éstas han de haber comenzado y los propietarios han de haber empezado a pagar por ellas (si el pago es en metálico) o se debe haber inscrito la reparcelación (si el pago es en especie).

¹²⁰⁹ Resolución de la DGT núm.V1172-05 de 17 de junio, reiterada entre otras en la Resolución núm. V2965-14 de 3 de noviembre

¹²¹⁰ Resolución de la DGT núm. V0384-05, de 9 de marzo.

¹²¹¹ Resolución de la DGT núm.V1175-05 de 17 de junio

En definitiva, la DGT concluye que los propietarios de los terrenos afectados por una unidad de ejecución no se convierten en empresarios o profesionales mientras no se les incorporen los costes de urbanización a dichos terrenos, no siendo suficiente que los terrenos se incluyan en un proceso urbanístico, ni tampoco que se hayan iniciado trámites administrativos previos y necesarios al inicio de las obras, siendo este el criterio que comparto y por tanto, voy a tomar como base para efectuar el deslinde entre el ITPO-y el IVA en las transmisiones de terrenos.

- TERRENOS EDIFICABLES

Por último estarían los terrenos edificables. En este caso, sí podemos acudir a la legislación urbanística para determinar qué se entiende por terreno edificable, ya que la norma tributaria remite de forma expresa a la urbanística¹²¹².

De acuerdo con esta remisión se consideran terrenos edificables: los **solares** -tal como se definen en la normativa urbanística estatal y autonómica-; los **terrenos aptos para la edificación** -cuando se haya concedido la correspondiente licencia para edificar-; y **otros suelos** -que, no siendo urbanos, dispongan excepcionalmente de licencia para edificar¹²¹³-.

Hay que destacar que no es lo mismo un terreno urbanizado que un terreno edificable y que esta polémica no es exclusiva de nuestro país sino que se ha producido evidentemente en otros Estados miembros. La base de este problema se encuentra en que la Sexta Directiva establece el régimen de IVA para terrenos edificables pero luego se remite para la definición del concepto a la legislación de los Estados miembros¹²¹⁴. Y, en uso de esta habilitación cada Estado miembros ha definido el concepto identificándolo en algunos casos con el

¹²¹² Artículo 20.1.20 LIVA: “[...] A estos efectos, se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanísticas, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada por la correspondiente licencia administrativa.”

¹²¹³ La legislación urbanística recoge dos supuestos en los que puede darse esta situación excepcional: cuando mediante la licencia se autorizan la urbanización y edificación simultáneas - como ocurre en el suelo industrial-; y cuando sobre suelo no urbanizable se autorizan edificaciones aisladas destinadas a vivienda familiar o a instalaciones de utilidad pública o a interés social.

¹²¹⁴ Según la letra b) del apartado 3 del artículo 4 de la Sexta Directiva del IVA: “serán considerados como terrenos edificables, los terrenos urbanizados o no, que se definan como tales por los Estados miembros.”

de “terreno urbanizado”, lo cual choca según la jurisprudencia comunitaria¹²¹⁵, con la Sexta Directiva que expresamente al referirse a los terrenos edificables señala que estos son aquellos terrenos “urbanizados o no”, de lo que claramente se infiere que puede darse un terreno urbanizado que sea edificable, aunque no sea lo más habitual.

La distinción con base en el derecho urbanístico español es clara aunque la prueba del estado no es ni mucho menos una cuestión pacífica. A grandes rasgos, un terreno urbanizado es aquel en el que han concluido totalmente las obras de urbanización necesarias para destinarlo al uso previsto en el planeamiento (dotación de servicios mínimos requeridos para el uso previsto). Mientras que un terreno edificable sería aquel apto para edificar, de acuerdo con el planeamiento vigente o la licencia concedida.

Por tanto, la mera capacidad de obtención de la licencia para edificar o la calificación de un terreno como solar implica que, en estos terrenos, la actuación de urbanización ya ha concluido, y, por tanto, el mismo está preparado para ser objeto de promoción de construcciones sobre él. Esta es la postura defendida por la DGT¹²¹⁶, que no duda en afirmar que “se estima que un terreno está urbanizado cuando los servicios de urbanización se han llevado a cabo en el mismo y han sido finalizados”.

No obstante esta afirmación, no existe unanimidad sobre si basta esta mera capacidad, como defiende la DGT, para que se pueda aplicar la tributación prevista para terrenos edificables (sujeción sin exención) o, por el contrario, se requiere como requisito imprescindible la obtención de la licencia para ello¹²¹⁷.

¹²¹⁵ Sentencia del TJCE, de 28 de marzo de 1996, Caso C-468/93, Gemeente Emmen contra elastingdienst Grote Ondernemingen

¹²¹⁶ Entre otras en la Resolución núm. V2965-14 de 3 de noviembre

¹²¹⁷ Así por ejemplo el TSJ de Castilla La Mancha, en Sentencia de 19 de abril de 1996 (JT\1996\428), en el caso de una entrega de un terreno industrial, entre dos empresarios, en la que fue el adquirente el que, después de adquirir el terreno, realizó todas las gestiones para obtener la licencia de edificación, concluyó que en el momento de la adquisición el terreno era no edificable al carecer de licencia y, por tanto, su entrega estaba exenta por el art.20.1.20 LIVA. Sin embargo, el mismo Tribunal, en Sentencia de 7 de enero de 2000, recurso núm.1384/1997, Resolución núm.8/2000 (ROJ: STSJ CLM 31/2000; JT\2000\224) cambia el criterio en una operación aparentemente similar, pero en la que se había establecido como condición resolutoria la no obtención de la licencia para edificar. En este caso, el Tribunal entiende que, aunque en el momento de la cesión el suelo industrial era no edificable, la cesión se realiza expresamente con ánimo de construir, por lo que declara la misma sujeta y no exenta del IVA, porque la realidad

En mi opinión el criterio de la DGT es correcto, pero su verificabilidad práctica resulta difícil. Es por ello que parece más práctico el criterio de la obtención de licencia de edificabilidad como medio de prueba de que realmente ha finalizado el proceso urbanizador sobre el terreno. El problema es que la tramitación de las licencias es un trámite que tiene un coste económico y temporal y que además, está sujeto a estrictos plazos de inicio y finalización de la obras y sujetas a caducidad.

Es por ello que mi opinión debe permitirse la prueba de que el terreno está completamente urbanizado por cualquier medio de prueba admisible en Derecho (dictamen de perito por ejemplo) y no solo con la

A primera vista puede parecer que esta controversia no tiene relevancia dado que el deslinde ITPO-IVA va a ser el mismo, ya se considere que el terreno es edificable o en curso de urbanización: sujeción sin exención al IVA, pero, como se verá en los epígrafes correspondientes no siempre es así dado que en ambos casos, aunque en muchos análisis se obvie, debe comprobarse siempre el cumplimiento de los tres requisitos de sujeción al IVA y estos no se cumplen en todos los supuestos.

Con base en el esquema del proceso urbanístico contenido en el epígrafe IV.1.2., y partiendo siempre del cumplimiento de los requisitos de sujeción al IVA de la entrega, para analizar la tributación de la transmisión de los diferentes tipos de terrenos señalados hay que tener presentes varias premisas:

1º) La clasificación de un suelo como urbanizable por un Plan General no implica que el mismo haya sido objeto de obra de urbanización alguna, sino simplemente la mera aptitud de los terrenos para su urbanización, previa programación de los mismos.

2º) La transmisión de un terreno sujeta al IVA puede quedar fuera del ámbito de este impuesto por la aplicación de alguna de las exenciones contempladas en la Ley, bien las recogidas en los apartados 20 y 21 del artículo 20.1 LIVA -

económica del negocio era la cesión de un terreno edificable.

justificadas en la no incorporación de valor añadido al terreno, es decir, se trata de exenciones puramente inmobiliarias-; o bien la exención técnica del apartado 24 del mismo precepto. Las primeras son susceptibles de renuncia, en los términos y con las condiciones del artículo 20.Dos LIVA, mientras que la última no es susceptible de renuncia. Teniendo en cuenta que, en caso de concurrencia de ambas exenciones la segunda cede ante la primera.

3º) A efectos tributarios, no sólo hay terrenos rústicos, en curso de urbanización, y edificables, sino que, en el largo proceso urbanístico desde que un terreno rústico se convierte en edificable, existen múltiples situaciones transitorias provocadas por los diferentes trámites administrativos y ejecutivos que deben realizarse, y en cualquiera de ellas puede producirse la entrega del terreno o de los derechos de aprovechamiento correspondientes al mismo.

IV.2.2.-DESLINDE ITPO-IVA EN LAS ENTREGAS DE TERRENOS RÚSTICOS Y NO EDIFICABLES

En el caso de que aún no se haya realizado ninguna actuación urbanística material, nos encontraríamos en puridad ante una transmisión de un terreno rústico o no edificable, si bien, como analizaré en un punto de este epígrafe, se han podido incorporar diversas construcciones a estos terrenos de manera legal o ilegal, supuesto contemplado también en el apartado 20º del artículo 20.Uno de la LIVA.

En caso de que un terreno rústico haya accedido a algún tipo de programación urbanística ya concluí que, aunque no existe unanimidad, en general se acepta que la mera inclusión no atribuye a su propietario la condición de urbanizador ni al terreno la condición de en curso de urbanización.

Sin embargo, no hay que olvidar que la AN estima que la mera inclusión en un programa de actuación urbanística ya implica que se le está incorporando un valor añadido y, aunque, en la práctica, es cierto que en épocas de expansión inmobiliaria pueda parecer que es así, -es decir, que si se compara el valor de un terreno antes y después de que quede incluido en un programa de actuación urbanística, este se haya incrementado-, este incremento responde en mi opinión a la pura especulación,

y no realmente a que se le haya dotado de un valor añadido, ya que dicha inclusión implica una mera expectativa de que dicho incremento de valor se produzca efectivamente cuando finalice el proceso urbanizador.

Por lo tanto, rechazando este argumento, la entrega de un terreno incluido en un plan de actuación sobre el que aún no se ha iniciado ninguna operación material de urbanización tiene el mismo régimen fiscal a efectos del deslinde ITPO-IVA que un terreno rústico o no edificable que no haya accedido a este estadio previo a la urbanización.

En cualquier caso, en este epígrafe me limitaré a resumir los aspectos esenciales de la calificación tributaria de las entregas de este tipo de terrenos, en la medida en la que pueden resultar de utilidad a la hora de analizar los supuestos problemáticos que surgen desde el momento en que se inicia la transformación urbanística de un terreno.

IV.2.2.1.-REQUISITOS SUBJETIVO Y OBJETIVO DE SUJECCIÓN AL IVA

Las especiales características de los terrenos calificados como rústicos limita considerablemente las posibles actividades que puede realizar una persona en ellos para que pueda considerarse al sujeto empresario habitual a efectos de IVA y el terreno afecto a su actividad.

El caso más claro y común es el empresario agrícola o ganadero, requiriéndose alta censal en la actividad como prueba. En el caso de estos empresarios, hay que tener en cuenta que, si son personas físicas, normalmente estarán acogidos al Régimen especial de agricultura, ganadería y pesca, regulado en los artículos 124 a 134 bis LIVA caracterizándose por ser un régimen muy simplificado en el que se libera a los contribuyentes, atendiendo a las especiales características de su actividad y la situación del sector, de la mayoría de las obligaciones relacionadas con el impuesto, y especialmente las obligaciones de liquidación, repercusión o pago del Impuesto, salvo en ciertos casos, como son precisamente en las entregas de los terrenos afectos.

Otro supuesto habitual es el propietario que arrienda los terrenos a un tercero para que realice en él alguna actividad, agrícola o de otro tipo. En este supuesto, el vendedor tendrá en todo caso la condición de sujeto pasivo del IVA por ser arrendador. Cabe mencionar la Resolución de la DGT núm. 935/2006 (JT\2006\1013) que se refiere a este supuesto en concreto, concluyendo que la entrega de un terreno rústico por su propietario y arrendador estará sujeta y exenta del IVA por el artículo 20.1.20º LIVA con posibilidad de renuncia a la exención, si bien esta posibilidad es bastante reducida por las especiales características de los sujetos dedicados a la agricultura y del régimen especial contemplado en la normativa del IVA para ellos.

En cuanto al **requisito objetivo**, requiere la afectación del terreno a la actividad del propietario. En este caso el problema surge cuando el terreno se encuentra inactivo por causas no imputables al propietario. Pensemos en un empresario agrícola o un arrendador que poseen varios campos, algunos de los cuales tiene sin producir o alquilar, porque no le resulta rentable en el primer caso, o porque no encuentra arrendatario en el segundo, y transmite dos de ellos, uno que tiene en producción y otro no.

En este caso cumple el requisito subjetivo de sujeción al IVA en todos los casos, pero habría que concluir que:

- a) La entrega de los terrenos no afectos por no ser productivos durante un período superior al año estará no sujeta al IVA, por no cumplirse el requisito objetivo de sujeción
- b) La entrega de los terrenos afectos estaría sujeta al IVA, pero exenta, en virtud del artículo 20.1.20º LIVA, por lo que tributaría por el ITPO salvo que se cumplieran los requisitos para la renuncia a la exención y esta se llevara a cabo.

IV.2.2.2.-SUPUESTOS ESPECIALES CUANDO EXISTEN CONSTRUCCIONES EN LOS TERRENOS RÚSTICOS TRANSMITIDOS

De lo visto hasta ahora se observa que la calificación tributaria de la entrega de terrenos rústicos no ofrece excesiva complejidad. Pero dentro de estas entregas se dan supuestos muy frecuentes en zonas minifundistas, como es la Comunidad Valenciana, en que en el terreno rústico transmitido existen construcciones.

En general, en cualquier entrega de terreno, sea rural o urbano, en el que exista una construcción que se transmita de forma conjunta a él, para delimitar su tributación ITPO-IVA hay que atender a cuál es el objeto principal de la cesión y cuál el secundario o accesorio: si la entrega del terreno o la de la construcción. De manera que el objeto principal arrastra al accesorio.

En consecuencia, si la operación principal es la entrega del terreno, entonces la entrega de la construcción es accesorio por lo que la tributación de todo, terreno y construcción, se define según las reglas de deslinde ITPO-IVA correspondientes en función del terreno de que se trate y el estado de urbanización en el que se encuentre, si bien, como explicaré a continuación en los terrenos rústicos existe una interesante casuística en la que es preciso detenerse.

En caso contrario, si la entrega principal es la de la edificación, el tratamiento fiscal será el que corresponda a ésta, entendiéndose que el terreno está incluido en ella.

Por último, están los casos en los que se diferencian ambos elementos a efectos del deslinde ITPO-IVA, como ocurre por ejemplo, en las transmisiones de viviendas unifamiliares con más de 5.000 m² de parcela. En este caso, se separan ambos componentes debiendo delimitar la tributación que corresponde, por un lado a la entrega de la edificación y, por otro, a la entrega de la parcela.

Retomando el caso de los terrenos no edificables, hay que distinguir dos supuestos en función de que dichas construcciones sean inherentes al desarrollo de la actividad desarrollada en el terreno, general, aunque no necesariamente, agrícola; de aquellas construcciones que no tengan relación alguna con la actividad a la que esté afecta el terreno.

IV.2.2.2.1.- CONSTRUCCIONES RELACIONADAS CON LA ACTIVIDAD A LA QUE ESTÁ AFECTA EL TERRENO

En este caso hay que distinguir dos supuestos: construcciones accesorias y construcciones indispensables para el desarrollo de la actividad:

a) Construcciones accesorias

Cuando en el terreno transmitido se encuentren construcciones de cualquier tipo **que no son indispensables para la realización de la actividad a la que esté afecto el terreno, pero están relacionadas con la actividad** desarrollada en el mismo, el artículo 20.1.20º LIVA extiende la exención del IVA a las mismas. Es decir, se asimila la construcción al suelo a efectos fiscales, por lo que la tributación que resulte aplicable a la transmisión del suelo se extiende a la de las construcciones situadas en él.

En el supuesto de que la actividad a la que esté afecta el terreno sea la agrícola, hay que destacar que la propia norma, en su artículo 6.3, dedicado al concepto de edificaciones, excluye expresamente de la consideración de edificación a efectos del impuesto a las construcciones accesorias de explotaciones agrícolas que guarden relación con la naturaleza y destino de la finca aunque el titular de la explotación, sus familiares o las personas que con él trabajen tengan en ellas su vivienda.

Con esta regla se trata de no incentivar, al menos fiscalmente, la práctica ya de por sí habitual en nuestro país de construir sin licencia en terrenos rústicos. No obstante, en mi opinión esta extensión no está justificada, especialmente en el caso de viviendas, ya que el hecho de que una construcción se encuentre enclavada dentro de un terreno que no era edificable e incluso que se haya construido ilegalmente, no debería destruir por sí solo la realidad de que se ha llevado a cabo una actuación urbanizadora ya que, si bien dichas viviendas carecen de algunos de los servicios y prestaciones mínimos que, como luego analizaré, deben incorporarse a un terreno para que se considere urbanizado (alcantarillado), no es menos cierto que cuenta con varios de dichos servicios (luz y agua potable), y que, en definitiva, su construcción ha implicado la incorporación al terreno de un valor añadido, muchas veces considerable. En mi opinión, debería aplicarse a estas viviendas el régimen aplicable a construcciones

independientes del terreno sobre el que se enclavan.

b) Construcciones indispensables

Mientras que cuando sobre el terreno rústico existen construcciones que sí estén relacionadas de forma “indispensable” con la actividad a la que está afecta el terreno¹²¹⁸, la transmisión de dichas construcciones estaría sujeta y exenta del IVA, y, por tanto, sujeta al ITPO, salvo que se renuncie a la exención.

En caso contrario, es decir, se consideran elementos independientes del suelo y estarían sujetas y no exentas del IVA, o no sujetas al IVA y sujetas al ITPO en función del cumplimiento de los requisitos de sujeción al impuesto.

La misma conclusión se establece de forma expresa en la Ley en el caso de que sobre el terreno existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas.

En la práctica, la interpretación del término “indispensable” ha sido objeto de cierta controversia. En el caso de terrenos agrícolas, por ejemplo, instalaciones como las de riego o los invernaderos han sido valorados por la jurisprudencia de diferente forma. Así, en el primer caso –riego- se ha interpretado que no eran indispensables sino independientes del terreno¹²¹⁹. Mientras que en el segundo, en cambio, el TS ha interpretado que a pesar de que los invernaderos sean instalaciones desmontables, atendiendo al concepto de “fijeza” sí debe considerarse indispensable para la actividad desarrollada en el terreno¹²²⁰.

¹²¹⁸ La Ley exige que dicha relación sea extraordinaria para que se extienda a la transmisión de los mismos la misma tributación aplicable al suelo rústico sobre las que estén enclavadas.

¹²¹⁹ La Resolución del TEAC de 24 de octubre de 1996 (JT\1966\1557) considera que las instalaciones de riego son bienes independientes del terreno sobre el que se asientan, aunque sean objeto de transmisión conjunta, quedando su transmisión sujeta y no exenta del IVA. El fundamento de dicha resolución está en considerar que, si bien se trata de inmuebles por destino, de acuerdo con lo establecido en el artículo 334.5 del Código Civil, el artículo 6.Tres.c LIVA excluye del concepto de edificación a : “los objetos de uso y ornamentación, tales como máquinas, instrumentos y utensilios y demás inmuebles por destino a que se refiere el artículo 334, números 4 y 5 del Código Civil. “ Por lo que la resolución citada argumenta que : “*considerándose objeto de transmisión independiente y excluidos expresamente de su calificación como inmuebles a efectos del IVA, su transmisión debe quedar sujeta a este Impuesto, sin que haya que plantearse la concurrencia de ningún tipo de exención sobre los mismos.* “

¹²²⁰ El Tribunal Supremo, en sentencia de 10 de junio de 2004 (RJ\2004\4785), confirma el criterio de la sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de julio de 1999, en el sentido de considerar los invernaderos como construcciones indispensables para el desarrollo de la actividad agrícola, si bien en dicha sentencia se hacía referencia a una casuística muy concreta aplicable al terreno en cuestión, que no necesariamente tiene que ser aplicable a otro terreno con otras características

IV.2.2.2.2.- CONSTRUCCIONES NO INDISPENSABLES O INDEPENDIENTES PARA EL DESARROLLO DE LA ACTIVIDAD

De estas interpretaciones del término “indispensable”, podemos concluir que cuando la construcción ubicada en un terreno rústico se considere no indispensable para la actividad o independiente de la misma, su entrega deberá desglosarse, tal como establece la DGT ¹²²¹, en dos transmisiones, cada una de las cuales deberá

en cuanto a composición del suelo, pluviometría, etc.

¹²²¹ En la contestación a la Consulta número V0224-07 de 06/02/2007 (JT\2007\337), con motivo de la venta de un solar pendiente de construir y una nave industrial arrendada, establece que: *“En el supuesto de vender toda la finca, que incluiría el resto de solar que queda por construir así como la nave industrial arrendada, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido habrá de descomponerse dicha operación en dos entregas de bienes, la entrega del solar por un lado, y por otro la entrega de la nave industrial enclavada en la finca que incluirá los terrenos accesorios a la edificación.”*

Aunque la transmisión se realice por precio único no cabe dar un tratamiento unitario a la operación ya que, según se describe en el escrito de consulta, ni el solar ni la nave industrial se complementan la una a la otra, de forma que no se puede considerar ninguna de estas operaciones como accesorias de la otra. “

En la contestación a la Consulta número V0296-04 de 23 de noviembre de 2004 (JT\2004\1641), con ocasión de la transmisión de suelo no urbanizable y de determinadas edificaciones asentadas sobre los mismos la DGT dispuso que: *“ Por tanto, y a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, el supuesto a que se refiere el escrito de consulta habrá de descomponerse en la entrega de los terrenos no edificables por un lado y, por otro, la entrega de la nave taller enclavada en la finca rústica incluyendo en la misma la de los terrenos accesorios a la edificación.*

A cada una de estas entregas se le dispensará el tratamiento que le corresponde a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido como si se tratara de operaciones independientes, sin perjuicio de que ambas se efectúen mediante precio único. A estos efectos, se aplicarán los siguientes criterios:

a) La entrega de los terrenos no urbanizables estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 20 apartado uno, 20º de la Ley 37/1992.

b) La entrega de las edificaciones estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido por aplicación del artículo 20, uno, 22º de la Ley 37/1992 siempre que se trate de una segunda transmisión, lo que ocurrirá en los siguientes casos:

- cuando la entidad transmitente hubiese a su vez adquirido la edificación ya construida a un tercero,

- cuando la entidad transmitente hubiese promovido ella misma la construcción de la edificación y desde su construcción haya sido utilizada por su propietario o terceros durante un período superior a dos años.

Por último, en la contestación a la Consulta número 1739-04 de 20/09/2004, analizando el régimen de tributación de la transmisión de una finca rústica en cuyo perímetro se encuentra construida una nave taller, la DGT estableció que: *“A efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, el supuesto a que se refiere el escrito de consulta (esto es, la transmisión por precio único y como una única unidad registral de una finca rústica en la que se halla enclavada una edificación) habrá de descomponerse en la entrega del terreno rústico por un lado, y por otro la entrega de la nave taller enclavada en la finca rústica, incluyendo en la misma la de los terrenos accesorios a la edificación. No cabe dar un tratamiento unitario a la operación ya que, según se describe en el escrito de consulta, ni la finca rústica ni la nave-taller se complementan la una a la otra, de forma que no se puede considerar ninguna de estas operaciones como accesorias de la otra. En consecuencia, el tratamiento de cada una de ellas ha de analizarse por separado. “*

analizarse de forma separada: de un lado la del suelo, y de otro, la de la construcción.

Por tanto, en función del cumplimiento de los requisitos de sujeción al IVA en cada una de las transmisiones (terreno y edificación) se calificará la misma como sujeta al IVA con o sin exención, y en caso de no sujeta al IVA o sujeta pero exenta y no se renuncie a la exención, sujeta al ITPO.

El problema, tanto para los contribuyentes como para la Hacienda Pública estriba en valorar la indispensabilidad y la independencia de una construcción; términos, que, como se observa en la STS referenciada, adolece de una enorme casuística y subjetividad.

IV.2.2.3.- CONCLUSIONES

Como conclusión a este punto, la entrega de un terreno calificado como **rústico**, es decir, sobre el que no se ha iniciado ninguna operación material de urbanización, realizada un empresario o profesional a efectos del IVA que lo tuviera afecto a su actividad, estará sujeta al IVA pero exenta por el artículo 20.Uno.20º LIVA. Aunque el transmitente puede renunciar a la exención en los términos del artículo 20.Dos.

La justificación de esta exención se encuentra en la naturaleza jurídica del IVA, al ser un impuesto que recae sobre el valor que se va añadiendo al producto en cada una de las fases del proceso productivo. En consecuencia, tributarán finalmente por el IVA aquellas transmisiones que se efectúan después de que los terrenos hayan sido objeto de cierto proceso de producción; esto es, de su preparación para ser objeto de futuras construcciones.

Por ello, las entregas de terrenos rústicos, cuando estén sujetas al IVA, se declaran exentas, porque, en general, no hay valor añadido en este tipo de terrenos, ya que ni son edificables ni incorporan transformación urbanística alguna, por lo que tributarán en todo caso por ITPO, salvo que se renuncie a la exención.

Un aspecto muy importante que hay que tener en cuenta en relación a las exenciones del artículo 20 LIVA, es que, aunque de la redacción de este precepto no siempre lo parece, se trata de exenciones objetivas; es decir, la exención se establece en función de la operación comprendida en cada apartado y no del sujeto que la realiza.

No obstante, para evitar la ruptura de la cadena de las deducciones que se produce con esta exención, se establece la posibilidad de que el vendedor realice la renuncia a dicha exención. Como resultado del ejercicio de dicha renuncia, la transmisión tributaría finalmente por IVA.

Por tanto, se puede afirmar que, en general, las entregas de terrenos rústicos van a tributar por el ITPO, bien por no estar sujetas al IVA al ser realizadas por sujetos que no tienen la condición de empresarios o profesionales a efectos del IVA o, teniéndola por no tener el terreno afecto a su actividad; o bien, si están sujetas al IVA, por estar exentas de dicho impuesto salvo que se cumplan los requisitos para renunciar a la exención y se ejercite dicha renuncia.

La siguiente Tabla muestra las posibles situaciones tributarias que en términos generales, pueden darse en una entrega de terrenos rústicos:

Tabla 15: Deslinde ITPO-IVA en la entrega de terrenos rústicos

DESLINDE ITPO-IVA ENTREGA TERRENOS RÚSTICOS	Op.sujeta IVA con renuncia exención	Op.sujeta IVA sin renuncia exención (*)	Op. No sujeta IVA
Calificación tributaria	Sujeta IVA	Sujeta y exenta IVA Sujeta ITPO	Sujeta ITPO
Tipo impositivo (Com.Valenciana)	IVA 21% AJD 2%	ITPO 10%	ITPO 10%
¿Modifica la prorrata?	NO	SI	No cabe
Tratamiento en la regularización de los bienes de inversión	+ favorable	- favorable	No cabe

(*) Puede deberse a dos causas: o porque no se cumplen los requisitos para renunciar o porque el vendedor no desea renunciar (es una renuncia voluntaria)

IV.2.3.-DESLINDE ITPO-IVA EN LAS ENTREGAS DE TERRENOS INMERSOS EN UN PROCESO URBANISTICO

La siguiente fase en la que se puede encontrar un terreno se produce cuando el mismo se incluye en un proceso urbanístico, llevándose a cabo sobre él la gestión urbanística o ejecución del planeamiento urbanístico.

En este epígrafe definiré las obras que deben realizarse sobre el mismo para que se considere al que las realiza como urbanizador y a dichas obras de urbanización; es decir, conducentes a que dicho suelo pase a tener la calificación de edificable, ya que estas dos cuestiones son las que van a determinar la tributación indirecta de la entrega de dicho terreno antes de que haya finalizado dicho proceso urbanizador

Dentro de estos terrenos el supuesto más problemático de todos se produce cuando el terreno está incluido en el planeamiento, incluso se ha inscrito la reparcelación, pero aún no se han iniciado las obras de urbanización, debido a la enorme discrepancia de opiniones que la doctrina y la jurisprudencia han emitido acerca de cuándo un terreno comienza a considerarse en curso de urbanización, que analicé detenidamente en el epígrafe IV.2.1, por lo que me limitaré a analizar el deslinde ITPO-IVA procedente en cada caso.

Las consecuencias fiscales de esta discrepancia son muy importantes ya que nos movemos entre la no sujeción al IVA, la sujeción y exención prevista en el apartado 20º del artículo 20.uno LIVA para terrenos que NO tengan la condición de edificables, y la sujeción sin exención por la excepción contemplada en este mismo artículo para los terrenos en curso de urbanización.

Para desarrollar este epígrafe hay que retomar el esquema general de las FASES del proceso urbanístico:

IV.2.3.1.- EL PLANEAMIENTO URBANÍSTICO

La norma estatal establece un esquema básico del planeamiento general, según el cual, dentro de los planes urbanísticos, podemos distinguir entre: los que se refieran a la ordenación integral de un determinado ámbito territorial (ya sea de forma sistemática o aislada); de los que se refieran a la ordenación especial de determinados usos.

Dentro de los primeros, conocidos como planes integrales o territoriales, se puede distinguir entre:

a) Planes Generales de Ordenación Urbana (PGOU), de ámbito territorial municipal

b) Normas Subsidiarias de Planeamiento, en aquellos municipios respecto de los cuales, por razón de su tamaño y número de habitantes la legislación urbanística no exija la existencia de un PGOU.

c) También aquellos planes de desarrollo a través de los cuales se desarrollen sobre parte del territorio de un municipio las previsiones establecidas en el planeamiento general, entre los que se distinguen:

c.1) Planes parciales: Aquellos que tienen por objeto -en el suelo apto para urbanizar- desarrollar, mediante ordenación detallada de una parte de su ámbito territorial, las determinaciones del planeamiento general.

c.2) Planes de Reforma Interior: Son aquellos que, en suelo urbano, modifican determinaciones de la ordenación detallada.

c.3) Estudios de detalle: Adaptan determinaciones establecidas en el Plan General en suelo urbano y en los Planes parciales.

Mientras que los planes de ordenación que se refieran a la ordenación especial de determinados usos son aquellos que tienen por objeto la creación de

determinadas infraestructuras, vías de comunicación, valores paisajísticos, etc.

Ahora bien, este esquema básico del planeamiento general, es establecido por la norma estatal pero, como viene siendo habitual en esta materia las CCAA han entrado a regular también esta cuestión.

La Comunidad Valenciana ha sustituido la denominación "planeamiento" por la de "estrategia". Y sobre esta base la LOTUP distingue los siguientes instrumentos de ordenación del territorio de la Comunidad Valenciana. En primer lugar, con un ámbito territorial supramunicipal distingue entre:

-La ESTRATEGIA TERRITORIAL (en adelante ET) de la Comunidad Valenciana, aprobada por Decreto 1/2011, de 13 de enero, y regulada en el artículo 15 de la LOTUP. Sus objetivos y principios son vinculantes para todas las AAPP, lo cual no significa que esta estrategia sea superior jerárquicamente al resto de instrumentos sino solo que estos tienen que respetarla.

- Los PLANES DE ACCIÓN TERRITORIAL, desarrollan la ET en un ámbito concreto que puede ser integrados o sectoriales, según afecten respectivamente a un ámbito territorial concreto o a un sector específico. Estos planes tratan de desarrollar los principios y criterios de la ET, e incluso pueden modificarla (dado que esta posibilidad está expresamente contemplada en la LOTUP), siempre que se justifique y motive suficientemente. Esta posibilidad obviamente busca la flexibilidad y adaptabilidad del planeamiento urbanístico a sus fines pero comporta evidentemente un riesgo importante. Igual que el hecho de que a través de estos planes se puedan clasificar terrenos directamente.

El procedimiento de elaboración y aprobación de los planes de acción territorial es un requisito exigido por la normativa comunitaria como garantía. Así, por ejemplo, incluye el sometimiento a informe de impacto medioambiental en los casos en los que es preceptivo, tienen carácter vinculante.

-Las ACTUACIONES TERRITORIALES ESTRATÉGICAS cuyo objetivo es la "la ordenación, gestión y desarrollo de intervenciones territoriales singulares de relevancia supramunicipal, que así sean declaradas por el

Consell, y que por su interés general requieran un procedimiento de tramitación específico y acelerado.”¹²²²

Estas actuaciones pueden realizarse a iniciativa pública, privada o mixta, y afectar a terrenos situados en uno o varios municipios, cualquiera que sea su zonificación, clasificación, estado de urbanización o uso previsto por el planeamiento urbanístico y territorial anterior a su aprobación.

-Y los PLANES GENERALES ESTRUCTURALES MANCOMUNADOS, que ordenan estructuralmente un territorio supramunicipal debiendo respetar los principios y objetivos establecidos en la ET y en los planes supramunicipales.

Mientras que, como instrumento del planeamiento de ámbito territorial municipal la LOTUP define los PLANES GENERALES ESTRUCTURALES de ámbito municipal, que ordenan estructuralmente el territorio municipal debiendo igualmente respetar los principios y objetivos establecidos en la ET y en los planes supramunicipales.

Los planes estructurales, en general, recogen objetivos, umbrales e indicadores de sostenibilidad territorial con un horizonte temporal de cuatro, diez y veinte años y, como mínimo, con referencia a tres escenarios. Como mínimo debe recoger los siguientes umbrales: población aconsejable, Índices máximos de ocupación sostenible de suelo para usos residenciales y de actividades económicas, y recursos hídricos necesarios.

Así mismo deben definir indicadores que permitan realizar un seguimiento del cumplimiento de los umbrales fijados a medida que se va desarrollando el plan, que deben poseer los siguientes atributos: sencillez, disponibilidad, fiabilidad, representatividad y comparabilidad.

En cuanto a la competencia sobre los planes estructurales, corresponde al gobierno autonómico la aprobación de la ordenación estructural. Mientras que la

¹²²² Artículo 17 LOTUP

ordenación pormenorizada es competencia municipal, abarcando el desarrollo y concreción de la ordenación estructural: calles, manzanas, alturas, etc., así como el uso detallado de cada zona. Si introducen alguna modificación en el Plan General tienen que someterla a aprobación de la Generalitat Valenciana, siempre que afecte a la ordenación estructural.

El Plan estructural general, delimita las áreas de reparto, así como los criterios para el establecimiento de los aprovechamientos tipo, pero no fija los coeficientes de ponderación porque el mercado inmobiliario fluctúa de manera tan rápida y continua que quedarían rápidamente desfasados. Por eso los coeficientes de homogeneización se establecen en planes parciales.

Esta desagregación de los planes generales en: el Estructural de competencia autonómica, y el pormenorizado, de competencia municipal, es sin duda uno de los aciertos de la LOTUP.

Es muy importante resaltar, por ser un aspecto realmente novedoso de la LOTUP, que no existe jerarquía entre estos instrumentos, es decir, cada uno de ellos tiene un ámbito o finalidad, de manera que, en función de la que se quiera conseguir se utilizará uno u otro. Por ello si un Plan, por el hecho de que accede a un conocimiento más exhaustivo del ámbito territorial o sectorial sobre el que se va a aplicar modifica en algo la Estrategia territorial, está permitido.

IV.2.3.2.- ENTREGAS DE TERRENOS OBJETO DE RECLASIFICACION

El planeamiento urbanístico produce dos grandes tipos de actuaciones sobre el suelo afectado:

-La reclasificación de suelo, es un acto administrativo que permite que los terrenos no urbanizables se incluyan en una actuación de urbanización, de forma que, una vez realizadas las obras de urbanización, se encuentren en la situación de suelo urbanizado. Es por tanto una transformación puramente administrativa y jurídica, no física.

-Y las recalificaciones de suelo, que consisten en cambiar el uso y/o en atribuir una mayor edificabilidad a un suelo preexistente que ya dispone de

un uso y una edificabilidad concretas establecidas por un planeamiento anterior. Estas modificaciones se justifican en la satisfacción ineludible de un cambio en la demanda producida con carácter sobrevenido al planeamiento inicial que se modifica.

Ambas actuaciones comportan un aumento del valor del suelo, al menos en épocas de expansión, como señala la AN, pero que es puramente especulativo dado que realmente los propietarios no han efectuado ningún desembolso monetario ni han realizado ninguna actuación material sobre el suelo.

Para evitar esta especulación, y en cumplimiento del artículo 47 CE , es necesario que todos los implicados y afectados por la actuación urbanística, es decir la comunidad, pueda conocer cuáles son las plusvalías que se derivan de los procesos de reclasificación y recalificación que les afecten, con el fin de asegurar que la comunidad participa de las mismas.

Para ello, los instrumentos de planeamiento se someten a trámites de información pública pero utilizan un lenguaje técnico ininteligible para la ciudadanía, facilitándose enormemente como apunta ROGER FERNÁNDEZ, las “lamentables e indeseables prácticas sociales”¹²²³ que envuelven tradicionalmente las actuaciones urbanísticas en nuestro país, como la especulación, la prevaricación o los delitos urbanísticos.

Como ha señalado la DGT en varias Contestaciones a Consultas ¹²²⁴ , la mera reclasificación del suelo no afecta a la exención de su entrega.

Por tanto, nos encontraríamos ante un supuesto en que es previsible la incorporación a un terreno de cierto valor añadido, por el hecho de que haya pasado

¹²²³ ROGER FERNÁNDEZ, G., “Corrupción, urbanismo y opacidad”, *El País*, 27 de noviembre de 2014.

¹²²⁴ Entre las que destacan la número V0356-07 de 23 de febrero de 2007 en la que la DGT dispuso que: “*si la transmisión del terreno tiene lugar una vez alterada su clasificación actual de suelo no urbanizable, su entrega estará sujeta pero exenta del Impuesto y, por consiguiente, sujeta a la modalidad de TPO del ITAPJD, salvo en el caso de que la referida transmisión tuviera lugar iniciadas las obras de urbanización del terreno (entendidas como aquellas consistentes en su transformación material) y el consultante hubiera actuado como promotor total o parcial de dicha urbanización, es decir, hubiera abonado efectivamente gastos de urbanización.*”

de no urbanizable a susceptible de urbanización, pero, como de forma acertada en mi opinión señala la DGT, esta mera posibilidad no es suficiente para alterar todo el esquema tributario dispuesto en nuestro Ordenamiento para la entrega de terrenos rústicos, al no haberse iniciado ninguna actuación urbanística sobre los mismos.

IV.2.3.3. DESLINDE ITPO-IVA EN LAS ENTREGAS DE TERRENOS INCLUIDOS EN UNA PROGRAMACION URBANÍSTICA

IV.2.3.3.1.-LOS PROGRAMAS DE ACTUACIÓN URBANÍSTICA

Una vez diseñado y aprobado el planeamiento urbanístico general, la siguiente fase es el desarrollo del mismo, a través de la cual se regulan las determinaciones previstas por el Plan sobre espacios y superficies concretas, tanto nuevas como ya existentes, en función de la finalidad del plan en concreto.

Así, como consecuencia de esta gestión urbanística surgen tanto actuaciones sobre unidades de actuación o de gestión, ámbitos y polígonos urbanísticos (según la diversa nomenclatura utilizada por las CCAA) definidos en el plan de ordenación, como actuaciones de gestión sobre espacios o superficies ya incluidas en el núcleo urbano consolidado, con la finalidad de su rehabilitación, regularización urbanística o de sustitución de usos o de edificaciones.

El TRLS establece unas reglas de aplicación a todos los procedimientos administrativos de aprobación de instrumentos tanto de ordenación territorial como de ordenación y ejecución urbanísticas, como los convenios urbanísticos a suscribir por la Administración, que deberán ser recogidos en el correspondiente desarrollo normativo autonómico¹²²⁵.

En cualquier caso, todas las disposiciones, los actos y los convenios que afecten a una actuación urbanística **deben publicarse** en la forma y con el contenido que determinen las leyes¹²²⁶. Por lo general, en las leyes urbanísticas la publicación

¹²²⁵ Así, el artículo 11 del TRLS establece las normas generales que rigen la iniciación, instrucción, terminación y efectos de los procedimientos administrativos de ordenación y gestión.

¹²²⁶ Tradicionalmente se exigía tan sólo la publicación de los acuerdos de aprobación definitiva, pero desde la entrada en vigor de la LBRL no basta con esto, sino que es necesaria la publicación íntegra de las ordenanzas, incluidas las normas de los planes urbanísticos. Y, además de la publicación en los Diarios oficiales, las leyes urbanísticas prevén instrumentos para hacer eficaz la garantía de la publicidad, como registros catálogos a los que puede accederse

constituye un requisito para la eficacia de los instrumentos de ordenación; pero el artículo comentado exige, además, la de los actos o los convenios que vayan a ser suscritos por la Administración competente.

Este requisito va a ser clave, como se verá, en el tema que estoy analizando, en relación a los posibles efectos que, según cierta jurisprudencia puede tener la publicación del acuerdo de reparcelación en la consideración de un terreno como en curso de urbanización

Frente al programa los propietarios, cuando no son los urbanizadores, pueden adoptar una de las siguientes opciones:

1ª) Abstenerse o no adherirse al programa, pudiendo exigir la expropiación de la propiedad con la correspondiente indemnización

2ª) Adherirse al programa.

La adhesión debe ser expresa y formalizada en documento público. Implica la adquisición de la facultad de participar en la actuación y de sumir las cargas y obligaciones derivadas del programa.

Los propietarios no pueden modificar el programa. En base a criterios de transparencia, previamente tienen acceso a toda la documentación del programa, por lo que si deciden adherirse, asumen el programa tal y como está.

Se permite la adhesión tardía, con consentimiento del urbanizador siempre que no perturbe el desarrollo del programa.

Existe un plazo máximo de adhesión, transcurrido el cual, se produce una presunción de no adhesión al programa, y se inicia la expropiación para llevarlo a cabo.

El origen de los programas de actuación urbanística se encuentra en la Ley 19/1975 de 2 de mayo, de reforma de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana (norma por tanto pre-constitucional), en cuya Exposición de motivos se especifica: “IV. Los Planes Generales municipales de ordenación se conciben ahora

por medios telemáticos.

como planes abiertos, sin plazo de vigencia fijo, evolutivos y no homogéneos, [...]”.

Los programas de actuación, son instituciones encaminadas a canalizar la gestión de los terrenos y la urbanización o transformación física de los mismos y, tradicionalmente, en función de que afecten a una o varias parcelas se clasificaban en:

- Programas de Actuación Aislada o PAAs.

Los PAA fueron inicialmente una institución muy ambiciosa y extremadamente polémica y lo cierto es que con el tiempo han ido perdiendo terreno, reservándose en la actualidad en general para dotar a suelo urbano al que le falta algún elemento del mismo.

- Y Programas de Actuación Integrada o PAIs , que son actuaciones pluriparcelarias de crecimiento y desarrollo globales

Si bien, los problemas relacionados con los mismos han modificado como se verá a continuación, tanto su concepto como su alcance.

Ya GARCÍA DE ENTERRÍA y PAREJO ALONSO advertían de los riesgos de las actuaciones aisladas y la necesidad de exigir que las actuaciones urbanísticas tengan unas dimensiones mínimas y sean integradas (en el sentido de autosuficientes en equipamientos y servicios) lo que implicaba la exclusión cuanto menos de los pequeños y medianos propietarios en el desarrollo urbanístico del suelo del que son titulares¹²²⁷.

Poniendo como ejemplo la evolución del uso de este instrumento en la Comunidad Valenciana en la LRAU de 1994, el programa de define como un instrumento de gestión y planeamiento. Esta norma tomó como punto de los graves inconvenientes que se venían detectando en el desarrollo de la actividad urbanística: la espiral inflacionista del precio del suelo y la especulación.

¹²²⁷ GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y PAREJO ALFONSO, L., *Lecciones de Derecho Urbanístico*, Civitas, 1981, p.495.

El origen de este grave problema estaba en las importantes expectativas económicas que comenzaron a tener los propietarios del suelo que llevó al alza de los precios. En consecuencia, los promotores compraban el suelo encarecido, sin más razón que dichas expectativas, para transformarlo y lucrarse. Y para mantener el mismo margen de beneficio debían abaratar costes y sobre todo, trasladar el aumento del precio del suelo a las edificaciones. Todo ello llevó al aumento de la tensión social y a la introducción de presiones económicas sobre los redactores de los Planes.

El fundamento teórico de los programas en la LRAU era precisamente romper esta espiral y conseguir así el abaratamiento del suelo urbanizable, sobre la base de que se trata de un recurso escaso e inamovible. Para ello, declaró todo el suelo urbanizable como no programado.

Y, a partir de ahí la urbanización debía realizarse a través generalmente de un PAI, que incluía, e incluye, un plan pormenorizado y una exigencia para el promotor de un compromiso inversor garantizado, tratando así de evitar la especulación. De manera que si no existe compromiso de ejecución no hay plan, y si transcurría el plazo habilitado sin que se hubiera ejecutado el plan, este caducaba, al menos teóricamente. Pero la crisis inmobiliaria ha provocado que se relaje la caducidad.

En la práctica, la extensión de los PAIs no ha hecho sino aumentar la especulación del suelo e inundar el mercado de suelo urbanizado o a medio urbanizar sin uso previsible en los próximos 50 años.

Lo cierto es que la LRAU definió el programa de actuación como la base de toda actuación urbanística, de manera que todo giraba a su alrededor. Posteriormente, la LUV de 2005, modificó esta preeminencia del Programa tratando de solucionar los efectos perversos provocados por la LRAU, sin que se consiguiera.

Por último, la LOTUP ha suprimido completamente la función de planeamiento al Programa, es decir, ahora se define únicamente como un instrumento de gestión urbanística¹²²⁸, definiendo su objeto¹²²⁹ y manteniendo la distinción entre actuaciones integradas y aisladas pero modificando su alcance.

¹²²⁸ Artículo 70 de la LOTUP
¹²²⁹ Artículo 108 LOTUP

Así la LOTUP redefine los clásicos PAIs y los PAAs, como “actuaciones integradas o aisladas” respectivamente, en sus artículos 72 y artículo 109, de la siguiente forma:

- Los **PAIs** se definen como *“ámbitos de gestión urbanística que comportan la programación conjunta de una o varias unidades de ejecución completas. “ Dicha programación incluye: la planificación “de su urbanización y gestión, pudiendo delimitar su ámbito o redelimitar el ámbito anteriormente previsto en otros planes para asegurar la correcta integración de la actuación en su entorno.”*
- Mientras que las **actuaciones aisladas** pueden llevarse a cabo con o sin programa:

-En el primer caso se aprueba un PAA, lo cual implica todas las actuaciones inherentes a cualquier programa: reparcelar: equidistribuir cargas-beneficios, etc. En definitiva conlleva una enorme complicación procedimental añadida y, en consecuencia, una dilación del proceso urbanístico.

Se realizarán necesariamente con programa aquellas actuaciones aisladas “cuando no proceda directamente el otorgamiento de licencia urbanística, tales como la rehabilitación o edificación en ámbitos de planes de reforma interior o solares en régimen de edificación forzosa. En estos casos, el ámbito de la actuación incluirá los terrenos necesarios para finalizar la urbanización, en su caso, y materializar la edificación. [...]“

-Se realizan sin programa aquellas actuaciones aisladas en las que baste con obtener licencia de obras para llevarlas a cabo. Se entiende que pueden realizarse actuaciones aisladas sin programa cuando no es necesario que se realicen cesiones de suelo ni obras de urbanización, es

decir, la edificación es inmediata como por ejemplo: la edificación sobre solares o la rehabilitación de un edificio.

IV.2.3.3.2.-LA REPARCELACIÓN

Tras la inclusión de los terrenos en una programación urbanística, se produce la reparcelación de los terrenos. Como señalan GARCÍA DE ENTERRÍA Y PAREJO ALFONSO¹²³⁰ las determinaciones sustantivas del planeamiento generan, en general, desigualdades inevitables entre los propietarios por razón del aprovechamiento que reciben a cambio de sus terrenos. Ello provoca que la ejecución del planeamiento requiera, según los mismos autores, “como condición mínima de viabilidad, de un mecanismo capaz de lograr que la situación jurídico-civil previa de la propiedad del suelo [...] se adapte a las exigencias de la ordenación urbanística”; siendo el resultado final “la plasmación física del necesario proceso de redistribución de las cargas y beneficios” generados por la actuación urbanística.

El desarrollo del planeamiento urbanístico exige la sustitución de la realidad física y jurídica preexistente, por la que resulte de la implantación de los usos urbanos previstos en él.

Ello supone la sustitución de las fincas de origen por las de resultado y el diseño y ejecución efectivos de las obras de urbanización. Sea cual sea el sistema de ejecución, excepto en el caso de la expropiación, la distribución equitativa de los beneficios y las cargas de la urbanización entre los propietarios de los terrenos se realiza a través de la reparcelación, que puede definirse como una operación urbanística voluntaria o forzosa, consistente en la agrupación de fincas, parcelas o solares existentes para realizar una nueva división ajustada a los planes de ordenación urbanística, con adjudicación de las nuevas fincas, parcelas o solares a los interesados, en proporción a sus respectivos derechos.

El efecto básico de la reparcelación por tanto es la transformación jurídica de las fincas afectadas.

El derecho urbanístico español reconoce a los propietarios del suelo incluido en una programación urbanística el derecho a edificarlo, siempre que: respeten las

¹²³⁰ GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y PAREJO ALFONSO, L., Lecciones de Derecho Urbanístico, Civitas, 1981, pp.469 y 470.

limitaciones que a dicha edificabilidad impongan los planes urbanísticos; y cumplan la obligación de sufragar las infraestructuras públicas comprendidas en la actuación, cediendo de forma obligatoria y gratuita a la Administración actuante, generalmente un Ayuntamiento, los terrenos necesarios.

El TRLS dispone que todo expediente de gestión urbanística debe permitir la participación de la comunidad en las plusvalías, a través de la cesión a la Administración actuante de un porcentaje de la edificabilidad resultante del plan.

Registralmente, la reparcelación es un título implacable dado que da lugar a la cancelación registral de las fincas que se incluyen en la misma, desaparecen del Registro de la propiedad; y se sustituyen por derechos de aprovechamiento sobre las parcelas resultantes de la reparcelación. Es decir, se aporta suelo y a cambio se reciben unidades de aprovechamiento edificables que se harán efectivos cuando finalice la actuación urbanística y se recepcionen las fincas resultado, momento en el que se cancela la inscripción de los derechos de aprovechamiento y se produce la inscripción de las fincas resultado.

En relación con las reparcelaciones, existen una serie de problemas provocados o agravados por la situación actual:

- Especialmente en municipios y en determinadas provincias, es relativamente habitual la existencia de fincas inmatriculadas por lo que, cuando se quiere llevar a cabo la reparcelación el primer problema al que se enfrenta es que recae sobre fincas que no están inscritas lo cual es incompatible con la reparcelación, dado que toda la superficie incluida en el área reparcelable debe ser objeto de identificación registral.
- Otro grave problema se está produciendo con las reparcelaciones que están inscritas y el instrumento de planeamiento es anulado, hasta casi una década después, por el TS, en muchos casos, por incumplimiento

de trámites medioambientales¹²³¹ o económico-financieros¹²³². Es un problema muy importante y de difícil solución en el que se encuentran muchos suelos en estos momentos. Y sus efectos fiscales son determinantes. En el conflicto analizado, la anulación del planeamiento implica que aunque la reparcelación esté inscrita, el terreno deja de tener la clasificación que el mismo la atribuyó, por lo que vuelve a su estado de rústico sin que pueda considerarse en curso de urbanización aunque se haya realizado alguna actuación material.

- Existe una carencia histórica de desarrollo reglamentario o legislativo de este instrumento del planeamiento. Y dada la situación actual, con un número elevado de reparcelaciones inscritas sobre suelo que no hay perspectiva alguna de urbanizar a medio o largo plazo, no es previsible que se subsane esta deficiencia.
- Otro problema adicional se deriva del hecho de que nuestro sistema catastral es de modelo latino, no germánico. Esto provoca que en la práctica haya que enfrentarse a la indeseable realidad de que el contenido del registro no coincide siempre con el del catastro. Así, en este sentido no hay que olvidar que:
 - Por un lado, en el Registro de la Propiedad la inscripción es voluntaria pero está protegida por el principio de fe pública registral.

¹²³¹ Entre las más recientes destacan las Sentencias del TS, de la Sala 3ª, Sección 5ª: de 2 de septiembre de 2015, recurso núm. 35/2014 (ROJ: STS 3896/2015), que ha anulado una modificación de un PGOU aprobado en junio de 2005, por ausencia del preceptivo informe del artículo 25 de la Ley de Aguas; así como la de 14 de septiembre de 2015, recurso núm. 3829/2013 (ROJ: STS 3898/2015), que anuló un Plan Parcial aprobado en junio 2010 ; o la de 25 de septiembre de 2015, recurso núm. 464/2014 (ROJ: STS 3922/2015), que declaró nulo un PGOU aprobado en agosto de 2009, por falta de EAE; entre otras.

¹²³² Por ausencia del preceptivo Estudio Económico Financiero, el TS anuló diversos Planes urbanísticos por entender que “ a fin de que los Planes no nazcan en el puro vacío, la vocación de ejecución y de real materialización que éstos tienen debe venir apoyada en previsiones generales y en la constatación de que existen fuentes de financiación con que poderse llevar a efecto el Plan”. Vid. las Sentencias del TS, todas ellas de la Sala 3ª, Sección 5ª: de 11 de marzo de 1999, recurso núm. 2106/1993 (ROJ: STS 1690/1999); 31 de mayo de 2001, recurso núm. 4572/1996 (ROJ: STS 4573/2001); 13 de noviembre de 2003, recurso núm. 5663/2000 (ROJ: STS 7129/2003); 4 de diciembre de 2009, recurso núm. 6301/2006 (ROJ: STS 7508/2009); 9 de diciembre de 2009, recursos núm.7334/05 (ROJ: STS 7724/2009) y núm. 7385/05 (ROJ: STS 7722/2009); 17 de diciembre de 2009, recursos núm. 4370/2006 (ROJ: STS 7662/2009) y núm. 4762/2005 (ROJ: STS 8559/2009); reiteradas, entre otras, en la STS de 14 de septiembre de 2015, recurso núm. 3829/2013 (ROJ: STS 3898/2015)

No se destina ningún medio a discernir si el contenido del registro se ajusta o no a la realidad, se presume cierto salvo prueba en contra.

-Por otro lado, el catastro es obligatorio, siendo su finalidad esencial servir de base para la exacción de múltiples tributos. De ahí que sí se hayan empleado medios en modernizar el catastro para, con el fin de minimizar pérdidas de recaudación tributaria, tratar de conseguir: que todas las fincas estén incluidas en el catastro y que la descripción catastral de las mismas se ajuste a su realidad física.

Al margen de esta problemática, los principios reguladores de la reparcelación (tomo como base la LOTUP aunque son comunes en todo el Estado) son:

1º) Justa valoración de los bienes y derechos aportados conforme a los criterios expresamente manifestados por los interesados, siempre que sean conformes a derecho, de acuerdo con criterios objetivos y generales, partiendo de las valoraciones que se hayan efectuado en el planeamiento¹²³³.

2º) Proporcionalidad entre el valor de lo que se aporta y lo que se recibe Debe haber proporción entre el aprovechamiento objetivo de la finca adjudicada a un propietario y la superficie de su finca originaria, según el aprovechamiento subjetivo del que por ella sea titular, teniendo en cuenta que en el expediente de reparcelación, en caso de discordancia entre los títulos y la realidad física, prevalecen las mediciones reales y actualizadas sobre las descripciones documentales que contradigan la realidad¹²³⁴.

3º) Libertad de pactos entre los propietarios y el urbanizador a efectos de consensuar reparcelaciones voluntarias, teniendo como único límite la observancia de la normativa aplicable y del planeamiento¹²³⁵.

1233

Artículo 84 LOTUP

1234

Artículo 87.4 LOTUP

1235

Artículo 85 LOTUP

4º) Se debe procurar el mantenimiento del mayor número posible de propietarios, limitando los supuestos de indemnización sustitutoria. Se debe procurar el mantenimiento en el proceso urbanizador del mayor número de propietarios posible, reduciendo los supuestos de indemnización sustitutoria de adjudicación¹²³⁶. La observancia de este principio exige que la ordenación pormenorizada que se esté ejecutando establezca una parcela mínima acorde con los derechos derivados de las superficies de las fincas originarias, debiendo ser compatible con las características constructivas de las tipologías edificatorias previstas.

Este principio encuentra su límite, lógicamente, en la propia ordenación urbanística, es decir, debe intentar que se cumpla pero sin llegar a ordenar el territorio en función de la estructura de la propiedad.

Las importantes funciones que cumple la reparcelación como instrumento del planeamiento urbanístico son¹²³⁷:

- a) Regularizar urbanísticamente la configuración de fincas.
- b) Materializar la distribución de beneficios y cargas.
- c) Retribuir al Urbanizador por su labor, ya sea en metálico o en especie (terrenos, etc.)
- d) Adjudicar a la Administración, en pleno dominio y libre de cargas:
 - Los terrenos dotacionales (viales, espacios libres, zonas verdes y restantes dotaciones públicas).
 - Y los terrenos edificables que legalmente le corresponden, con destino a patrimonio público de suelo.
- e) Subrogar las fincas originarias de los propietarios por parcelas edificables, bien de forma voluntaria bien, en defecto de acuerdo, forzosamente.
- f) Compensar en metálico a los propietarios que no reciban adjudicación en parcela.
- g) Concretar las reservas de VPP.
- h) Concretar y asignar a cada propietario la parte correspondiente de las cargas

¹²³⁶

Artículo 85.2.d) LOTUP

¹²³⁷

Artículo 80 de la LOTUP

de urbanización, incluyendo condiciones y garantías de pago.

Como se observa, el desarrollo de estas funciones tienen lugar una gran cantidad de hechos impositivos que pueden quedar sometidos al IVA o al ITPO en función del estado del suelo cuando se transmita, o más concretamente de la naturaleza y alcance de las obras realizadas sobre él y el devengo y pago de cuotas de urbanización por parte de los propietarios.

En este sentido, se considera que la reparcelación convierte al propietario en empresario por obligación, al imponérsele un deber de hacer sobre el suelo que constituye una carga real sobre el mismo, y que implica su transformación, es decir, se le impone una obligación de invertir dinero sobre una materia prima de su propiedad (suelo) con la obligación de transformarlo en un solar.

Es cierto que existe la posibilidad de renunciar a dicho deber, pero a costa de perder el suelo, obteniendo el justiprecio correspondiente tras la expropiación y el que se queda con el suelo expropiado adquiere con él la obligación de transformarlo, por sí mismo o a través de un urbanizador al que se retribuye en dinero (cuotas de urbanización) o en especie. Es por ello que se dice que para el propietario del suelo no es subjetivamente forzoso participar en la reparcelación, al poder optar por no adherirse pero lo cierto es que sí se ve forzado a que su terreno esté incluido en la actuación urbanística consecuencia del planeamiento, sin que pueda oponerse de ninguna manera a ello.

Si el propietario opta por no adherirse a la reparcelación, puede: o bien comunicarlo en el plazo habilitado para ello, exigiendo la expropiación de su finca, previo pago del correspondiente justiprecio de acuerdo con el valor que tenía su inmueble antes de ser incluido en la actuación urbanizadora; o renunciar sólo parcialmente a su participación en la reparcelación, quedando exonerado de pagar los costes de urbanización, aplicándose la denominada “retribución en especie”.

Legalmente se recogen los criterios de adjudicación de las parcelas resultantes, partiendo siempre de los principios de proporcionalidad directa entre los derechos aportados a la reparcelación y la adjudicación, y libertad de pactos¹²³⁸.

¹²³⁸

En la Comunidad Valenciana en los artículos 85 y 88 LOTUP

El procedimiento para la aprobación de un proyecto público de reparcelación forzosa incluye varios trámites que tratan de garantizar al menos en teoría, el respeto a los derechos de los propietarios y el cumplimiento de la transparencia que debe imperar en este tipo de procesos por sus drásticos efectos sobre el derecho de propiedad y sus consecuencias económicas.

El problema es que, como he referido, la información urbanística que se hace pública es tan sumamente técnica y compleja que es prácticamente ininteligible para la mayoría de los ciudadanos, por lo que al final acaban siendo para muchos propietarios trámites vacíos que no cumplen su finalidad. Los propietarios firman porque creen que van a obtener ganancias sustanciales pero no alcanzan a entender realmente el alcance de la reparcelación ni lo que obtiene a cambio de sus terrenos.

En cualquier caso, solo una vez el acuerdo de reparcelación sea firme en vía administrativa, y se acredite la práctica de las notificaciones a los interesados y el pago o consignación de las indemnizaciones de los acreedores netos, se inscribirá la reparcelación en el registro de la propiedad, previo otorgamiento de documento público, notarial o administrativo, que exprese su contenido. El documento público de reparcelación está sujeto al IAJD por cumplir los requisitos de los artículos 30.1 y 31.2 del TRLITPAJD.

En resumen, los efectos de la reparcelación y sus efectos en relación con el deslinde ITPO-IVA son:

- Transmisión, a la administración correspondiente, en pleno dominio y libre de cargas, de todos los terrenos de cesión obligatoria para su incorporación al patrimonio público del suelo o su afectación a los usos previstos en el planeamiento.

- Subrogación, con plena eficacia real, de las fincas resultantes por las fincas aportadas, debiendo quedar establecida su correspondencia.

- Afección real de las fincas resultantes privadas al cumplimiento de las cargas y

al pago de los gastos inherentes al proceso urbanizador.

-Extinción de derechos y cargas que graven o afecten las fincas de origen y sean incompatibles con el planeamiento o el proyecto de reparcelación.

-Habilita la ocupación de las fincas afectadas. Si los propietarios se han adherido, la ocupación podrá realizarse con antelación a la aprobación del proyecto de reparcelación cuando la administración la juzgue necesaria para la realización de las obras de urbanización.

Antes de acabar es necesario referirme a los supuestos especiales de reparcelaciones dado que no todas las reparcelaciones son forzosas ni sobre suelo, aunque sea lo habitual. La LOTUP distingue concretamente tres supuestos: las reparcelaciones voluntarias, las económicas y las reparcelaciones en régimen de propiedad horizontal:

-REPARCELACIONES VOLUNTARIAS

Pero existe la posibilidad de que, siempre partiendo de que exista un proyecto urbanístico sobre los terrenos afectados, sean los propietarios y no la Administración actuante, los que, de forma consensuada pacten una reparcelación voluntaria¹²³⁹. Esta opción les permite hacer frente a las obligaciones urbanísticas impuestas por la ejecución del planeamiento, de un modo más acorde con sus preferencias.

Las reparcelaciones voluntarias se tramitan y deben ser aprobadas igualmente por la Administración, es decir, lo que se permite a los particulares es que pacten las condiciones de la misma, pero luego la Administración debe comprobar que las mismas cumplen el plan urbanístico para dar el visto bueno. La LOTUP remite a este respecto a lo dispuesto para las transferencias de aprovechamiento.

Si las reparcelaciones voluntarias, conllevan la inmatriculación de fincas de origen o rectifican su extensión superficial, sus linderos o cualquier otra circunstancia descriptiva que conste en el Registro de la Propiedad, deben someterse a información pública en los mismos términos que las reparcelaciones forzosas.

¹²³⁹ Artículos 94 y 96 de la LOTUP

-REPARCELACIONES ECONÓMICAS

La LOTUP prevé la realización de reparcelaciones económicas cuando las circunstancias de edificación, construcción o de índole similar concurrentes en una unidad de ejecución hagan impracticable o de muy difícil realización la reparcelación material.

El objeto de las reparcelaciones económicas es, básicamente, el establecimiento de las indemnizaciones sustitutorias, y tendrá como efectos complementarios las rectificaciones correspondientes en la configuración y linderos de las fincas afectadas.

-REPARCELACIONES EN RÉGIMEN DE PROPIEDAD HORIZONTAL

La reparcelación en régimen de propiedad horizontal, implica la adjudicación de departamentos de una obra nueva declarada en construcción a cambio de las primitivas propiedades, según criterios de equidad y proporcionalidad. El promotor debe garantizar mediante aval bancario la parte alícuota correspondiente a la obra nueva en construcción que se le adjudique, a favor de los propietarios que le retribuyen.

El valor de las adjudicaciones ha de estar en justa proporción con las aportaciones, bajo los principios de: coincidencia y proximidad.

Si fueran inviables, se corregirán con coeficientes de valoración objetiva o compensaciones en metálico.

Y los residentes afectados tendrán el derecho, a su elección, al realojo o a una compensación económica equivalente al valor del alquiler del inmueble de su propiedad afectado por la actuación.

El proyecto de reparcelación horizontal podrá formalizarse mediante escritura pública, otorgada por el promotor previa autorización de la administración actuante.

Y para lo no previsto expresamente para estas reparcelaciones, rige supletoriamente el régimen jurídico de la reparcelación forzosa

Como conclusión, la transmisión de un terreno urbanizable sobre el que no se han iniciado las obras, debe quedar fuera del ámbito del IVA, por vía de la exención del artículo 20.1.20 LIVA, por cuanto hasta que no se inicien dichas obras, no se le

ha incorporado a dicho terreno ningún valor añadido. Existe, no obstante, como analicé, muchísima controversia sobre cuándo deben entenderse iniciadas dichas obras, es decir, cuando se entiende que el terreno para a estar “en curso de urbanización”; supuesto que implica la excepción a la exención del artículo 20.1.20 LIVA.

Es decir, desde el momento en que un terreno se califique como “en curso de urbanización”, el tratamiento fiscal de su transmisión es exactamente el mismo que el de un solar o terreno edificable, es decir, sujeto y no exento del IVA incluso aunque el vendedor no sea en principio, empresario o profesional, porque como ya analicé detenidamente, se le considera ocasional por el artículo 5.1 d) LIVA.

En el caso de no cumplirse los requisitos para que se considere que el terreno está en curso de urbanización, éste tiene la consideración de no edificable y, por tanto, dado que no se puede considerar que se la ha incorporado valor añadido alguno, en caso de que la operación estuviera sujeta al IVA por cumplimiento de los requisitos objetivos y subjetivos que ya hemos visto, quedaría exenta por aplicación del artículo 20.1.20º LIVA y, por tanto, quedaría sujeta al ITPO, salvo renuncia a la exención .

IV.2.3.4.- TRIBUTACIÓN DE LAS ENTREGAS DE TERRENOS EN CURSO DE URBANIZACIÓN

Siguiendo el criterio general del TS, seguido por la DGT, expuesto en el epígrafe IV.2.1.2, iniciadas las actuaciones materiales de urbanización de un terreno y repercutido e ingresado su coste (al menos una cuota de urbanización) a los propietarios, los terrenos se consideran a efectos del IVA como en curso de urbanización, quedando fuera de la exención del apartado 20º del artículo 20.Uno de la LIVA, por entenderse que ya ha comenzado a añadirse un valor al suelo. En el momento en el que finalicen dichas obras y el terreno sea apto para edificar deja de estar en situación de en curso de urbanización y pasa a ser un terreno urbanizado, apto por tanto para la edificabilidad.

Urbanísticamente según la legislación estatal un terreno en curso de urbanización es un terreno rural, mientras que según las legislaciones de las

diferentes CCAA se trata de un terreno urbanizable.

Se excepcionan evidentemente los terrenos afectos al interés general, concretamente los destinados a parques y jardines públicos, así como a viales de uso público.

Teniendo en cuenta la modificación introducida por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, con efectos a partir del 1 de enero de 2015, quedarán sujetos al IVA sin posibilidad de exención, siempre que el transmitente sea empresario a efectos del IVA pero, y esta es la novedad, con independencia de que haya sido o no el urbanizador de los terrenos.

Como conclusión, tras esta modificación la tributación que afectaría a la entrega de un terreno que, de acuerdo con un criterio válido (en mi opinión, el del TS) se pueda calificar como en curso de urbanización, que se transmita antes de haber finalizado la urbanización (adquisición de categoría de suelo edificable), sería su **sujeción sin exención al IVA**, y, por tanto, la no sujeción al ITPO.

Antes de esta modificación, se exigía que el transmitente hubiera sido el urbanizador de manera que si no era así, por ejemplo si el urbanizador transmitía a un tercero (con sujeción sin exención al IVA en todo caso) y este a su vez a otro antes de finalizar la urbanización, esta entrega podía quedar sujeta al ITPO: si el transmitente no urbanizador era empresario a efectos del IVA y tenía el inmueble afecto a otra actividad (caso poco probable), quedaba sujeta pero exenta (por no estar contemplada en la excepción) con posibilidad de renuncia; pero incluso por considerarse que la entrega estaría directamente no sujeta al IVA y sujeta la ITPO¹²⁴⁰.

Al margen de esta modificación, que amplía los supuestos en que la transmisión va a soportar carga efectiva por el IVA, no hay que perder de vista el habitual uso que se realiza de esta operación con ánimo especulativo, por ejemplo comprando y vendiendo los terrenos en curso en un lapso de tiempo muy reducido.

Pongo como ejemplo un supuesto real en el que se adquirió un terreno en curso

¹²⁴⁰ Vid. Contestación de la DGT a la Consulta núm.1980-98 de 22 de diciembre, relativa a la transmisión de un terreno en curso de urbanización por el sistema de compensación.

de urbanización por un millón de euros al propietario urbanizador, operación sin duda, sujeta y no exenta de IVA, y el mismo día se vendió a otra empresa dada de alta solamente en una actividad relacionada con la alimentación, por tres millones de euros. Esta segunda transmisión se declaró sujeta y no exenta de IVA pero en realidad en mi opinión estaba no sujeta a IVA y sujeta al ITPO por no cumplirse el requisito objetivo de afectación a actividad empresarial.

Es por ello, que antes de concluir que las entregas de terrenos en curso de urbanización van a quedar sujetas al IVA sin exención como criterio general, creo necesario incidir en que en todo caso hay que comprobar primero el cumplimiento del requisito subjetivo, objetivo e intencional de sujeción al IVA, ya que el incumplimiento de cualquiera de ellos puede cambiar la calificación de la operación.

Así aunque el terreno siga considerándose en curso de urbanización, para que la transmisión esté, antes siquiera de plantear la exención, siquiera sujeta al IVA se tendría que cumplir los tres requisitos: el subjetivo (será empresario a efectos de IVA siempre que pueda acreditarlo), el objetivo (que el terreno se afectara a una actividad) y el intencional (que haya comprado con intención de venderlo).

En relación con el cumplimiento del requisito de afectación hay que señalar que de conformidad con la Directiva Comunitaria del IVA, se exige que el bien si es de inversión esté en el patrimonio del sujeto pasivo como mínimo un año.

Por tanto, para que la operación esté sujeta al IVA se requiere:

- O que el transmitente no urbanizador haya soportado alguna cuota de urbanización entre la compra y le venta del terreno, al adquirir entonces la condición de urbanizador.
- O que haya tenido el terreno en curso afecto a una actividad distinta durante más de un año antes de la venta. En el ejemplo planteado la entidad adquirente alegó que utilizaba el terreno como almacén de contenedores y garaje para sus camiones de reparto, pero dado que las dos compraventas se efectuaron el mismo día no se cumplía el requisito de afectación por un año.

Es decir, si no se cumple el presupuesto esencial del IVA que es que en la cadena de cesiones se haya incorporado algún valor añadido al bien, la transmisión de un terreno en curso de urbanización debe quedar fuera del ámbito del IVA ya que, en caso contrario, se está favoreciendo el fraude y la especulación inmobiliarias. En consecuencia estas operaciones quedarían sujetas al ITPO.

Mientras que si se verifica el cumplimiento de todos los requisitos de sujeción al IVA quedarían sujetas y no exentas a este impuesto.

Para terminar, cabe plantearse, por ser un supuesto que se da en la práctica, qué ocurre si después de haberse iniciado la urbanización, por algún defecto o modificación en el planeamiento se produce una desclasificación de los terrenos¹²⁴¹, y el terreno se ha transmitido. Es decir, si un terreno que se clasificó como urbanizable y sobre el que se ha iniciado la urbanización, se ha transmitido en curso de urbanización y, posteriormente se desclasifica volviendo al estado de SNU, por ejemplo especialmente protegido.

Los efectos de esta medida son múltiples: obligación para el propietario actual de restauración del terreno al estado inicial; posible derecho del propietario a indemnización, etc. Pero, especialmente importante en el tema estudiado, surge la cuestión de qué ocurre con el impuesto pagado por el transmitente que en principio adquirió un SURB, sujeto al IVA sin exención, y ahora tienen un SNU sobre el que no se puede urbanizar y cuya transmisión hubiera estado sujeta al IVA con exención por el apartado 20º del artículo 20.Uno LIVA con posibilidad de renuncia, renuncia que, si no se puede urbanizar sobre el terreno es probable que no interesara al adquirente que se realizara.

Cabe plantearse que no hay que efectuar ninguna regularización dado que operación parece tributar en cualquier caso por el IVA. No obstante, como mínimo, habría que ajustar el IAJD devengado en la transmisión si la CCAA ha aprobado un

¹²⁴¹ Este supuesto fue tratado por el TS, entre otras, en la Sentencia de la Sala 3ª, Sección 5ª, de 2 de noviembre de 2006, recurso núm.3307/2003 (ROJ: STS 6760/2006) concluyó el derecho a indemnización para el propietario por la desclasificación de SURB en SNU.

tipo incrementado para supuestos de renuncia a la exención del IVA, algo bastante generalizado, siempre que se esté dentro del plazo de prescripción.

Pero además, en mi opinión no cabe la renuncia implícita de IVA puesto que si se declaró la operación sujeta al IVA sin exención, no se pudo efectuar la renuncia a una exención que no existía. Por tanto, en mi opinión una reclasificación de los terrenos en el sentido apuntado, provoca que la transmisión de los mismos tenga que reconsiderarse y regularizarse, de manera que se califique sujeta pero exenta del IVA sin que se haya renunciado a la exención, y, por tanto sujeta al ITPO.

IV.2.3.5.-DESLINDE ITPO-IVA EN LAS OPERACIONES RELACIONADAS CON LOS DERECHOS DE APROVECHAMIENTO URBANÍSTICO

IV.2.3.5.1.-CONCEPTOS RELACIONADOS CON LOS DERECHOS DE APROVECHAMIENTO

Voy a referirme a algunos de los conceptos que más problemas ocasionan a los propietarios de suelo a la hora de entender el proceso urbanístico que les afecta y los derechos y obligaciones derivadas del mismo. De hecho una de las principales críticas que se realizan de las normas urbanísticas vigentes es que por muchos trámites de información pública y trámites con los interesados, si esta información es ininteligible para un ciudadano común, son trámites inútiles para su finalidad que es garantizar la transparencia.

Y si hay conceptos que, como consecuencia de la crisis inmobiliaria adolecen de este defecto hasta el punto de que los propietarios se consideran estafados, son: las áreas de reparto, pero sobre todo los derechos de aprovechamiento urbanístico, o aprovechamientos.

En relación con los aprovechamientos hay que diferenciar tres conceptos: el de aprovechamiento propiamente dicho que es una técnica de fijación de valor; las reservas de aprovechamiento que implican la adquisición de derechos de aprovechamiento a cambio de la aportación gratuita de suelo a la Administración para la ejecución de un proceso urbanístico; y las transferencias de aprovechamiento. A continuación definiré todos estos conceptos, a efectos de

proceder al deslinde ITPO-IVA en las operaciones que se realizan sobre los mismos:

-LAS ÁREAS DE REPARTO

Un área de reparto es la división que se realiza en suelo urbano o urbanizable para delimitar su aprovechamiento. Lo que realmente define una determinada área de reparto es que todos los propietarios incluidos en ella tienen los mismos derechos y cargas.

Las fijación de áreas de reparto es una técnica que define, con base en la sectorización en usos del suelo programado, el aprovechamiento tipo (en adelante AT) que corresponderá a cada propietario cuando se programen sus terrenos. El AT se define como la edificabilidad unitaria, ponderada en su caso, por los coeficientes correctores fijados para cada caso, en el planeamiento para todos los terrenos incluidos en una misma área de reparto.

En consecuencia, un área de reparto es un conjunto de terrenos continuos o discontinuos, que quedan sujetos al mismo AT.

-EL APROVECHAMIENTO Y LAS RESERVAS DE APROVECHAMIENTO

La primera cuestión a destacar es que los derechos de aprovechamiento son una creación jurídica, motivada por la escasez de recursos financieros de las Administraciones actuantes que les impedían llevar a cabo actuaciones urbanísticas programadas. Es decir, se trata de un mecanismo diseñado para que las Administraciones puedan obtener suelo para llevar a cabo una actuación urbanística, sin tener que realizar ningún desembolso a los propietarios. GARCÍA MEDINA los define como la “cuantificación del ius aedificandi”¹²⁴², definiéndolos como derechos: apropiables, enajenables, con autonomía, hipotecables, y con singulares naturaleza evolutiva y dinámica registral¹²⁴³.

Mediante este mecanismo cuando los propietarios aportan sus terrenos al programa de ejecución en cuestión, no se les abona nada por ello sino que reciben a cambio un derecho de aprovechamiento, es decir, un derecho a percibir, una vez acabada la urbanización, la parte proporcional a los terrenos que aportó, pero en terrenos urbanizados para destinarlos a un uso determinado por el planeamiento (residencial, industrial o terciario).

¹²⁴² GARCÍA MEDINA, J., *Hipoteca del aprovechamiento urbanístico*, La Ley, Madrid, 2008, p.40.

¹²⁴³ GARCÍA MEDINA, J., *Hipoteca del [op.cit]*, pp.42 a 45.

Lo mismo ocurre cuando la retribución al agente urbanizador o a cualquier tercero que intervenga en la urbanización se pacta en especie, es decir, mediante la entrega de derechos de aprovechamiento.

El planeamiento urbanístico define los usos del suelo comprendido en él así como los aprovechamientos que son la cuantificación de dichos usos.

Con esta base, los derechos o reservas de aprovechamiento son lo que recibe el propietario, medidos en metro cuadrado techo de un uso determinado (residencial, industrial o terciario) que se otorgan al cedente de los terrenos sobre los que se va a desarrollar una actuación urbanística, a cambio de la cesión gratuita de dichos terrenos a la Administración.

Las reservas de aprovechamiento surgen al finalizar la reparcelación. Es cuando esta se inscribe, cuando se le adjudican a cada propietario cedente su reserva de aprovechamiento sobre lo que teóricamente se puede construir sobre los terrenos una vez urbanizados.

No hay que confundir ni identificar edificabilidad con aprovechamiento, aunque la unidad en la que este último se expresa sean metros cuadrados edificables. Como ha señalado BAÑO, “el aprovechamiento es una cifra abstracta y ponderada de edificabilidad que sirve de base para fijar el contenido y valor del derecho de propiedad”¹²⁴⁴.

Dentro de este concepto hay que diferenciar entre el Aprovechamiento Tipo (AT) que es como acabo de indicar el general para un determinado programa; del Aprovechamiento subjetivo (AS) que el que le corresponde a cada propietario; y el Aprovechamiento Objetivo (AO) que es el que recae sobre cada parcela.

El AS se cuantifica para cada propietario como la superficie bruta (SB) del terreno que aporta (m²), multiplicado por el resultado de minorar el AT por el porcentaje que resulta de minorar el 100% en la porción que obligatoriamente se cede a la Administración actuante para fines dotacionales y se expresa en metros cuadrado techo (m²t)

¹²⁴⁴ BAÑO LEÓN, J.M., *Derecho Urbanístico Común*, Iustel, Madrid, 2009, p.244

$$\text{Derecho aprovechamiento} = \text{SB} \times \text{AT} \times \% = \text{m}^2\text{t}$$

$$/ \% = 100 - \%^{1245} \text{ cesión obligatoria a la Administración actuante}$$

El aprovechamiento que corresponde a la Administración se materializa al finalizar las obras, en la cesión a la misma de suelo urbanizado libre de cargas de urbanización.

Para ello el plan debe definir la edificabilidad bruta de cada porción del suelo incluido en él, que es la suma de todas las edificabilidades destinadas a cualquier uso lucrativo (es decir, sin incluir la edificabilidad dotacional privada permitida por el Plan) que se pueden materializar en un determinado ámbito. Se expresa bien en unidades de aprovechamiento cuando está afectada por coeficientes de ponderación; o bien en m² techo que se pueden edificar, en caso contrario.

No me refiero de forma más exhaustiva al método de cálculo de los AT pero sí quiero incidir en que, sin duda, se trata de un método muy complejo que escapa a la comprensión de cualquier ciudadano que carezca de formación específica en arquitectura y urbanismo. En consecuencia, son lógicas las críticas que se realiza a los mismos de cara a la necesaria transparencia y claridad que debe primar en cualquier proceso urbanístico. Los defensores de los procedimientos vigentes alegan los abundantes trámites obligatorios de información pública, existentes en los procesos, en algunos de los cuales pueden participar incluso personas no afectadas directamente por el programa, es decir el público en general. Pero lo cierto es que por mucho que la documentación está disponible al público, pero la misma es totalmente ininteligible para la inmensa mayoría de los ciudadanos, especialmente para los afectados por los procesos urbanísticos que van a recibir a cambio de sus terrenos un AS, es lógico entender el malestar de muchos de estos ciudadanos que

¹²⁴⁵ El TR LS de 1976 introdujo como novedad la cesión obligatoria del 10% del aprovechamiento urbanístico en suelos urbanizables a la Administración. Según la STC 61/1997 de 20 de marzo (REF BD) , el establecimiento por el Estado de la obligatoriedad de la inclusión de cesiones de aprovechamiento urbanístico no supone una ingerencia en las competencias de las CCAA, que tienen libertad para establecerlo dentro del intervalo establecido por la norma estatal. El TRLS de 2008 estableció que dicha cesión debía fijarse entre un 5 y un 20% del suelo afectado.

ahora se sienten estafados.

Como conclusión, las reservas de aprovechamiento son una técnica de traslación a través de la cual se transforman jurídica y registralmente unos metros cuadrados reales de suelo que aporta un propietario incluido en una actuación urbanística, en un derecho inmaterial expresado en metros cuadrados edificables que se materializarán de nuevo cuando finalice la actuación.

La adquisición de estas reservas de aprovechamiento se debe formalizar en escritura pública, son inscribibles en el Registro de la Propiedad y son hipotecables y transmisibles.

La reserva de aprovechamiento es un derecho pendiente de materialización. Mientras no finaliza la actuación urbanística no otorgan la propiedad sobre ningún bien material.

Pues bien, durante el boom inmobiliario, aunque la mayoría de los propietarios no llegaban a entender este concepto, lo asumían puesto que los procesos finalizaban, y recibían sus fincas resultado, urbanizadas o edificadas, con un valor muy superior al de los terrenos que aportaron.

El problema se ha producido cuando, a raíz de la crisis inmobiliaria muchos propietarios se encuentran ante la situación de que ya no son propietarios de sus fincas iniciales, ni tampoco han recibido su valor porque las han cedido de forma gratuita, ni las fincas resultado dado que la actuación urbanística programada o ni se ha iniciado o no ha finalizado y, en cualquier caso, las expectativas de que se finalicen son mínimas en muchos casos, dado el stock de vivienda terminada vacía y suelo urbanizado existente en nuestro país en la actualidad.

Estos propietarios lo único que tienen es esa reserva de aprovechamiento, inmaterial, inscrito en el Registro de la propiedad, en ocasiones incluso hipotecado (dado que está prevista legalmente esta posibilidad), con un valor actual escaso o nulo. Lo único que pueden hacer es o esperar a que el mercado inmobiliario se reactive y se finalice la actuación urbanística para hacer efectivos sus derechos y percibir sus metros cuadrados edificados del uso previsto, o bien como es más habitual solicitar a la Administración actuante la expropiación. El problema es que el

justiprecio de estos derechos es muy bajo y que las Administraciones actuantes tampoco disponen de la capacidad financiera necesaria para hacer frente a todas las solicitudes de expropiación de derechos y fincas de propietarios que ya no quieren intervenir en el proceso urbanístico por las reducción drástica que se ha producido en las expectativas de ganancia.

Al margen de esta problemática, la patrimonialización de los derechos urbanísticos, es decir, cuando los derechos de aprovechamiento sobre el planeamiento se integran en el patrimonio de una persona, se producen exclusivamente cuando la misma ha satisfecho una serie de cargas, y ha efectuado las cesiones de suelo correspondientes, no antes.

Esta cuestión es esencial para determinar el devengo del impuesto que recae sobre la entrega. La jurisprudencia del TS es clara¹²⁴⁶: “la patrimonialización del aprovechamiento urbanístico se concreta a través del pertinente instrumento que lo haga efectivo”. Es decir, exclusivamente al final del proceso de edificación, es decir cuando se formaliza la declaración de obra nueva.

El problema existente ahora mismo es que tras la crisis, existe una cantidad ingente de reservas de aprovechamiento con mínimas posibilidades de materializarse, debido a la escasez de recursos públicos y la falta de incentivos para la iniciativa privada para urbanizar y construir dado el excedente de inmuebles vacíos terminados y a medio terminar existente ahora mismo.

En estos terrenos o no se ha hecho el PAI, o si se ha hecho no se va a materializar porque o no se puede por falta de recursos o no le interesa a nadie salvo a los propietarios de los terrenos que tampoco tienen recursos para hacerlo ellos.

-TRANSFERENCIAS DE APROVECHAMIENTOS URBANÍSTICOS (TAU)

Por último, las transferencias de aprovechamientos urbanísticos o TAU, permiten a los propietarios de estos intercambiarlos, por ejemplo cambiar metros

¹²⁴⁶ Vid. Sentencias del TS, Sala 3ª, Sección 5ª, de: 12 de abril de 2006, recurso núm. 228/2003 (ROJ: STS 3554/2006); 2 de noviembre de 2006, recurso núm.3307/2003 (ROJ: STS 6760/2006); 12 de diciembre de 2007, recurso núm.2911/2005 (ROJ: STS 8945/2007); y 7 de Julio de 2015, recurso núm. 3038/2013 (ROJ: STS 3728/2015)

cuadrado techo de uso residencial por industrial, para agilizar la ejecución de las actuaciones.

De acuerdo con el artículo 78.1 LOTUP, los propietarios de una finca pueden transferir su AS a otras fincas que cuenten con excedentes de aprovechamiento. Estos serán compensados mediante dicha transferencia, que legitimará la posterior edificación de los mismos

Para entender la utilidad de este concepto voy a poner un ejemplo, partiendo de los conceptos de AT, AS y AO: Supongamos una parcela origen, por ejemplo cedida al Ayuntamiento actuante para uso dotacional, a cambio de lo que el propietario ha obtenido un determinado aprovechamiento (metros cuadrados techo de un uso concreto).

Supongamos que a la parcela destino que le corresponde a ese propietario le falta AS para llegar al AO que exige el programa. Por ejemplo el AO de la parcela son siete plantas de uso residencial, y el AS son cinco plantas, por lo que le faltan dos. A esta parcela se le pueden transferir los derechos de aprovechamiento de la parcela origen necesarios para llegar al AO, porque en la parcela origen no se va materializar el aprovechamiento que le corresponde porque se ha cedido al Ayuntamiento para uso dotacional. Entonces los metros cuadrado techo teóricos que le corresponderían a esa porción de suelo cedida al Ayuntamiento se transfieren a la finca destino para que alcance el AO y se pueda materializar la edificación.

Se trata en definitiva de una técnica urbanística complementaria a las reservas de aprovechamiento, válida tanto para actuaciones integradas como aisladas a través de la cual la Administración obtiene, sin necesidad de expropiación, la cesión gratuita libre de cargas y en pleno dominio, de la finca de origen o de reservas de aprovechamiento cuyo valor sea igual al excedente de aprovechamiento que se pretende compensar con la transferencia.

Las características de la parcela de origen para poder realizar una TAU son: que su uso previsto sea dotacional, que tenga aprovechamiento transferible, y que el mismo no pueda materializarse en dicha parcela por lo que se transfiere a otra deficitaria.

Las TAU deben formalizarse obligatoriamente en escritura pública y hay que tener en cuenta que las mismas pueden ser realizadas: de manera voluntaria por los propietarios de las reservas de aprovechamiento afectadas (el Ayuntamiento actuante solo puede denegar la TAU, motivadamente por inadecuación para el desarrollo del planeamiento); o de manera forzosa, exclusivamente en el supuesto de actuaciones integradas, con la finalidad de que se cumpla la previsión de la ordenación estructural.

El momento de la aprobación y materialización de la TAU se produce en el momento de inscribirse la reparcelación, ya sea esta voluntaria o forzosa.

IV.2.3.5.2.-DESLINDE ITPO-IVA EN LAS OPERACIONES RELACIONADAS CON DERECHOS DE APROVECHAMIENTO URBANÍSTICO

El deslinde ITPO-IVA en las cesiones de derechos de aprovechamiento urbanístico de efectúa según las reglas generales de sujeción a estos impuestos.

En el caso de quedar sujetos al IVA, la peculiaridad que presentan estos derechos de aprovechamiento es que, como excepción a la regla general del IVA, que considera la transmisión de derechos como prestaciones de servicios, en este caso, su cesión se asimila a una entrega de bienes, en virtud del artículo 8.1 LIVA¹²⁴⁷, en la medida en que suponen la transmisión del poder de disposición sobre bienes inmuebles que antes eran propiedad de otra persona o entidad.

La doctrina de la DGT es clara y uniforme en este sentido¹²⁴⁸ llegando a afirmar que *“en las transmisiones de aprovechamientos, lo transmitido otorga al adquirente el derecho a edificar una superficie a edificar mayor a la que tenía derecho con los inmuebles de que disponía; en definitiva, su contenido se parece más a una transmisión de terrenos edificables que a un derecho real de goce o*

¹²⁴⁷ De acuerdo con el artículo 8.1 LIVA se considera entrega de bienes a *“la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes”*.

¹²⁴⁸ Contestaciones a Consultas núm.0984-02, de 28 de junio de 2002 (JUR\2002\257437); núm.1333-03, de 17 de septiembre de 2003 (JUR\2004\9349); núm.1946-03, 20 de noviembre de 2003 (JUR\2004\21063); y núm.2079-03, 4 de diciembre de 2003 (JUR\2004\63230).

disfrute sobre terreno determinado”, lo cual a juicio de la DGT, justifica la excepción.

No obstante cuando la cesión de aprovechamientos urbanísticos se hacen a favor de la Administración actuante, en virtud de la cesiones obligatorias estipuladas en el planeamiento, tal como concluye la decisiva Resolución de la DGT núm. 2/2000, de 22 de diciembre, no se produce ninguna entrega o transmisión sujeta al IVA. Mientras que una vez los mismos se han incorporado al patrimonio municipal (considerado un patrimonio empresarial) su transmisión posterior sí quedará sujeta al IVA.

La cuestión más problemática en cuanto a la tributación de estas cesiones surge a la hora de determinar el momento en el que los propietarios adquieren la disponibilidad de los derechos urbanísticos, y por tanto, el nacimiento de la posibilidad de su cesión. En este sentido, la normativa urbanística establece, como he sentado, los requisitos de publicidad del proyecto de reparcelación.

La DGT interpretó en un principio que esta adquisición se producía en el momento en el que se haga pública la aprobación definitiva del proyecto de reparcelación, es decir, cuando se produzca el primero de los actos de publicación.

Pero este criterio ocasiona múltiples problemas y una gran inseguridad jurídica ya que, esta publicación no agota la vía administrativa. Es decir, con posterioridad a esta publicación, es una práctica generalizada que todos los propietarios que no están de acuerdo con las adjudicaciones que se les hayan atribuido en el proyecto de reparcelación, lo impugnen con intención de que se decrete su anulación total o parcial. Y la resolución de dichos recursos se prolonga durante incluso años. Por lo que no tiene sentido permitir a los propietarios que puedan ceder sus derechos de aprovechamiento, cuando los mismos están siendo objeto de litigio y, en consecuencia, el proyecto de reparcelación no es firme en vía administrativa.

Lo cierto es que hasta que no se resuelve el último de los recursos que se hayan planteado no puede inscribirse en el Registro de la Propiedad el proyecto de reparcelación. Por tanto, en mi opinión, el criterio que debe determinar la adquisición

de los derechos de aprovechamiento y, por tanto, es factible su cesión a terceros, debe coincidir con la inscripción registral del proyecto de reparcelación.

Si bien esta solución es contraria a las necesidades del tráfico mercantil, al ralentizarlo, y a los deseos o necesidades de los propietarios de los terrenos, es la más acertada en beneficio de la seguridad jurídica.

En este sentido se pronuncia *RODRIGUEZ MÁRQUEZ*, por entender que sólo en este momento “se produce la transmisión del dominio concurriendo los requisitos de título y modo”¹²⁴⁹.

En el caso de sujeción de la cesión al IVA, otra cuestión conflictiva surge en relación con el devengo de la cuota gradual del IAJD. En este sentido, el RD 1093/1997, de 4 de julio, por el que se aprueban las normas complementarias al Reglamento Hipotecario, para la ejecución de la Ley Hipotecaria, sobre inscripción en el Registro de la Propiedad de los actos de naturaleza urbanística, establece en su artículo 1: “Serán inscribibles en el Registro de la Propiedad, además de los actos expresamente regulados en este Real Decreto, los siguientes:

1.Los actos firmes de aprobación de los expedientes de ejecución del planeamiento, en cuanto supongan la modificación de las fincas registrales afectadas por el Plan, la atribución del dominio o de otros derechos reales sobre las mismas o el establecimiento de afecciones o garantías reales que aseguren la obligación de ejecutar o de conservar la urbanización.

2.Las cesiones de terrenos con carácter obligatorio en los casos previstos por las leyes o como consecuencia de transferencias de aprovechamiento urbanístico.

3.Los actos de transferencia y gravamen de aprovechamiento urbanístico, incluso cuando den lugar a un derecho separado del suelo, mediante la apertura de folio diferente.”

En consecuencia, todos los actos relacionados con los derechos de aprovechamiento formalizados en escritura pública van a quedar sujetos al IAJD. Sin

¹²⁴⁹ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *El impuesto...*, op.cit., p 12.

embargo es habitual que los contribuyentes consideren que algunos de ellos están no sujetos a este impuesto por entender que ya se ha tributado por ellos. El caso más habitual es cuando un contribuyente ya ha tributado por una adquisición de derechos de aprovechamiento sujeta a IVA, por la cuota gradual del IAJD. Al finalizar la actuación urbanística, se formaliza una escritura de adjudicación de fincas resultado concretas sobre las que puede materializar sus derechos edificatorios. Pues bien, en la medida en que esta nueva escritura cumple todos los requisitos de los artículos 30.1 y 31.2 del TRLITPAJD, estará sujeta a la cuota gradual del IAJD, tal como ha sentado la jurisprudencia¹²⁵⁰.

IV.2.3.6.-DESLINDE ITPO-IVA EN LAS ENTREGAS DE TERRENOS EDIFICABLES

Una vez finaliza el proceso de urbanización sobre un terreno, el mismo se califica urbanísticamente como suelo urbano y, desde el punto de vista fiscal como suelo urbanizado.

La diferencia es que el traspaso de situación urbanística de urbanizable a urbano, requiere la tramitación de un proceso administrativo de reclasificación del suelo edificable en urbano, previo a la concesión de licencias de edificabilidad para desinar el suelo al uso previsto en el planeamiento. Una vez calificado como urbano, se definen como edificables los terrenos urbanos, calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanísticas¹²⁵¹, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada por la correspondiente licencia administrativa. Por tanto, un terreno sobre el que ha finalizado completamente la urbanización pero aún no se ha obtenido la licencia de edificabilidad sigue siendo desde el punto de vista urbanístico suelo no edificable.

Mientras que la calificación tributaria se realiza en virtud de la mera aptitud física de los terrenos, es decir, una vez un terreno se considera urbanizado cuando se le ha dotado completamente de todos los elementos previstos por la legislación urbanística, para servir a la edificación que sobre ellos exista o vaya a existir, ya sea

¹²⁵⁰

Vid. la Sentencia del TSJ de Castilla y León, de 12 de junio de 2012.

¹²⁵¹

Las normas urbanísticas de todas las CCAA recogen la definición de solar.

para viviendas, otros locales o edificaciones de carácter industrial¹²⁵². Y partiendo de que un terreno es urbanizado, se calificaría como edificable o no edificable, aplicando el criterio urbanístico, en función de que hubiera obtenido o no la licencia de edificabilidad.

El deslinde ITPO-IVA en la entrega de solares y demás terrenos urbanizados (edificables aún o no) estará sujeta al IVA sin exención (dado que la norma del IVA excluye expresamente estos terrenos de la exención), siempre que se cumplan los tres requisitos de sujeción al mismo (subjctivo, objetivo e intencional) y, en caso negativo, sujeta al ITPO, pudiendo verse afectado por diversas exenciones en este impuesto tanto subjetivas (AAPP) como objetivas (VPO).

Únicamente estarán exentas del IVA y en consecuencia sujetas al ITPO, las entregas de terrenos urbanizados destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público. Si bien, tampoco soportarán carga efectiva por este impuesto por exención subjetiva aplicable a las AAPP.

En principio, con el régimen vigente en España, no hay diferencia entre el tratamiento en el IVA de los terrenos urbanizados, en función de que sean o no edificables. Sin embargo, en relación con estas entregas, cuando las mismas queden sujetas al IVA, hay que destacar que la Directiva del IVA permite la aplicación de una regla excepcional que España no ha ejercido de momento según la cual, *“en las entregas de edificios y de terrenos edificables comprados con fines de reventa por un sujeto pasivo que no haya tenido derecho a deducción con ocasión de la adquisición, la base imponible esté constituida por la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra.”*

Si España decidiera hacer uso de esta medida podría ser un estímulo para reactivar la actividad inmobiliaria dado que la carga efectiva que soportaría una adquisición de un terreno edificable o edificio sería notablemente inferior al ser la base imponible exclusivamente el margen comercial en lugar de la contraprestación entregada.

¹²⁵²

Resolución de la DGT núm.V2965-14 de 3 de noviembre.

Pero hago notar que esta regla excepcional es solo para terrenos edificables, por tanto no para urbanizados no edificables. Por tanto, también incentivaría la tramitación de licencias de edificabilidad sobre terrenos urbanizados, con el fin de que las transmisiones de los terrenos pudieran beneficiarse de esta menor tributación.

Para terminar con el deslinde ITPO-IVA en los terrenos urbanizados, me detendré en un supuesto particular por su relativa habitualidad derivada de las ventajas que ofrecen para los intervinientes, especialmente desde el punto de vista financiero. Se trata de la **cesión de solar a cambio de obra futura**.

Esta operación suele consistir en un negocio jurídico efectuado entre el propietario de un solar y una empresa constructora, por el que el primero lo cede al segundo, a cambio de unos determinados pisos o locales que ésta se obliga a entregarle una vez finalizada la obra (tras la declaración de obra nueva y, en su caso, división horizontal de la finca construida). A efectos fiscales se trata de una permuta de un bien presente por un derecho de crédito presente que impone una obligación futura¹²⁵³, siendo el principal problema que plantea esta operación la de su devengo y su base imponible.

La tributación de la entrega del solar estará sujeta al ITPO o al IVA en función de los requisitos generales, es decir, si el propietario es empresario a efectos del IVA, lo tenía afecto a una actividad empresarial y hay intencionalidad onerosa en la operación (no va destinar la obra futura a uso propio) la adquisición del solar estaría sujeta al IVA, aunque este caso es poco frecuente. Lo habitual es que el propietario sea un particular o siendo empresario a efectos del IVA no cumpla alguno de los otros requisitos, por lo que, en definitiva la operación quedará sujeta al ITPO.

Mientras que la tributación de la adquisición de los derechos sobre la obra futura, una vez finalizada, va a estar sujeta al IVA en todo caso dado que la misma la realiza el promotor de la obra, incluso aunque no fuera el adquirente del solar porque, como es relativamente habitual hoy en día por los problemas financieros de los agentes implicados, hubiera cedido el mismo en el estado de construcción que

¹²⁵³ Resolución del TEAC, de 10 de noviembre de a1993.

fuera, a un tercero que la hubiera finalizado.

Es importante destacar que el devengo de la misma se produce cuando se cede el solar y no cuando se recepciona la obra, en virtud de la regla aplicable a los pagos anticipados del artículo 75.Dos de la LIVA. Por tanto, aunque el hecho imponible (entrega de obra) no se haya producido, el IVA se devenga porque la entrega del solar es el pago, en especie, anticipado de la operación, tal como ha sentado numerosa jurisprudencia¹²⁵⁴.

La jurisprudencia del TS considera que el hecho de que el contrato se perfeccione totalmente en el momento de la entrega de la obra futura no puede interpretarse como una condición suspensiva y, por tanto, suspender el devengo del impuesto hasta que la misma se cumpla, sino que se trata de una condición resolutoria implícita¹²⁵⁵. En consonancia el no cumplimiento total del contrato por no hacerse entrega de la obra futura, provocaría la resolución del contrato.

El otro problema que plantea la entrega futura es su base imponible, que se identifica, de acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 79 LIVA, con el valor de mercado de la obra entregada, pero evidentemente valorado en el momento de la cesión del solar.

Este devengo anticipado del IVA obliga necesariamente a realizar una estimación de dicho valor, por lo que, al menos teóricamente, cabría plantear la obligación de regularizar el mismo si en el momento de la entrega de la obra este ha variado, puesto que la base imponible de las operaciones sujetas al IVA debe referirse al momento en que se produce el hecho imponible, es decir, cuando se ponga la obra a disposición del adquirente¹²⁵⁶. En este sentido, el artículo 80. Seis de la LIVA, según el cual: *“Si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido”*.

¹²⁵⁴ Resolución del TEAC de 25 de mayo de 1994.

¹²⁵⁵ Sentencia del TS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 25 de junio de 1998, recurso núm. 3067/1992 (ROJ: STS 4257/1998).

¹²⁵⁶ Vid. las Resoluciones del TEAC de 10 de octubre y 24 de noviembre de 1997; y de 9 de junio de 2004; entre otras.

En relación con esta cuestión, la DGT estableció inicialmente que la misma estaría constituida por la estimación del valor que debiera tener la edificación futura cuando tuviera lugar su entrega efectiva, finalizada su construcción, de manera que, una vez finalizada, habría que verificar si el valor ha variado para proceder, a realizar la rectificación pertinente. Pero este criterio fue modificado¹²⁵⁷, concluyendo que la base debía establecerse “en atención el coste de construcción de la edificación, pero manteniendo la necesidad de su rectificación en el caso de que dicho coste estimado sufriera variaciones durante la construcción.”. Es decir, en base al coste y no al valor real de lo construido.

Ahora bien, el TS corrigió este criterio de la DGT, en el sentido de que el devengo debe situarse en el momento en que se formaliza la permuta y, en consecuencia, la base imponible debe fijarse en ese momento, sin que proceda la rectificación posterior por el hecho de que el valor de lo que se recibe en ese momento sea distinto al del momento del devengo¹²⁵⁸.

Como conclusión, en las operaciones de permuta de bienes y derechos, no procede el recálculo de la base imponible de la adquisición que será la que se calcule en el momento del devengo (formalización de la permuta) con base en el coste de construcción estimado.

En este sentido, en mi opinión, la adquisición del derecho de crédito para adquirir la obra futura se asemeja por sus efectos a una opción de compra, es decir, se está adquiriendo el derecho a adquirir un bien a un precio determinado que es el valor del solar. Por tanto, igual que las opciones de compra no se regularizan tampoco deben regularizarse estas operaciones.

¹²⁵⁷ Resolución de la DGT núm. V1976-08 de 30 de octubre de 2008, entre otras.

¹²⁵⁸ En sus Sentencias de 18 de marzo, y 29 de abril de 2009 el TS concluye que: “no debe confundirse el valor de mercado de los bienes que se intercambian en la operación de permuta, que debe referirse al momento de la operación, con el valor de mercado de tales bienes o derechos en un momento posterior, que siempre será distinto cuando se opera en un mercado sujeto a fluctuaciones u oscilaciones importantes como es el mercado inmobiliario, pero sin que ello afecte a la base imponible del Impuesto que se devengó en el pasado.” Sentencias del TS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 18 de marzo de 2009, recurso núm. 5013/2006 (ROJ: STS 1656/2009); y de 29 de abril, recurso núm. 5483/2006 (ROJ: STS 2757/2009).

Criterio asumido por la DGT en sus Resoluciones posteriores, como la V2096-09, de 18 de septiembre; o la V0636-13 de 1 de marzo, entre otras.

Además, la variación del valor requeriría prueba pericial que, en la práctica, ni los ni los interesados ni la Agencia Tributaria estatal están realizando, por tanto se trata realmente de un problema más teórico que real. Es cierto que durante la etapa de expansión inmobiliaria cabía la posibilidad de que realmente la obra futura tuviera un valor ostensiblemente superior en el momento de la entrega que cuando se pactó, pero la situación actual es justo la inversa y si los contribuyentes se pudieran ahora a instar solicitudes de ingresos indebidos alegando que lo que reciben ahora vale menos, no cabe duda de que la Agencia Tributaria estatal las desestimaría.

Por último, también el devengo de la cuota gradual del IAJD ha estado rodeado de polémica a la hora de considerar que el mismo se produce en el otorgamiento de la escritura que documenta la cesión de solar a cambio de obra futura o, en cambio, cuando se otorgue la escritura de entrega de la edificación terminada.

En apoyo de la segunda opción, que comparto, el artículo 13 del RH es claro: el derecho a la obra futura no es objeto de inscripción.

Ahora bien, no ha sido este el criterio administrativo común. Por ejemplo en la Comunidad Valenciana se liquidó hasta 2008 el IAJD en las escrituras de cesión de solar a cambio de obra futura, si bien finalmente se modificó el criterio aceptándose que el devengo tenía lugar cuando se hiciera la entrega, puesto que solo en este momento se cumplen los requisitos del artículo 30.1 y 31.2 del TRLITPAJD.

IV.2.3.7.- ANÁLISIS DEL DESLINDE ITPO-IVA EN FUNCION DEL SISTEMA DE EJECUCION DEL PLANEAMIENTO URBANÍSTICO ELEGIDO

Una vez sentadas las bases generales de la tributación de las entregas de terrenos, pasaré a analizar en concreto la tributación ITPO-IVA procedente sobre cada una de las entregas de terrenos incluidos en un programa de gestión urbanística, en función del sistema de ejecución que se esté llevando a cabo, y de la fase del mismo y el estado del terreno, en el momento en el que se transmite.

Esta especificación no implica una alteración de las conclusiones generales sino sólo su concreción en cada uno de los sistemas teniendo en cuenta las características diferenciales de cada uno de ellos con trascendencia en el deslinde ITPO-IVA.

Hay que tener en cuenta que cada CCAA ha escogido de entre ellos, los que ha considerado más conveniente atendiendo a sus características y experiencias pasadas, si bien con criterios y denominaciones, no siempre coincidentes. Así encontramos distintas denominaciones para definir al mismo sistema de ejecución, en función de en qué CCAA se encuentre el terreno, lo cual no hace sino introducir una dificultad adicional que va en detrimento de la necesaria claridad de las normas y de la seguridad jurídica para los ciudadanos y los que han de aplicar e interpretar las leyes.

Ante todo solo la Administración actuante tiene la potestad de elegir el sistema de ejecución para cada actuación, cuando aprueba el programa o incluso antes, al inicio del procedimiento de elaboración del programa

A efectos prácticos, me voy a detener en los sistemas más habituales y utilizados, y con las denominaciones usuales que se les atribuyen atendiendo a las características de la ejecución. Ante todo hay que realizar unas distinciones previas. En primer lugar la referencia de sistemas de ejecución urbanística se refiere en general a las actuaciones urbanísticas integradas.

Mientras que las actuaciones aisladas suelen llevarse a cabo mediante la ejecución de obras públicas ordinarias o a través de gestión pública indirecta, sin perjuicio de que la Administración actuante elija un sistema de gestión más complejo, aunque no es lo habitual dadas las características de estas actuaciones.

Centrándome por tanto en los sistemas previstos para actuaciones integradas, **todos los sistemas de las distintas CCAA, se pueden agrupar en dos modalidades de ejecución:**

- Reparcelación
- Expropiación

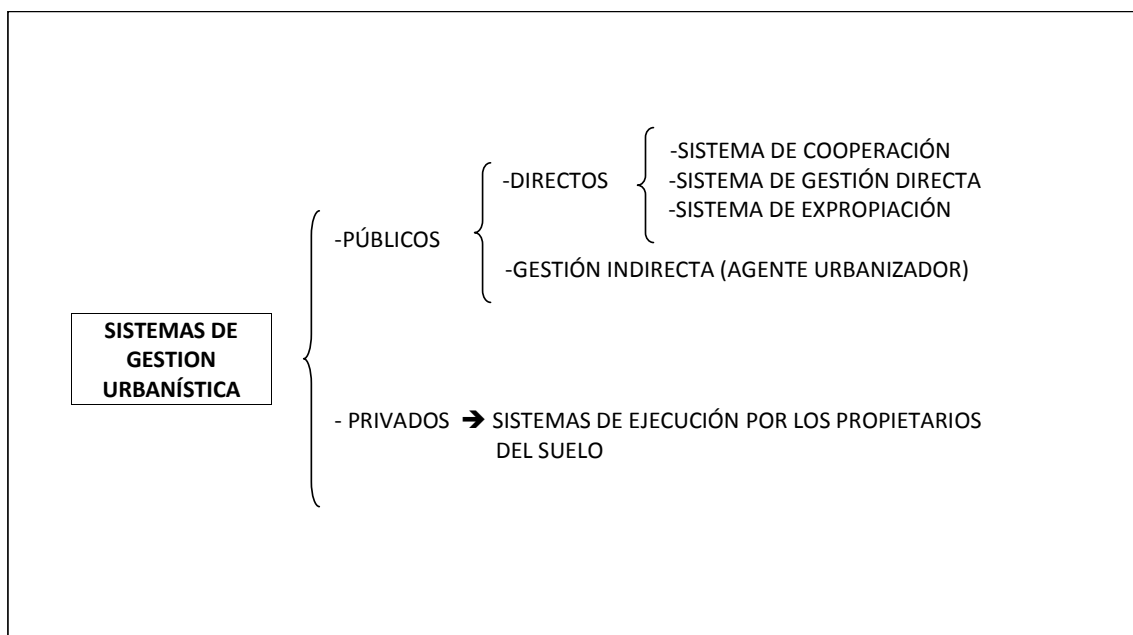
Dentro de los segundos se incluyen los sistemas de expropiación y ejecución forzosa, y, todos los demás sistemas se instrumentalizan a través de la reparcelación de los terrenos.

No obstante la expropiación como tal no siempre se contempla como un sistema de ejecución urbanística (por ejemplo la LOTUP valenciana no lo contempla como tal) sino como una modalidad de ejecución que se puede dar en cualquier proceso urbanístico, bien de forma forzosa porque la Administración actuante lo considere necesario y esté debidamente justificado, o bien a solicitud de los propietarios del suelo porque no deseen adherirse a la actuación que va a afectar a su terrenos o porque solicite la expropiación de sus derechos de aprovechamiento, por ejemplo.

Con estas bases, y siguiendo con la clasificación de los sistemas, como muestra el siguiente esquema, los sistemas de gestión urbanística atendiendo a la condición del promotor (no a su ejecución) pueden dividirse entre públicos o privados.

Y, dentro de los públicos se distingue entre sistemas directos e indirectos, según si la urbanización la realiza la Administración actuante o la realiza a través de un agente urbanizador. En ambos casos la ejecución material de las obras es realizada por un tercero empresario constructor.

Tabla 16: Principales sistemas de gestión urbanística en España



El Ordenamiento jurídico estatal prevé la posibilidad de optar entre optar seis **sistemas básicos de ejecución**, tres de los cuales son privados y los otros tres públicos, existiendo también soluciones mixtas.

Los privados son: concierto, compensación y ejecución empresarial; mientras que los públicos son: cooperación, expropiación y ejecución forzosa.

En esencia, la diferencia fundamental entre los diferentes sistemas es quién financia el proceso urbanístico. Así en los sistemas de compensación son los propietarios, que financian las obras de urbanización, ceden a la Administración actuante lo que corresponda (suelo para viales, suelo dotacional y el porcentaje de aprovechamiento que dictamina la Ley), y al finalizar, se adjudican el resto del aprovechamiento obtenido entre ellos. En los sistemas gestión directa o cooperación, la financiación del proceso urbanístico la asumía la Administración actuante, que luego repercute las cuotas de urbanización a los propietarios. Por último en el sistema de gestión indirecta por agente urbanizador, introducido por la LRAU valenciana, corresponde la financiación y la iniciativa del proceso corresponde al agente urbanizador, sin perjuicio de que luego pueda repercutir sus costes -con su margen de beneficio correspondiente- a los propietarios del suelo.

En este tema, de nuevo, como ya he referido, nos encontramos con que cada CCAA ha definido sus propios sistemas de ejecución, siendo habitual encontrar incluso sistemas idénticos pero con denominaciones distintas. El cuadro del ANEXO 6 resume las peculiaridades de las diferentes CCAA en este sentido.

En dicho anexo se puede observar que los sistemas previstos en prácticamente todas las CCAA son los de: compensación, cooperación, expropiación, y los sistemas de gestión indirecta de las obras (concesión, concierto o agente urbanizador) aunque hay notables excepciones.

Así por ejemplo, la nefasta experiencia de las Juntas de compensación en la Comunidad Valenciana ha llevado a suprimir este sistema (siendo la única CCAA que no lo contempla) en la LOTUP, que en general ha cambiado radicalmente la cuestión de los sistemas de gestión urbanística, en relación con la LUV-2005.

Por otro lado, al sistema de cooperación ha evolucionado en esta CCAA hasta el denominado sistema de gestión directa, que no hay que confundir con que la gestión urbanística sea directa ya que dentro de esta existen otras modalidades como el sistema de expropiación.

Básicamente el denominado por la LOTUP sistema de gestión directa equivale al antiguo sistema de cooperación, sólo que se ha regulado de forma más extensa y completa y, sobre todo, porque se ha introducido la exigencia de que la Administración actuante acredite, para poder llevarlo a cabo, el compromiso financiero, decir, que hay comprometida una partida presupuestaria para el proyecto.

Como conclusión, la LOTUP valenciana se definen los siguientes sistemas de gestión urbanística, estableciendo además, de forma muy novedosa, un orden de prelación entre ellos:

1º) **Gestión directa por la Administración**

Es, por tanto, el sistema que prevalecerá siempre que la Administración actuante opte por él. No obstante, se trata de un sistema que, difícilmente va a tener traslación práctica ante las dificultades y limitaciones tanto técnicas como financieras que presentan, al menos, a medio plazo la mayor parte de los Entes locales de la Comunidad Valenciana¹²⁵⁹.

2º) **Gestión (indirecta) por los propietarios del suelo**

Si la Administración actuante decide no elegir la ejecución directa, los propietarios pueden optar a gestionar la actuación urbanística.

3º) **Gestión indirecta a través de agente urbanizador**

Queda relegada a aquellos casos en que los propietarios del suelo rechacen llevar a cabo la actuación por sí mismos.

¹²⁵⁹ Las dificultades financieras de los entes locales en nuestro país se han transformado, por desgracia, en casi un mal endémico y de muy difícil solución. A título de ejemplo, Vid. las valoraciones sobre las mismas realizadas en la década de los 90 del siglo pasado por MARTÍN QUERALT, J., en "Los entes locales y sus problemas financieros", *Revista valenciana d'estudis autonòmics*, núm.15, 1996, pp.27 a 36.

Solo la gravedad de la última crisis económica y las imposiciones de la UE en términos de techo de gasto, han podido poner freno y control a los déficits salvajes de municipios y CCAA.

Llama sin duda la atención, frente a la preeminencia del agente urbanizador en la anterior LUV de 2005 que ahora se le relegue al último lugar, además de la supresión como he mencionado del sistema de compensación. Como ya he comentado, el problema es que la causa de esta prelación no es la búsqueda de una mayor eficiencia en la gestión urbanística sino distanciarse lo más posible de la normativa anterior ante el conflicto que provocó la misma con la UE al que ya me he referido. En consecuencia se ha optado por dar preferencia en la gestión a dos sistemas encomendados a sujetos que en la mayoría de los casos carecen de los medios y conocimientos técnicos y económicos para llevarla a cabo. Con el agravante de que estos sistemas ya han sido utilizados en épocas anteriores con muy malos resultados.

Al margen de las, no por habituales deseables, discrepancias entre las CCCA, voy a analizar las características esenciales de los siguientes sistemas de ejecución urbanizadora, en la medida en que presentan especialidades destacables a efectos del deslinde entre el ITPO y el IVA:

- EL SISTEMA DE COOPERACIÓN O GESTIÓN DIRECTA POR LA ADMINISTRACIÓN ACTUANTE

- LOS SISTEMAS DE COMPENSACIÓN TANTO FIDUCIARIA COMO NO FIDUCIARIA

- LA GESTIÓN PRIVADA POR LOS PROPIETARIOS DEL SUELO

- LA GESTIÓN INDIRECTA PÚBLICA A TRAVÉS DE AGENTE URBANIZADOR

- EL SISTEMA DE EXPROPIACIÓN

IV.2.3.7.1.- DESLINDE ITPO-IVA EN EL SISTEMA DE COOPERACIÓN O GESTIÓN DIRECTA POR LA ADMINISTRACIÓN ACTUANTE

En el sistema de cooperación, los propietarios aportan de forma obligatoria el suelo y es la Administración la que lleva a cabo la formulación de un proyecto de reparcelación y, aprobado éste, ejecuta, en nombre propio pero por cuenta de los propietarios –es decir, actuando como mandatario o fideicomisario de los propietarios-, las obras de urbanización, repercutiendo todos los costes de la urbanización a los propietarios en proporción a la superficie de sus terrenos¹²⁶⁰.

En este sistema, la Administración actúa como urbanizador desarrollando por sí misma la actuación, quedando por tanto sujeta al estatuto de urbanizador (empresario a efectos del IVA en todo caso) si bien con peculiaridades derivadas de su condición de ente público. Así, por ejemplo, en su calidad de AAPP no se le exige que acredite solvencia técnica ni económica¹²⁶¹, aunque sí se le exige que con cargo al presupuesto comprometa el crédito necesario para asumir el desarrollo de la actuación.

Estos requisitos por muy lógicos que parezcan, en mi opinión son un error a la vista de la situación históricamente deficitaria en ambos sentidos de los municipios valencianos, y de la cuanto menos imprudente actuación de muchos ediles públicos municipales que no han dudado en despilfarrar el presupuesto municipal para llevar a cabo obras, de dudosa utilidad pública o simplemente que no se podían asumir económicamente, hasta el punto de llevar a una situación de quiebra a los Ayuntamientos. Es por ello que tras los acontecimientos vividos en la última crisis creo que es el momento de replantearnos este tipo de excepciones de las que disfrutaban las AAPP por el simple hecho de serlo, desprotegiendo el interés general de los abusos, las imprudencias, cuando no los delitos, cometidos por los encargados de las mismas.

¹²⁶⁰ Vid. PARADA VÁZQUEZ, R., *Derecho Administrativo III*, Marcial Pons, Madrid, 2010, pp.497 y

¹²⁶¹ ss.
Artículo 115.3 de la LOTUP

Normalmente no es la propia Administración la que ejecuta materialmente las obras, sino que suele contratarlas a un tercero (empresa urbanizadora) de forma directa (contratación sujeta a la legislación de contratos del sector público) o indirecta (concesión), pero en cualquier caso, este sistema exige un importante esfuerzo a la Administración como gestora del proyecto por lo que ésta suele preferir otros sistemas.

En este sistema, a diferencia de lo que ocurre en el sistema expropiatorio, no existe una adquisición de la propiedad de las fincas por parte de la Administración actuante, sino que ésta se limita a formular el proyecto de reparcelación y a ocupar las fincas en la medida en que ello sea necesario para la realización de las obras de urbanización, si bien es habitual en este tipo de proyectos que se establezca una obligación de cesiones obligatorias de determinados terrenos para cumplir la finalidad pública que en esencia debe tener la urbanización (viales, zonas verdes, centros educativos, sociales o sanitarios,...)

Frente a la denominación de sistemas de cooperación, la Comunidad Valenciana ha optado por denominar a este sistema de gestión directa, de forma poco afortunada en mi opinión dado que da lugar a confusión ya que esta denominación se utiliza en general en el resto del país para referirse a cualquier sistema de gestión urbanística en el que la Administración actuante actúa como urbanizador.

Dada la incapacidad financiera de los Ayuntamientos para los próximos 10-15 años, debido al endeudamiento excesivo y las limitaciones al déficit impuestas por la UE, es prácticamente imposible que se pueda llevar a cabo actuaciones directas, bien reparcelaciones (por el coste y la necesidad de contar con un departamento urbanístico potente en el Ayuntamiento para poder realizarlas) o expropiaciones (por el coste).

La evidencia empírica ha demostrado la ineficacia de este sistema, cualquier que sea la denominación que se le dé, por dos carencias históricas de la Administración: la presupuestaria; y su incapacidad para organizar y gestionar.

A pesar de ello y de las mala experiencias del pasado en el uso de este sistema, como he referido la LOTUP le ha dado mucha importancia, si bien, tal como he explicado la causa es, tras las enormes críticas recibidas tras la LUV-2005, restar importancia al agente urbanizador y a la gestión indirecta. Ahora bien, este sistema ya lo preveía la LUV pero lo cierto es que no se produjo ninguna actuación de gestión directa relevante debido a las carencias apuntadas. Previsiblemente es lo mismo que va a ocurrir ahora, que este sistema va a ser inoperante.

En este sistema la Administración es el urbanizador y contrata ¹²⁶² directamente con el constructor. El constructor puede ser retribuido en metálico o en especie.

En el primer caso, el constructor solo cobrará cuando, tras finalizar la urbanización, la Administración venda en pública subasta las parcelas que le correspondan o la de los propietarios que no se hubieran adherido, o bien mediante la cesión de los derechos de cobro o crédito contra los propietarios del suelo. Y si con eso no hay suficiente, la diferencia se paga en especie (terrenos). Esto es totalmente inoperante, por lo será difícil encontrar a algún constructor al que le interese este sistema, mucho más en la situación actual.

También se puede suscribir con el constructor un contrato de obras y servicios, de manera que se encarga el proyecto de reparcelación y las “tareas auxiliares” (publicidad, Registro, etc.) necesarias para vender los inmuebles construidos, es decir, se le convierte en un pseudourbanizador, con el consiguiente aumento de los gastos para éste, lo cual hace aún menos atractiva si cabe para el constructor esta opción.

Como conclusión, ya era un sistema residual sin apenas uso en todas las CCAA por lo que no tienen mucho sentido que se le haya dado tanta relevancia a este sistema y se le potencie en la LOTUP, cuando la evidencia empírica ha demostrado que es inoperante, como se comprobará en los próximos años.

¹²⁶²

Es por tanto una relación jurídico-pública, sujeta a la Ley de contratos de las AAPP.

Al margen de esta conclusión, entrando en el análisis del deslinde ITPO-IVA en este sistema, hay que recordar que en él, el principal actor es el Ayuntamiento, por lo que la cuestión más problemática es si los propietarios de los terrenos tienen o no la consideración de urbanizadores.

En relación con el Ayuntamiento, no existe ninguna especialidad que implique una calificación tributaria distinta a la que hemos visto hasta ahora. Es decir, el Ayuntamiento se convierte en empresario por realizar las obras de urbanización por cuenta de los propietarios, ya sea por sí mismo o contratándolas con un tercero (urbanizador contratista).

La DGT aplica este criterio en particular con relación al sistema de cooperación en múltiples Resoluciones¹²⁶³, ya que, aunque se opere a través de contratista, el Ayuntamiento efectúa una ordenación de medios para llevar a cabo la urbanización de los terrenos incurriendo, no sólo en el coste del contratista, sino en otra serie de gastos y de inversiones necesarios para llevar a cabo la misma. Como estos gastos e inversiones son operaciones realizadas por empresarios o profesionales (contratistas, proveedores, etc.) éstos, a través de las facturas correspondientes, repercutirán el IVA al Ayuntamiento, y este IVA soportado será deducible en la medida en que el Ayuntamiento cumpla los demás requisitos de deducibilidad previstos en la LIVA¹²⁶⁴.

Para financiar las obras de urbanización, el Ayuntamiento girará las derramas correspondientes a los propietarios devengando el IVA correspondiente que los propietarios podrán deducirse o no en función de que tengan la condición de empresarios o profesionales y cumplan el resto de requisitos de deducibilidad.

El pago de las derramas podrá hacerse en metálico y/o en especie. En caso de ser en especie, la tributación de las mismas (permuta) se realizará según las

¹²⁶³ En su Resolución núm. V0343-05, la DGT señala: “[...] constituye doctrina reiterada por este Centro Directivo que la realización de obras de urbanización a través del sistema de cooperación atribuye la condición de empresario a la Administración pública que las efectúa, si no tuviera ya antes esta condición por razón de su actividad urbanística. “.

¹²⁶⁴ Resolución DGT V0055-01 de 22 de junio.

reglas que señalé al analizar el sistema de compensación. Siendo este régimen plenamente aplicable al tema que estoy tratando, tal como ha recogido la DGT¹²⁶⁵. No obstante hay que tener en cuenta que, de conformidad con el régimen general de contratación con el Sector público recogido en nuestro Ordenamiento, las ofertas efectuadas a la Administración, se entienden siempre **IVA incluido**.

De manera que, al contrario de lo que ocurre en los sistemas de compensación, los propietarios no van a poder cobrar el importe del IVA a la Administración, ya que el mismo está incluido en el valor de mercado de los terrenos que se haya acordado con la Administración como contraprestación al coste de la urbanización. Pero, sin embargo, sí están obligados a repercutirlo e ingresarlo en la Hacienda Pública.

En cuanto a **los propietarios** de los terrenos, la cuestión más controvertida en este sistema se refiere a la consideración de los mismos como sujetos pasivos del IVA.

Por un lado, encontramos opiniones en contra, como la enunciada por el TSJ de Cataluña¹²⁶⁶, siguiendo el criterio que había sentado el TEAR de Cataluña en varias Sentencias, basándose en que toda la gestión urbanística la realiza el Ayuntamiento, por lo que en puridad los propietarios aunque sigan siendo los propietarios de los terrenos, no cumplen los requisitos de los artículos 4 y 5 LIVA para que se pueda considerar que realizan alguna actividad.

¹²⁶⁵ Contestación de la DGT a Consulta núm.0733-98, de 29 de abril y Resolución DGT 1965/2006, de 2 de octubre.

¹²⁶⁶ Sentencia del TSJ de Cataluña, de 20 de diciembre de 2004, recurso núm.809/1999 Resolución núm. 1287/2004 (ROJ: STSJ CAT 14707/2004; JT\2005\425): *“Debe seguirse la tesis mantenida por el TEAR de Cataluña en el sentido de que la actuación es empresarial y realizada por empresarios cuando suponga su realización por una organización organizada empresarialmente que dispone medios materiales y personales para la realización del objeto empresarial, que en este caso sería la urbanización de las unidades de actuación determinadas. En el presente caso, es el propio Ajuntament de Banyoles el que se encarga de adjudicar las obras de ejecución, las realiza por medio de contrato administrativo terceros y luego las recepciona, sin que pueda establecerse que la repercusión económica de una parte de esa actividad convierta a los propietarios en empresarios, ya que es l'Ajuntament el que controla todo el proceso de ejecución. En el sistema de cooperación, los propietarios aportan el suelo de su propiedad objeto de cesión obligatoria y es la propia Administración, en este caso, municipal, la competente para ejecutar las obras de urbanización que determina, organiza, adjudica, controla y recepciona, sin que conste la intervención de ninguno de los propietarios en ese proceso mas que la mera repercusión de los costes de ese proceso. Por todo lo anterior, no ha quedado acreditada la cualidad de empresarios en el ejercicio de su objeto empresarial para que la operación esté sujeta a IVA, sino que la ejecución de la urbanización se realiza por l'Ajuntament de Banyoles. “*

Las consecuencias prácticas de la aplicación de este criterio son evidentes. El IVA repercutido por el Ayuntamiento a los propietarios por imputación de los costes de la urbanización no serían deducibles para los propietarios, con lo que sería un coste adicional para ellos.

Y las entregas posteriores que pudieran realizar de los terrenos que tras la urbanización les correspondieran, serían entregas realizadas por particulares, salvo que pudieran acreditar su afectación a una actividad empresarial distinta de la urbanización (edificación,...), y, por tanto, no sujetas al IVA y sujetas al ITPO. Es decir, los propietarios serían consumidores finales por ser el último eslabón de la cadena de repercusión del proceso de urbanización de los terrenos.

Por el contrario la DGT ¹²⁶⁷ se inclina por la tesis contraria; es decir, que los propietarios sí tienen la consideración de sujetos pasivos del IVA, por ser los promotores de la urbanización y haber soportado los gastos de urbanización.

En mi opinión, ambos criterios tienen su parte de razón. El primero, porque realmente los propietarios de los terrenos no efectúan por sí mismos ninguna ordenación de medios para llevar a cabo la urbanización, por lo que es lógico plantearse si el mero hecho de ser propietario de un terreno es suficiente para que la cesión de la actuación urbanizadora a un Ente Público para que la realice íntegramente se considere una actividad empresarial. Y el criterio de la DGT, sobretudo, porque resulta coherente con la postura seguida en otros sistemas de ejecución urbanística (compensación fiduciaria), por lo que me remito al epígrafe que concluyó sobre esta cuestión.

¹²⁶⁷ En su Resolución número V0055-01 la DGT concluye: “*Por tanto, los propietarios que reciben las ejecuciones de obra de urbanización de sus terrenos, deben considerarse urbanizadores de los mismos a los efectos indicados en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, de lo que se deriva que la ulterior venta que realicen de los terrenos así urbanizados quedará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, pudiendo el transmitente deducir el Impuesto que haya soportado por los costes de urbanización, tal y como establece el artículo 92 de la Ley reguladora del tributo.*”

Por su parte, en la Resolución DGT V0343-05 dispone que: “[...] *Los propietarios de los terrenos, por su parte, se convertirán en empresarios o profesionales (sí, asimismo, no lo fueran previamente) cuando comiencen las obras de urbanización.*”

Por ello, en mi opinión, el criterio de la DGT es más acertado, siempre que los propietarios destinen los solares resultantes a la venta o cesión.

En caso contrario, -es decir, si los propietarios destinan los terrenos a uso propio-, el criterio del TSJ de Cataluña es más acertado, puesto que, aunque los particulares abonen las cuotas de urbanización, lo hacen como destinatarios finales de la prestación de servicios realizada por el Ayuntamiento como empresario.

Sin embargo, si no es así, este criterio resultaría contrario al espíritu del impuesto, ya que, cuando finalizara la urbanización, estos propietarios de los solares, a los que el TSJ Cataluña considera no sujetos pasivos del IVA y, por lo tanto, sin derecho a deducción del IVA soportado en la urbanización y repercutido por el Ayuntamiento, los venderían como particulares, - por tanto sujetos al ITPO-, cuando el destino previsible de los mismos es su edificación. En definitiva, lo más habitual es que el adquirente sea un empresario o profesional, que, por tanto, continuaría con la cadena de repercusión hasta llegar al verdadero consumidor final del proceso que es el adquirente de las unidades de edificación construidas. Por lo que la aplicación de este criterio provocaría una ruptura injustificada en la cadena del impuesto.

IV.2.3.7.2- DESLINDE ITPO-IVA EN EL SISTEMA DE COMPENSACIÓN FIDUCIARIA

En relación al sistema de compensación, ya me referí al analizar el requisito subjetivo de sujeción al IVA en el epígrafe III.2.3, a las características esenciales de este sistema, a la naturaleza de las Juntas de compensación, y a que, en realidad, dentro de la compensación, hay dos sistemas, fiduciario y no fiduciario, en función de que los propietarios de los terrenos transmitan o no a la Junta la propiedad de los mismos.

Por tanto, cada uno de estos sistemas tiene unas consecuencias distintas a efectos del deslinde ITPO-IVA por lo que las analizo por separado.

En el caso de la **compensación fiduciaria**, los propietarios de los terrenos al conservar la propiedad de los mismos, adquieren la condición de sujeto pasivo del IVA desde que adquieren la condición de urbanizadores¹²⁶⁸; extremo éste sobre el que he analizado la disparidad de criterios existentes y la conclusión de que el más acertado por estar más próximo al espíritu del impuesto es el del TS, es decir, desde que comienzan las actuaciones materiales de urbanización.

En cuanto a las Juntas de Compensación fiduciarias, son sujetos pasivos del IVA pero por la actividad de prestación de los servicios, como urbanizadores.

A continuación analizaré la tributación ITPO-IVA de cada una de las operaciones que, de forma más habitual, suelen producirse en este sistema de gestión urbanística:

1º) Incorporación de los terrenos al sistema de compensación

La aportación de los terrenos a la Junta de Compensación por los propietarios que se adhieren a la misma, no conlleva la transmisión de la propiedad, por lo que es una operación no sujeta al IVA al no existir hecho imponible.

Esta conclusión ha sido reiteradamente apoyada tanto por la jurisprudencia del TEAC como por la DGT ¹²⁶⁹, no exenta de crítica. Así, en opinión de RODRÍGUEZ

¹²⁶⁸ Tal como concluyó la DGT, entre otras, en sus Contestaciones a Consultas núm.1214-99, de 15 de julio (JUR\2001\232361) y núm.1325-00, de 26 de junio de 2000 (JUR\2001\218102). Y, en sentido análogo se pronunció en un caso similar, en su Contestación a Consulta núm.1549-98, de 23 de Septiembre (JUR\2001\202482), en que los terrenos fueron aportados por sus propietarios, en lugar de a una Junta, a una Mancomunidad de Ayuntamientos para que realizara las obras de urbanización.

¹²⁶⁹ En sus Resoluciones de 8 de febrero (JT\1996\388) y 6 de junio de 1996 (JT\1996\908) el TEAC resolvió que: “ *es condición determinante para que la operación de entrega o aportación de los bienes en cuestión y posterior adjudicación a los aportantes de terrenos en proporción a sus aportaciones quede encuadrada en el concepto de «entrega de bienes a título oneroso» a los efectos de su sujeción por el Impuesto sobre el Valor Añadido, que se produzca la transmisión de la propiedad por lo que al no haberse producido en este caso la misma no está sujeta al tributo ni la aportación de los terrenos a la junta ni la adjudicación de los ya urbanizados a los aportantes, sin perjuicio de que esta última entrega proporcional a las aportaciones iniciales al llevar incorporado un valor añadido constituido por las diversas obras de urbanización realizadas determine la sujeción al impuesto de estas últimas obras [...]* “

En el mismo sentido, la DGT en su Resolución núm. 1821-04 de 29 de septiembre, siguiendo el criterio que ya había establecido en las Contestaciones a Consultas de 8 de mayo de 2002 (JUR\2002\248766) y 6 de junio de 2002 (JUR\2002\248916), concluyó que: “ **En el supuesto de que no se produzca dicha transmisión y de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 37/1992, no estará sujeta al referido Impuesto ni la aportación de terrenos a Junta ni la adjudicación de los terrenos ya urbanizados a los aportantes. Así ocurrirá cuando la mencionada incorporación no**

MÁRQUEZ la conclusión es acertada, pero no la causa que se aduce para llegar a ella, -es decir, que no existe transmisión de la propiedad-, ya que para el IVA y para la jurisprudencia comunitaria, lo decisivo no es que exista transmisión de la titularidad, sino de un poder de disposición equivalente al del propietario. Concluye este autor que, efectivamente, no se puede considerar que existe entrega de bienes sujeta al IVA, pero no por el motivo expuesto, sino porque el objetivo que persigue la entrega a la Junta de los poderes de disposición sobre los terrenos es, exclusivamente, satisfacer los intereses públicos y privados que la legislación le atribuye¹²⁷⁰.

Al no estar sujeta al IVA, la operación podría quedar sujeta al ITPO pero, por el mismo razonamiento no lo está, sin que por ello se trate de un supuesto de no tributación porque en ambos casos falta el presupuesto objetivo para que se produzca la exacción de cualquier impuesto, -es decir, no existe desplazamiento patrimonial, ni mercantil ni civil, que afecte a la titularidad de los terrenos, que en todo momento siguen siendo propiedad de los propietarios aportantes o adquirentes de los mismos antes de la finalización de las obras de urbanización-.

En cuanto a los propietarios que no se adhieren íntegramente al sistema de gestión hay que distinguir dos supuestos, según no se adhieran al programa urbanístico, o sí se adhieran al programa pero no a la Junta.

En el primer caso, como en cualquier supuesto en el que el propietario de un terreno incluido dentro del planeamiento en una determinada actuación urbanística no desea participar en ella, se le expropia el terreno a cambio del justiprecio, remitiéndome al epígrafe que analiza el deslinde ITPO-IVA en las expropiaciones (IV.2.3.6.6).

En el segundo caso en cambio, sí es un supuesto particular de este sistema. Se trata de particulares que sí desean participar en la actuación urbanística, es decir pretenden que se materialice la transformación de sus metros cuadrados de terreno no urbanizado en metros cuadrado techo de un terreno edificable, pero no están

supone la transmisión de la propiedad de los terrenos a la Junta, actuando ésta como mera fiduciaria de sus miembros.”
¹²⁷⁰ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *op.cit*, p.24

conformes con el sistema de gestión elegido. En este caso opera la llamada “salida a metálico” cuya materialización dependerá de si alcanzan la parcela edificable mínima.

2º) Ejecución de las obras de urbanización

Por su parte, las obras de urbanización ejecutadas por la Junta serán una prestación de servicios sujeta al IVA, de manera que esta, directamente o a través de la empresa urbanizadora que se haya contratado, repercutirá a los propietarios de los terrenos este impuesto, teniendo éstos derecho a su deducción. El carácter empresarial de las Juntas de Compensación ha sido reiteradamente reconocido por la DGT¹²⁷¹.

Si las obras se realizan a través de una empresa urbanizadora, ésta facturará las obras a la Junta de Compensación con repercusión del IVA correspondiente, y ésta tendrá derecho a la deducción del IVA devengado, al tener la consideración de sujeto pasivo del IVA en virtud del artículo 5.1.a) LIVA en conexión con el artículo 5.2 de la misma norma.

Ahora bien, la empresa urbanizadora puede ser también propietaria de terrenos y, por tanto, miembro de la Junta, o no. Y el pago de los costes de urbanización puede realizarse en metálico o en especie, IVA excluido, porque el IVA deberá ser abonado siempre en metálico para ser ingresado en la Hacienda Pública. En caso de que se le pague en especie, es decir, mediante la entrega de terrenos resultado de la urbanización, dado que la propiedad no ha variado, los transmitentes son los propietarios de los terrenos iniciales y no la Junta. Dado que, como promotores, tienen la consideración de sujetos pasivos del IVA, la permuta de los terrenos en contraprestación de las obras de urbanización será una entrega sujeta al IVA y no exenta en ningún caso, al tratarse de terrenos edificables.

En este sentido, hay que tener en cuenta que las certificaciones de obra expedidas por la empresa urbanizadora tienen la consideración de anticipo del pago de los terrenos a recibir, por lo que cada vez que la empresa emita una certificación de obra a la Junta devengando el IVA correspondiente que esta deberá soportar.

¹²⁷¹ Contestaciones a Consultas núm.0235-98, de 17 de febrero; y núm.1106-99, de 24 de junio (JUR\2001\231962).

Los propietarios, a su vez, tendrán que considerar dicha certificación como un pago anticipado del precio del terreno a entregar a la empresa urbanizadora, por lo que tendrán que devengar e ingresar el IVA correspondiente al mismo, en base al artículo 75.2 LIVA¹²⁷².

Por su parte, la Junta repercutirá el coste total de la urbanización a los propietarios de los terrenos, a través de derramas que incluirán el IVA devengado correspondiente.

Los propietarios estarán obligados a soportar este IVA, pero a su vez se lo pueden deducir, siempre que cumplan el resto de requisitos generales previstos en la Ley para la deducibilidad del IVA soportado¹²⁷³, dado que en virtud del artículo 5.1.d) LIVA también tienen la consideración de sujetos pasivos del IVA como empresarios promotores de la urbanización de los terrenos, siempre, recordemos, que tengan la intención de proceder a la venta, adjudicación o cesión de dicho terreno. En este sentido concluyó de forma clara y precisa la DGT en su Resolución núm.1821/2004 (JT\2004\1451)¹²⁷⁴.

En una primera aproximación podría parecer que la cadena de repercusión planteada entre urbanizador-junta de compensación-propietario podría resultar

¹²⁷² El artículo 75.2 LIVA que debe interpretarse teniendo en cuenta la jurisprudencia europea dictada en base a la Directiva Comunitaria del IVA, destacando la STJCE, de 21 de febrero de 2006, Caso C-419/02, BUPA Hospitals Ltd y Goldsborough Developments Ltd contra Commissioners of Customs & Excise. Caso.

¹²⁷³ Artículo 92 y ss LIVA.

¹²⁷⁴ *“En relación con el régimen tributario de las derramas que la Junta de Compensación haga a los propietarios y las aportaciones que éstos realicen a la Junta en concepto de gastos de urbanización hay que matizar que la intervención de la Junta de Compensación en la urbanización de los terrenos tiene carácter empresarial, como ha manifestado este Centro Directivo en reiterada doctrina.*

Se entiende que las Juntas, en la medida en que ordenan factores de producción materiales o humanos, adquieren la condición de empresarios o profesionales conforme al concepto general regulado en la Ley del Impuesto, artículo 5.Uno.a) en relación con el 5.Dos.

En consecuencia, tanto en lo que se refiere al reparto de los gastos de urbanización entre los juntacompensantes como en lo relativo al reparto de los gastos generales que haga la Junta mediante las derramas correspondientes, hay que entender que, a efectos del Impuesto, dicha Junta presta servicios en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, por lo que deberá proceder a la repercusión del Impuesto a los propietarios de los terrenos por los servicios prestados y a la emisión de la correspondiente factura, según lo previsto, respectivamente, en el artículo 88 de la Ley 37/1992 y en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre. Por su parte, los propietarios, al haber adquirido la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto por el pago de las cargas de urbanización, podrán deducir el Impuesto soportado siempre y cuando cumplan con los requisitos establecidos en los artículos 92 y siguientes de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. “

ficticia, puesto que si el urbanizador repercute el coste de la urbanización a la Junta, y esta a su vez a los propietarios, no parece haberse producido ningún valor añadido entre lo que recibe y lo que entrega la Junta. Esto sería así en el caso de que los únicos costes devengados fueran los repercutidos por la empresa urbanizadora, pero, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 78 LIVA, la base imponible el impuesto en las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al mismo estará constituida por el importe total de la **contraprestación**, entendiendo por ésta todo aquello que quien la efectúa tiene derecho a percibir por el hecho de su realización, con independencia de cuales sean los métodos o criterios utilizados por las partes para determinar su cuantía.

Por tanto, la base imponible que la Junta repercutirá a los propietarios de los terrenos tendrá que incluir no sólo los costes de la ejecución material de las obras de urbanización que el urbanizador haya repercutido a la Junta, sino también todos aquellos gastos derivados de la misma en los que incurre la Junta, salvo que estén exceptuados por la Ley, y que también debe repercutir a los propietarios a través de las derramas.

Dentro de estos gastos hay que incluir: los derivados del propio funcionamiento, de la Junta, es decir de la ordenación de medios materiales y/o humanos necesarios para llevar a cabo su actividad, tal como ha reconocido la DGT ¹²⁷⁵ ; así como las indemnizaciones que deba satisfacer la Junta a los propietarios como compensación por expropiaciones forzosas de determinados terrenos, excepto las abonadas a los propietarios de los terrenos donde se encuentran enclavadas instalaciones que van a ser objeto de demolición, porque la LIVA expresamente las excluye de la base imponible ¹²⁷⁶ .

¹²⁷⁵ Resolución de la DGT núm 2133-99: “ [...] , las cantidades que la Junta de Compensación consultante percibe de sus miembros en concepto de los "gastos generales" en los que la Junta incurre en el desarrollo de su actividad como fiduciaria de estos últimos en la realización en favor de los mismos de ejecuciones de obra de urbanización de terreno, forman parte a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de la contraprestación de dichas ejecuciones de obra y, por tanto, de la base imponible del citado Impuesto correspondiente a tales operaciones. “

¹²⁷⁶ De conformidad con el artículo 78.3.1 LIVA: “ 3. No se incluirán en la base imponible: 1. Las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el apartado anterior que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto. “ En este sentido se pronunció la DGT en su Resolución núm.2079/2005 de 7 de octubre (JT\2005\1408) al concluir que: “3.–En relación con las indemnizaciones a que se refiere la última de las cuestiones planteadas, hay que considerar que dichas indemnizaciones son la

Y, tampoco debe incluirse, en ningún caso, el IVA soportado por la Junta con motivo de la realización de las citadas obras, ya que el IVA nunca debe ser un coste empresarial.

3º) Transmisión o renuncia de los derechos de aprovechamiento por sus propietarios antes de finalizar la urbanización.

Otras operaciones bastante habituales, que analizo conjuntamente puesto que su tratamiento fiscal es idéntico, son:

-La transmisión de los terrenos por algún propietario a un tercero en algún momento intermedio del proceso de urbanización, teniendo en cuenta que, una vez aportados los terrenos a la Junta lo que en realidad estaría transmitiendo el propietario son sus derechos de aprovechamiento, -es decir, los derechos a obtener la adjudicación de los terrenos resultado de la urbanización que le correspondan en función de lo que aportó y del contenido del programa de actuación que se esté implementando-.

-La transmisión por todos los propietarios de una parte de los derechos de aprovechamiento con el fin de financiar parte de las obras de urbanización, como solución para reducir la enorme carga económica que estos proyectos pueden suponer para los propietarios.

-La renuncia por el propietario de los derechos a favor del resto de propietarios, normalmente motivada por la imposibilidad financiera de hacer frente a las derramas. En este caso la Junta indemniza al propietario que renuncia por los terrenos aportados y sus derechos de aprovechamiento acrecen

compensación que recibe el propietario al ser privado de bienes o derechos incompatibles con el proceso urbanístico.

Estas indemnizaciones tienen la condición legal de gastos de urbanización, por lo que también forman parte de la cuenta de liquidación que se girará definitivamente a cada uno de los propietarios. En principio, dado que estas cantidades se consideran gastos de urbanización se deberá repercutir el Impuesto, independientemente de quién sea el destinatario de dicha indemnización. Sin embargo, cabe la posibilidad de que estas indemnizaciones tuviesen el carácter de suplido, en cuyo caso no procedería la anterior repercusión. (los subrayados con mios)

al resto de propietarios en forma proporcional. Y como hemos visto, esta indemnización será incluida en la base imponible de una derrama que la Junta repercutirá al resto de copropietarios.

-O la expropiación por parte de la Administración de los terrenos/derechos de aprovechamiento de algún aportante, como consecuencia del incumplimiento por parte de éste de sus obligaciones.

En todos estos casos, al no haber transmisión de propiedad a la Junta, son los propietarios, incluso en el supuesto de la expropiación, los que efectúan las cesiones de derechos de aprovechamiento y no la Junta, por lo que hay que distinguir en función de que éstos hayan o no soportado alguna cuota de urbanización o derrama.

En caso negativo, al ser una entrega realizada por un sujeto que no tiene la consideración de empresario a efectos del IVA, la transmisión o renuncia de los derechos estaría no sujeta al IVA y sujeta al ITPO.

En caso positivo, al haber soportado parte de los gastos de urbanización, se cumplen los tres requisitos de sujeción al IVA: el subjetivo (se le considera urbanizador); el objetivo (afectación) y el intencional (venta del terreno), por lo que la cesión de los derechos de aprovechamiento constituye una entrega sujeta al IVA¹²⁷⁷ siendo los sujetos pasivos todos los propietarios, por lo que cada uno de ellos deberá repercutir al adquirente en proporción a su cuota de participación en el aprovechamiento.

Como especialidad del segundo supuesto, la renuncia de los derechos, existe un desplazamiento patrimonial desde el propietario que ha renunciado hacia los propietarios que ven acrecido su derecho de aprovechamiento con la parte

¹²⁷⁷ Resolución DGT núm. V2053-05 de 13 de octubre: “ De acuerdo con reiterada doctrina de esta Dirección General, la transmisión de derechos de aprovechamiento constituye una entrega de bienes (terrenos) a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido por cuanto dicha operación implica la transmisión del poder de disposición sobre determinados inmuebles que antes de ser cedidos eran propiedad de otras personas o entidades distintas del cesionario.”

proporcional que les corresponde de los derechos de aprovechamiento del propietario que ha renunciado. Este desplazamiento va a implicar un exceso de adjudicación para estos propietarios, puesto que van a recibir más de lo que inicialmente les correspondía de acuerdo con lo que aportaron, lo cual nos lleva al análisis de la última operación: la adjudicación de los terrenos resultantes de la urbanización.

En este sentido, tal como ha reiterado la DGT¹²⁷⁸, puesto que la junta no se apropia de los terrenos de los propietarios, tampoco se puede considerar que actúe en nombre propio, adquiriendo y transmitiendo los defectos o los excesos de adjudicación a los titulares de las parcelas. En consecuencia, cada propietario con defecto de adjudicación realiza una entrega de bienes a todos y cada uno de los propietarios con exceso, en la proporción en que cada uno de estos últimos participe en estos excesos de adjudicación, lo que supone que la Junta no intermedia en nombre propio en estas transacciones. La misma conclusión es válida para el sistema de cooperación y la gestión indirecta mediante agente urbanizador.

En consecuencia, a efectos de deslindar la tributación de estos excesos de adjudicación habrá que partir de la condición de empresario a efectos del IVA del transmitente para concluir si los mismos están sujetos a este impuesto o al ITPO.

4º) Adjudicación de los terrenos urbanizados por la Junta a los propietarios en proporción a su derecho

Por la misma razón que en el primer hecho imponible definido, esta operación estará no sujeta al IVA.

Ahora bien, la adjudicación puede poner de manifiesto excesos o defectos de adjudicación definidas como diferencias entre los terrenos que se les entregan a los propietarios tras la urbanización y el derecho de aprovechamiento que se les había reconocido en función de los terrenos que aportaron inicialmente al proceso. Estas diferencias pueden estar motivadas por varias causas: como la renuncia de algún propietario a la que me acabo de referir; o también como consecuencia del propio

¹²⁷⁸ Contestación no vinculante a Consulta de 14 de marzo de 1996, reiterada entre otras en la Resolución núm. V1925-06, de 28 de septiembre.

planeamiento urbanístico que, por sus propias características, en ocasiones hace muy difícil realizar una adjudicación en el que coincidan exactamente el valor proporcional de lo aportado con lo recibido.

El régimen fiscal que se aplica a estas diferencias¹²⁷⁹ es considerar que cada uno de los propietarios que tiene un defecto de adjudicación es porque **ha transmitido** ese defecto a todos y cada uno de los propietarios que tienen exceso en función de la participación que cada uno de ellos tenga en el exceso; es decir, se considera que se ha producido una entrega de bienes.

Dado que los propietarios con defecto tienen la consideración de promotores, estas entregas estarán sujetas al IVA, y no exentas. Pero hay que tener en cuenta que, aunque esto sea lo más habitual, en todo proyecto de urbanización hay porciones de terreno que, por ley, se deben destinar a usos distintos de la edificabilidad o terrenos a los que no se les ha incorporado cargas de urbanización. Por lo tanto, en el caso de que el exceso se materialice en una porción de terreno que tenga alguna de estas características, los excesos serán entregas no sujetas al IVA y sujetas al ITPO, o sujetas pero exentas del IVA y sujeta al ITPO, salvo renuncia a la exención.

Por tanto podemos concluir que, en la mayoría de los casos, los excesos de adjudicación que se pongan de manifiesto en este sistema de gestión urbanística van a tributar por el ITPO.

Para terminar con el tema de las adjudicaciones, me referiré a los supuestos, relativamente habituales, en los que se produce la **constitución de condominios de resultado** sobre algún terreno, que suele afectar a pequeños propietarios que aportan al proyecto urbanístico porciones de terreno tan pequeñas que no les dan derecho a que se les adjudique de forma individual ninguna parcela.

¹²⁷⁹ Resoluciones de la DGT núm.1925/2006); 1927/2006 de 27 de septiembre; y 1965/2006 de 2 de octubre.

Entre las opciones que tienen estos propietarios (renuncia o transmisión de los derechos) está la de que en la reparcelación se le agrupe a otros propietarios de manera que juntos se les pueda adjudicar la parcela mínima permitida en el planeamiento, constituyéndose por tanto un condominio sobre dicha parcela.

En estos casos, la comunidad de bienes constituida no tendrá la consideración de sujeto pasivo del IVA salvo que por sí misma realice alguna actividad empresarial o profesional a efectos del IVA. En ambos casos, la adjudicación sigue estando no sujeta al IVA, pero si la comunidad de bienes realiza alguna actividad empresarial a la que afecte el terreno, se producirá un hecho imponible sujeto al IOS, en virtud del artículo 60.1 RITPAJD. Y, en este sentido, al tratarse de entes sin personalidad jurídica, hay que tener en cuenta que para la calificación de actividad empresarial, habrá que estar a lo dispuesto en el artículo 25 del TRLIRPF. En caso contrario, la comunidad de bienes en sí no tendrá la consideración de promotora (porque los promotores han sido los propietarios individualmente antes de que les agrupara), lo cual tendrá consecuencias fiscales si luego transmiten el terreno, ya que dicha entrega estará sujeta al ITPO y no al IVA.

Otra situación que puede darse es que ya existiera una comunidad de bienes inicial que aporta los terrenos al proyecto y, tras la reparcelación, el proindiviso se mantiene sobre los terrenos adjudicados. En este caso, se pueden aplicar todas las reglas generales que ya he expuesto a la comunidad de bienes, ya que se considerará que es la comunidad de bienes y no los comuneros, la que tiene la condición de sujeto pasivo del IVA como promotora (siempre que vaya a destinar los terrenos a la venta, cesión o adjudicación).

Por último, en el supuesto de que sea necesario abonar una cantidad en metálico a la Administración en concepto de compensación económica sustitutiva de la cesión obligatoria de terrenos prevista en la Ley pero que no puede hacerse efectiva, esta derrama no devengará IVA para los propietarios, puesto que la doctrina de la DGT le da el tratamiento de un suplido (sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente,

en virtud de mandato expreso del mismo) basándose en el artículo 78.3 LIVA¹²⁸⁰.

En este caso, tal como ha reiterado la DGT en las Resoluciones referenciadas, la entrega de dinero no constituye hecho imponible del IVA, puesto que no es una contraprestación, sino una compensación legal, y tampoco tributan por el ITPO por gozar de una doble exención, la subjetiva para Administraciones Públicas ya mencionada, y la objetiva del artículo 45.1.B.4 TRLITPAJD.

IV.2.3.7.3.- DESLINDE ITPO-IVA EN EL SISTEMA DE COMPENSACIÓN NO FIDUCIARIA

En la **compensación no fiduciaria** los propietarios al transmitir la propiedad de los terrenos a la Junta, no tienen la consideración de sujetos pasivos del IVA en concepto de promotores, ya que es la Junta la que realiza todas las operaciones: promueve, urbaniza y adjudica los terrenos resultantes¹²⁸¹.

A continuación analizaré la tributación de cada una de las operaciones con transcendencia a efectos del ITPO-IVA que, de forma más habitual, suelen producirse en este sistema de gestión urbanística:

1º) Incorporación de los terrenos al sistema de compensación

La aportación de los terrenos a la Junta de Compensación en este caso sí conlleva la transmisión de la propiedad, por lo que nos encontramos ante una entrega de bienes, cuyo régimen de tributación a partir del 1 de enero de 2015¹²⁸², es el general de deslinde entre el ITPO- IVA para operaciones inmobiliarias, es decir, dependerá del cumplimiento de los requisitos subjetivo, objetivo e intencional para

¹²⁸⁰ En su Resolución núm. 2307/2003 de 16 de diciembre (JT\2004\220) la DGT concluye que: **“En consecuencia, a la luz de los razonamientos anteriores, la derrama exigida por la Junta en concepto de pago de la indemnización sustitutoria de los correspondientes derechos de aprovechamiento al ayuntamiento no se incluirán en la base imponible del IVA al obtener la calificación de suplido.** “ (el subrayado es mio)

¹²⁸¹ Contestación de la DGT a consulta núm. 1821-04 : “ En su aplicación a la actuación de las Juntas de Compensación, y según doctrina reiterada de este Centro Directivo, [...]en el supuesto de que, a diferencia del caso descrito anteriormente, la incorporación a la Junta de Compensación suponga la transmisión de los terrenos a la misma, entonces es exclusivamente la Junta de Compensación quien tiene la condición de promotor o urbanizador, y no sus miembros. “

¹²⁸² Ley 28/2014, de 27 de noviembre

sujeción al IVA de manera que, si se cumplen los 3 requisitos la entrega estará sujeta al IVA y no exenta, y, por tanto no sujeta al ITPO.

Y, en caso de no cumplirse alguno de estos requisitos, la entrega de los terrenos quedaría sujeta al ITPO pero estará exenta por el artículo 45.1.B. 7 TRLITP que, paradójicamente, sigue vigente, en mi opinión quizá por su inoperatividad práctica.

Creo conveniente no obstante analizar el régimen tributario vigente antes del 1 de enero de 2015 al existir aún numerosos hechos imposables devengados antes de esa fecha, susceptibles aún de comprobación administrativa por varios motivos. Por un lado, por la existencia de reclamaciones administrativas y judiciales pendientes de resolución, y, por otro, por el plazo de prescripción tributaria vigente de 4 años, a los que habría que sumar en algunos casos la interrupción del mismo que se ha podido producir como consecuencia de la interposición de recursos administrativos o contenciosos.

Para devengos anteriores al 1 de enero de 2015, si se cumplen los requisitos de sujeción al IVA, la aportación de estos terrenos estaba sujeta al IVA pero exenta por el artículo 20.1.21 LIVA , y por tanto sujeta al ITPO salvo que se renunciara a la exención en los términos del artículo 20.Dos LIVA. Pero en el caso de que no se renunciara a la exención y la entrega quedara sujeta al ITPO estaría exenta por el artículo 45.1.B. 7 TRLITP.

En la práctica no obstante, no en todos los casos se cumple que todos los propietarios cumplan los requisitos ni de sujeción al IVA, ni, en caso de sujeción, de poder renunciar a la exención, teniendo en cuenta que antes de dicha fecha, estaba vigente el requisito de derecho a la deducibilidad del 100% del IVA soportado por parte del adquirente para que se pudiera renunciar a la exención.

Así, en el momento de la aportación inicial de los terrenos, el adquirente, la Junta, es una entidad que realiza operaciones en principio exentas (adjudicación de entregas resultado salvo que se renuncie a la exención) y no exentas (urbanización), por lo que, salvo que esté en prorrata especial o sujeta a la regla de los sectores diferenciados, o bien se cumplan los requisitos en los adjudicatarios para que pueda renunciar a la exención de la adjudicación de los terrenos resultado, estaría sujeta la regla de la prorrata general. Lo cual implica que no se podría ejercer la renuncia a la exención por no cumplirse el requisito del derecho a deducibilidad del 100% del IVA

soportado en el adquirente.

Ahora bien, si los adjudicatarios cumplen los requisitos para renunciar a la exención, entonces la Junta sólo realizaría operaciones con derecho a deducibilidad del IVA, por lo que la entrega inicial de los terrenos a urbanizar podría tributar por el IVA por renuncia a la exención de todos los propietarios, y la Junta podría deducirse el 100% del IVA soportado ¹²⁸³.

Por tanto, hasta el 1 de enero de 2015 estas operaciones estaban sujetas pero exentas, tanto del IVA como del ITPO. La explicación de este supuesto de no tributación se encontraba en que el objetivo de la transmisión y posterior adjudicación era llevar a cabo la gestión urbanística del terreno, no el lucro del urbanizador como en otros sistemas de ejecución urbanística, por lo que aunque sea un proceso en el que se añade un valor añadido al terreno en las sucesivas entregas, se consideró adecuado que no se gravaran fiscalmente para no añadir un coste innecesario al proceso urbanístico.

Tras la crisis inmobiliaria sufrida, este sistema de ejecución ya de por sí residual en algunas CCAA (hay que recordar que la Comunidad Valenciana incluso lo ha suprimido), ha perdido gran parte de su interés, siendo esta la razón principal por la cual, en mi opinión, el Legislador ha suprimido el incentivo fiscal de la exención en el IVA. Aunque la razón oficial ¹²⁸⁴ de suprimir esta exención, fue eliminar la distorsión que causaba el distinto tratamiento a efectos del IVA entre el sistema de compensación en función de que el mismo fuera fiduciario o no fiduciario, dado que en estas últimas la Junta no podía deducir el impuesto soportado por los servicios de urbanización.

2º) Ejecución de las obras de urbanización

Una vez la Junta adquiere los terrenos, procederá a la ejecución de las obras planeadas, por sí misma o, como es más habitual, a través de una empresa urbanizadora.

¹²⁸³ Contestación de la DGT a consulta núm. 1947-03: "siempre que se cumplan el resto de limitaciones y requisitos establecidos para el derecho a la deducción, la Junta de compensación de carácter no fiduciario podrá deducir el IVA soportado cuando la totalidad de sus miembros soliciten a la misma la renuncia a la citada exención, recogida en el artículo 20.uno.21º de la Ley 37/1992."

¹²⁸⁴ Exposición de motivos de la Ley 28/2014 de 27 de noviembre

En este último caso, la empresa urbanizadora emitirá las correspondientes certificaciones de obra devengando el IVA correspondiente a la Junta (no a los propietarios como en la junta fiduciaria), la cual podrá deducírselo por ser sujeto pasivo del IVA, pero puede que no íntegramente, puesto que puede estar sujeta a la regla de la prorrata en el caso de que no todos los propietarios iniciales/adjudicatarios tengan la condición de sujetos pasivos del IVA.

Ahora bien, el pago de las certificaciones de obra puede realizarse en metálico o en especie (permuta de las obras de urbanización a cambio de terrenos edificables).

En caso de efectuarse en especie, habrá un hecho imponible adicional a las prestaciones de servicios que es la entrega de terrenos a la empresa urbanizadora que deberá calificarse tributariamente en base a las reglas generales aplicables a las adjudicaciones de los terrenos. Y cada certificación de obra, al igual que vimos en la compensación fiduciaria, constituyen anticipos del precio que la empresa ha de pagar a la Junta por la compra de los terrenos por lo que la Junta tendrá que repercutir el IVA correspondiente e ingresarlo en la Hacienda Pública.

A medida que la empresa urbanizadora emita las correspondientes certificaciones de obra, ésta exigirá a sus miembros el pago de unas derramas que, al igual que ocurría en la Junta fiduciaria, no suponen exclusivamente la repercusión de los citados gastos de urbanización sino que incorporan otros gastos.

Lo que si cambia es la calificación legal y tributaria, ya que en el anterior sistema las derramas eran contraprestaciones abonadas por los propietarios de los terrenos a la Junta en pago de la prestación de servicios que ésta realizaba (gestión de la urbanización de los terrenos), mientras que en la compensación no fiduciaria las derramas, según el criterio general del TEAC¹²⁸⁵ y la DGT¹²⁸⁶, constituyen pagos a

¹²⁸⁵ Resoluciones del TEAC de 11 de abril de 1996 (JT\1996\650) y de 20 de junio de 1996 (JT\1996\1065); si bien de forma muy desafortunada se pronunció en sentido distinto y contradictorio en su Resolución de 25 de febrero de 1999 (JT\1999\1367) en la que afirmaba, por un lado, que las derramas en metálico eran contraprestaciones de las obras de urbanización y, por otro, que la Junta no tenía derecho a deducirse el IVA soportado con motivo de la ejecución de dichas obras, afirmaciones que no tienen ningún sentido puesto que rompen la coherencia interna del impuesto.

¹²⁸⁶ Resolución de la DGT núm. V0639-05 de 18 de abril.

cuenta de la futura entrega de terrenos resultantes de la urbanización, por lo que, en principio, no supondrán el devengo del IVA porque la misma estará exenta, salvo que se pueda y se renuncie a la exención, en cuyo caso sí se devengará el IVA correspondiente.

En caso contrario, la operación tributará por el ITPO pero el devengo del impuesto no se producirá hasta que no se realice la puesta a disposición del adquirente de los terrenos resultado.

3º) Transmisión los aportantes de sus derechos de aprovechamiento antes de finalizar la urbanización.

En este caso, al no ser propietarios ya de los terrenos, los aportantes únicamente pueden ceder sus derechos de adjudicación de los terrenos resultado de la urbanización. En este caso, la tributación se hará según el régimen general expuesto, ya que la cesión de derechos de aprovechamiento tiene la consideración de entrega de bienes; si bien teniendo en cuenta que, al no tener la consideración de promotores y no encargarse de la urbanización, difícilmente los aportantes de los terrenos podrán cumplir los requisitos de sujeción al IVA, por lo que la cesión de sus derechos estará no sujeta al IVA y sujeta al ITPO.

En caso contrario -es decir, si se diera el caso que algún propietario sí cumpliera los requisitos de sujeción al IVA-, si ya se ha abonado alguna derrama, siempre según el criterio del TS, la cesión de los derechos estará sujeta y no exenta del IVA por tratarse de un terreno en curso de urbanización .

En cuanto al tratamiento de los posibles excesos y defectos de adjudicación de derechos de aprovechamiento, de acuerdo con el criterio consolidado de la DGT¹²⁸⁷, se califican como entregas de bienes sujetas y no exentas al IVA “ en las que el urbanizador actuará en nombre propio adquiriéndolos y transmitiéndolos a los propietarios afectados, por lo cual dicho urbanizador resultará ser el sujeto pasivo del Impuesto respecto de la transmisión a cambio de metálico de los referidos bienes

¹²⁸⁷ Contestación no vinculante a Consulta de 14 de marzo de 1996, reiterada entre otras en la Resolución núm. V1925-06, de 28 de septiembre.

a los propietarios con exceso de aprovechamiento, y habrá de soportar el tributo por la adquisición de los mismos a los propietarios con defecto de aprovechamiento.”

A este respecto, los excesos y defectos de aprovechamiento urbanísticos son operaciones que tienen por objeto los citados derechos, pero sin incorporación de cargas de urbanización, por lo que las compensaciones pagadas o cobradas por este concepto serán, en principio, contraprestaciones de operaciones no sujetas o, en su caso, exentas del IVA.

En consecuencia, las entregas realizadas como consecuencia de defectos de aprovechamiento urbanístico serán operaciones no sujetas cuando el transmitente no tenga la condición de empresario o profesional a efectos del IVA y, en caso contrario, sujetas al IVA pero exentas por tratarse de un terreno no urbanizado ni en curso de urbanización.

4º) Adjudicación de los terrenos urbanizados por la Junta a los propietarios en proporción a su derecho

Las adjudicaciones de terrenos realizadas por la Junta de Compensación a los titulares de derechos de aprovechamiento van a estar, en todo caso, sujetas al IVA, puesto que se cumplen los 3 requisitos de sujeción a este impuesto, y no exentas desde el 1 de enero de 2015.

Me remito a las consideraciones efectuadas sobre el régimen tributario vigente para las aportaciones de terrenos a la Junta realizadas con anterioridad a esta fecha que será por tanto también el aplicable a las adjudicaciones de los terrenos urbanizados por la Junta realizadas también antes de esa fecha.

Pero, con base en ellas surge en la práctica un supuesto problemático derivado de la crisis inmobiliaria y de una de sus principales consecuencias, la existencia de procesos urbanísticos no finalizados, de manera que encontramos procesos urbanísticos de compensación no fiduciaria en los que la aportación de terrenos se realizó antes del 1 de enero de 2015 sin carga fiscal indirecta alguna al estar sujeta y exenta tanto de IVA como de ITPO, pero el proceso va a terminar después de dicha fecha por lo que las adjudicaciones de los terrenos urbanizados está en todo caso sujeta al IVA pero ya no estaría exenta.

Por último, como ya señalé, debido a las características intrínsecas de proceso

urbanístico, la adjudicación de los terrenos urbanizados puede poner de manifiesto excesos o defectos de adjudicación para los propietarios iniciales de los terrenos.

El régimen fiscal que se aplica a estas diferencias, atendiendo a las características especiales de la compensación no fiduciaria es a juicio de la DGT¹²⁸⁸, entender que las entregas de terrenos realizadas en concepto de exceso son entregas sujetas al IVA en todo caso puesto que el que las realiza (Junta) es sujeto pasivo del impuesto por urbanizador, y no exentas dado que ya se trata, generalmente, de terrenos edificables o solares, por lo que la condición del adquirente es irrelevante porque su entrega va a estar sujeta y no exenta del IVA en todo caso.

IV.2.3.7.4.- DESLINDE ITPO-IVA EN LA GESTIÓN PRIVADA POR LOS PROPIETARIOS DEL SUELO

La gestión privada por los propietarios del suelo es un sistema de gestión urbanística indirecta, a pesar de que la LOTUP evite calificarla como tal, sin duda para tratar de desvincularlo de la defenestrada figura del agente urbanizador de las anteriores Leyes del suelo valencianas, que es el sistema de gestión indirecta por excelencia, si bien es público.

Este sistema es como referí, subsidiario respecto a la gestión directa, y preferencial respecto a la indirecta pública, en un intento de dinamizar la actividad urbanística y reducir los abusos cometidos en algunas actuaciones del pasado ejecutadas a través del agente urbanizador.

La LOTUP establece los dos supuestos en los se puede optar por el sistema de gestión por propietarios¹²⁸⁹:

- O cuando uno o varios de los propietarios lo sean de la totalidad del suelo incluido en el Plan;

¹²⁸⁸ Resolución DGT de 14 de marzo de 1996: *“por lo que dicho urbanizador resultará ser el sujeto pasivo del Impuesto respecto de la transmisión a cambio de metálico de los referidos bienes a los propietarios con exceso de aprovechamiento, y habrá de soportar el tributo por la adquisición de los mismos a los propietarios con defecto de aprovechamiento. “*

¹²⁸⁹ Artículo 114 LOTUP

- O, si se constituye una AIU que sea propietaria de al menos la mitad del suelo y cumpla el resto de requisitos del artículo 169 LOTUP. En este sentido, hay que tener en cuenta que la reparcelación tiene efectos económicos, pero, también jurídico-reales. Dentro de estos últimos hay efectos privados (mutación de fincas: se aporta una y se recibe otra) y públicos (obligatoriedad de ceder una parte de los terrenos incluidos a la Administración para usos públicos: dotacionales, viales, zonas verdes, etc.). Por tanto, desde el momento de la aprobación e inscripción de la reparcelación, la Administración pasa a ser propietarias de los terrenos cedidos. Esto implica que la AIU tiene que negociar inevitablemente con la Administración para que le ceda cada uno de los terrenos para cumplir el requisito del artículo 169 LOTUP y poder urbanizar.

En caso de ser este el sistema elegido los propietarios disponen de un plazo de tres meses para manifestar si aceptan o no este sistema, y, en caso de no hacerlo, ya se pasaría al sistema de gestión pública indirecta.

Pero no se ha tenido en cuenta la nefasta experiencia pasada en la Comunidad Valenciana con las Juntas de Compensación y el encarecimiento especulativo de la materia prima (suelo).

Hay que tener en cuenta que ahora mismo muchos propietarios de suelo son Bancos y que el mayor propietario de suelo industrial en nuestro país es una sociedad estatal, la Entidad Pública Empresarial de Suelo (SEPES)¹²⁹⁰,

La justificación de la posición que se le ha otorgado a esta forma de gestión es la excepción licitatoria¹²⁹¹, que plantea numerosos problemas. Existen principalmente dos posturas sobre esta cuestión:

¹²⁹⁰ El SEPES, es un organismo público adscrito al Ministerio de Fomento cuya misión es lograr el reequilibrio social y económico de todo el territorio español a través de la promoción, adquisición y preparación de suelo para asentamientos residenciales, industriales, terciarios y de servicios. Para ello, elabora los proyectos de urbanización y se encarga de la ejecución de las infraestructuras urbanísticas necesarias.

Asimismo, y cuando se lo encomiendan las administraciones competentes, SEPES realiza actuaciones en materia de vivienda protegida, mediante la promoción de suelo residencial y, en ocasiones, a través de la edificación de las viviendas necesarias.

¹²⁹¹ Artículo 6 del TRLS-08

- c) La minoritaria de FERNÁNDEZ¹²⁹², defensor a ultranza del sistema de compensación, según la cual no se puede uno pagar a uno mismo. La propiedad excluye de la licitación porque en el sistema de compensación no hay dinero público de por medio. Y la Administración en consecuencia actúa exclusivamente para controlar la calidad de la obra.
- d) Para la mayor parte de los urbanistas el Urbanismo es una función pública y en consecuencia la urbanización es siempre una obra pública. Es la Administración la que contrata con los propietarios.

La LOTUP se ha quedado a medio camino entre ambas posturas ya que, por un lado concede a los propietarios la excepción licitatoria; y, por otro, establece atribuye a las cuotas de urbanización el régimen propio de los ingresos tributarios. Como prueba la LOTUP establece que las cuotas de urbanización tienen el régimen propio de los ingresos tributarios y su exacción debe hacerse en consecuencia conforme a las normas de estos ingresos públicos.

En este sistema de ejecución no hay entrega de terrenos inicial ni tampoco al finalizar la misma, por lo tanto en ninguno de estos momentos se produce ningún hecho imponible sujeto al IVA ni al ITPO. La contratación de las obras de urbanización es una prestación de servicios del contratista que las repercutirá a los propietarios en forma de cuotas de urbanización. Desde el momento en que se abone la primera cuota los propietarios pasan a ser empresarios a efectos de IVA y sus terrenos se consideran en curso de urbanización.

Por tanto, si antes de este momento algún propietario transmite un terreno, en principio esa entrega estará sujeta al ITPO, salvo en el poco probable caso de que concurren en el transmitente los tres requisitos de sujeción al IVA por una actividad distinta de la urbanización y sobre el mismo terreno.

Por el contrario, desde que se abona la primera cuota de urbanización, cualquier entrega de terrenos o de derechos de aprovechamiento estará sujeta sin exención al IVA.

¹²⁹²

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., *Manual de Derecho [op.cit.]*.

A lo largo del proceso de urbanización los propietarios podrán deducirse el IVA soportado de las cuotas de urbanización.

Y al finalizar la misma se recepcionarán los terrenos resultado -urbanizados-, materializándose así sus derechos de aprovechamiento, no devengándose en este momento ni el IVA ni el ITPO, únicamente la cuota variable del IAJD para la inscripción de las fincas resultado.

Cuando los propietarios transmitan los inmuebles resultado, repercutirán el IVA por haber sido los urbanizadores, continuándose así el proceso urbanístico.

IV.2.3.7.5.- DESLINDE ITPO-IVA EN LA GESTIÓN INDIRECTA PÚBLICA: EL AGENTE URBANIZADOR

En relación con estos últimos, hay que destacar que sin duda el sistema que ha experimentado un desarrollo mayor desde la segunda mitad de la década de los 90, ha sido la gestión indirecta de la urbanización en sus múltiples modalidades, siendo esta la principal causa de que el sistema de compensación esté cayendo en desuso.

La principal razón estriba en el objetivo esencial de este sistema, que es agilizar la ejecución urbanística de utilidad pública permitiendo el acceso al mayor número posible de agentes a través de la flexibilización de los requisitos exigidos para intervenir en los planes de ejecución urbanística, evitando así posibles actuaciones especuladoras de retención de suelo por parte de los propietarios y facilitando la actuación administrativa.

El desarrollo de esta figura ha quedado reflejado en la legislación urbanística aprobada por la mayoría de las CCAA que han recogido con denominaciones más o menos dispares este tipo de sistemas de ejecución privada en los que la formulación del proyecto de reparcelación y la realización de las obras de urbanización pueden ser realizadas por una persona física o jurídica privada, aunque no sea la propietaria del suelo aportado.

Dentro de los sistemas de gestión indirecta pública, destaca el realizado a través de la figura del **agente urbanizador**, introducida en nuestro Ordenamiento a través de la *Ley 6/1994, de 15 de noviembre, reguladora de la actividad urbanística de la Comunidad Valenciana*¹²⁹³ y posteriormente asumida por la práctica totalidad de las CCAA.

Con base, pues, en la legislación originaria de la figura, la valenciana, el agente urbanizador puede definirse como aquella persona física o jurídica, pública o privada, propietaria o no de suelo afectado por un expediente de ejecución urbanística, a la que la Administración atribuye o concede la potestad de formular un proyecto de reparcelación y ejecutar las obras de urbanización, a través de un procedimiento con concurrencia y publicidad.

Por tanto, no se requiere ni que sea propietario de los terrenos aportados a la reparcelación ni de adquirir los solares resultantes, simplemente que ejecute las obras previstas en el plan de acuerdo con las estipulaciones contenidas en el mismo.

Además no solo no se le exige que ejecute materialmente las obras, sino que incluso en determinados casos¹²⁹⁴ se le obliga que las ejecute a través de un empresario constructor, pudiendo libremente contratar con terceros la misma, sin las limitaciones del régimen contractual de la obra pública y sujetándose su relación por el Derecho privado. En este caso solo tiene obligación de comunicarlo a la Administración actuante, que solo puede intervenir en las relaciones entre urbanizador y constructor, por razones de interés público debidamente justificadas.

La LOTUP además enfatiza la dimensión inmobiliaria del urbanizador, justificando mejor su régimen especial de contratación respecto del contrato de obra pública. Es decir, no se trata en absoluto de un contratista, sino de un promotor inmobiliario¹²⁹⁵ que goza de la naturaleza de un agente público responsable del

¹²⁹³ La Ley 6/1994 fue derogada por la LUV-05, pero la derogación no afecta a esta figura que se conserva tanto en esta como en la LOTUP, si bien con una significación muy diferente.

¹²⁹⁴ Así, en los apartados 6 y 7 del artículo 120 de la LOTUP, se recogen las dos excepciones en las que las obras pueden ser ejecutadas directamente por el urbanizador.

¹²⁹⁵ En su Exposición de motivos, la LOTUP hace hincapié en la : “..tipología empresarial del urbanizador como promotor inmobiliario, netamente diferenciada del contratista o constructor do bra pública[...].” Igualmente destaca que el hecho de “..que el urbanizador tenga un interés en el desarrollo inmobiliario del ámbito sobre el q actúa es consustancial a la razón de ser de su figura y

desarrollo y ejecución del programa. El urbanizador, cualquiera que sea el sistema de gestión, ha de “contratar la ejecución de las obras de urbanización con un constructor designado conforme a las reglas de transparencia, concurrencia y no discriminación detalladas por la legislación de contratos del sector público y bajo fe pública notarial”¹²⁹⁶.

En consecuencia, habrá que estar a lo dispuesto en cada programa de actuación urbanística en particular para definir los derechos y obligaciones que, en cada caso, le van a corresponder al agente urbanizador como ejecutante de las obras ya que éste será el que determine:

1º) Si la ejecución va a ser directa por la Administración o indirecta a través de un agente urbanizador,

2º) Si éste ha de asumir la totalidad de los gastos de urbanización, entendidos en el sentido más amplio del término, es decir: gastos, inversiones, compensaciones,...o bien la Administración va a asumir algunos de ellos (generalmente infraestructuras apoyo a la actuación que se consideren de interés general prioritario)

3º) Y las relaciones entre el urbanizador y los propietarios de los terrenos, que determinarán la retribución del urbanizador, ya sea en especie (terrenos edificables resultado de su ejecución) y/o en metálico (cuotas de urbanización)

En la práctica, el sistema superó las expectativas, tanto en virtudes como en defectos¹²⁹⁷. Así, por un lado, permitió el acceso a la actividad urbanizadora de todo tipo de empresas, incluso PYMEs, rompiendo la tradicional hegemonía de las grandes empresas en este sector, que hacía dudar en muchos casos de la

sin eso su funcionamiento resulta incomprensible”
¹²⁹⁶ Preámbulo de la LOTUP

¹²⁹⁷ ROGER FERNÁNDEZ, G., “Mitos y realidades del agente urbanizador”, *Ciudad y territorio: Estudios territoriales*, núm.143, 2005, pp.125-144.

transparencia de los procesos de adjudicación de los proyectos; así como a nuevas figuras en el ámbito público como las agrupaciones de municipios que pueden de esta forma superar las tradicionales restricciones financieras que tienen estos entes de forma individual.

Al no requerirse que el urbanizador sea propietario del suelo, prácticamente se elimina la barrera de entrada que suponía para determinadas empresas el necesitar los fondos necesarios para adquirir los terrenos antes de poder urbanizarlos.

Con este sistema la Administración se ahorra los inconvenientes de otros sistemas como el expropiatorio (coste económico, mayor lapso temporal,...).

Ahora bien, la gestión indirecta presenta riesgos evidentes, derivados de las propias características de la figura y de la actividad. Así, por un lado, este sistema resulta ciertamente coercitivo para los propietarios de los terrenos, ya que encubriéndose en el problema que puede suponer que los propietarios no quieran aportar sus suelos voluntariamente sino que prefieran conservarlos con fines especulativos, lo cierto es que en definitiva, en este sistema, tanto el planeamiento y la ejecución se realizan a espaldas de los propietarios, de manera que a efectos prácticos se puede hablar de una expropiación encubierta, ya que se les obliga a incluir sus terrenos en un proyecto en el que no tienen ninguna participación. Y por otro lado, las ganancias económicas asociadas a la actividad inmobiliaria constituyen sin duda un posible incentivo para el fraude, la corrupción y la prevaricación, como se ha puesto de manifiesto en demasiadas ocasiones en nuestro país en los últimos años.

Este problema encuentra reflejo por ejemplo en la determinación del coeficiente de canje para los propietarios, fijado por los urbanizadores, que incluye: el valor del suelo aportado y los gastos de urbanización correspondiente a la parcela.

- El valor del suelo es un concepto jurídico indeterminado. Y la Administración debe controlar que no haya abusos en la determinación de dicho valor ya que los urbanizadores presentan tasaciones privadas del valor de los terrenos que sirven de base para calcular el coeficiente de

canje cuando hacen su oferta para la licitación del programa. Por ello es habitual que los técnicos municipales intervengan, supervisando los valores del suelo de los urbanizadores y modificándolos, si lo creen necesario, en defensa de los derechos de los propietarios.

- Y las cuotas de urbanización se establecen en base a obras ejecutadas y certificadas por el arquitecto del Ayuntamiento competente¹²⁹⁸.

La base de los ataques contra la figura del agente urbanizador ha sido por tanto, la presunta colisión entre los derechos de los propietarios y las prerrogativas que se han dado a los urbanizadores. Y en la opinión generalizada de han resultados beneficiados estos últimos.

Es cierto que se produjeron algunos abusos, si bien en proporción se puede hablar de actuaciones minoritarias. Y parte de la culpa estuvo en que la LRAU contenía un sistema de garantías que la LUV eliminó. En respuesta a las críticas recibidas, la LOTUP ha restablecido el sistema de garantías que abarca: a la interacción propietarios-urbanizador; el cobro de sus respectivos derechos; además evidentemente de la garantía propia del control administrativo.

Así por ejemplo, la LOTUP establece que el urbanizador debe inscribirse en un Registro administrativo para lo cual deberá garantizar su solvencia técnica y económica, y constituir una garantía por el valor del terreno aportado por cada propietario, caracterizando esta garantía como una condición suspensiva.

Hay que tener en cuenta que la fluctuación del valor del suelo urbanizable es muy elevada, pero el de la obra no es ni mucho menos tan acusada. Por tanto, en caso de que se produzca un sobrecoste como consecuencia de la urbanización de los terrenos, la LOTUP dispone que lo asuma el urbanizador, dado que como empresario debe correr con el riesgo y ventura, protegiendo así al propietario. Esta conceptualización es, en mi opinión, muy criticable dado que el propietario que se adhiere a un programa, tiene innegables perspectivas de lucro sobre su activo (terreno) que va a ser transformado (mediante el ejercicio de una actividad

¹²⁹⁸ Con la única excepción de la llamada "cuota cero" que se repercute a los propietarios para hacer frente a los gastos que no son propiamente de obra (Notaría, Registro, arquitectos, etc.)

empresarial) elevándose su valor.

Pero incluso reforzando las garantías de este sistema, lo cierto es que la LOTUP ha tratado de compensar esta leyenda negra del urbanismo valenciano, dando una mayor importancia al propietario, lo cual, en la práctica y con base en la experiencia del pasado, es previsible que vaya a generar múltiples problemas por la ausencia de capacidad de estos para afrontar el proceso urbanizador.

Y al igual que la LOTUP, como precauciones para minimizar estos riesgos, el resto de legislaciones autonómicas que regulan esta figura, establecen rigurosos procedimientos de selección del agente concesionario, sujetos en todo caso a principios de concurrencia y publicidad; si bien el problema estriba en mi opinión en que la Administración competente sea de índole municipal; y algunas como Andalucía y Castilla La Mancha han diseñado el agente urbanizador como una modalidad de actuación dentro de los sistemas de compensación, cooperación y expropiación en lugar de como un sistema de ejecución en sí mismo.

Lo cierto es que las críticas feroces a la figura del agente urbanizador en particular y al urbanismo valenciano en general, principalmente desde la UE provocaron como ya referí que aunque la LOTUP recoja este sistema, lo haga estableciendo que son preferentes a él todos los demás sistemas.

La entrada de esta figura ha supuesto la desvinculación de los propietarios del proceso urbanizador, con importantes consecuencias a nivel fiscal, ya que deja de ser necesaria la adjudicación de la condición de empresarios a los particulares propietarios de los terrenos, que resultaba un presupuesto ciertamente forzado y que introduce una importante distorsión en el tratamiento fiscal de las entregas de terrenos, como he concluido en el análisis del resto de sistemas, debido a la dificultad de probar los requisitos de sujeción y exención en el caso de sujetos a los que únicamente se les considera empresarios a efectos del IVA por el hecho de que sean propietarios de unos terrenos, que, incluso involuntariamente, quedan incluidos en una unidad de ejecución urbanística.

De forma análoga al resto de sistemas de ejecución urbanística, como sujeto

al que se encarga la ejecución material de la urbanización sin transmisión de la propiedad sobre los terrenos, el agente urbanizador va a tener en todo caso la condición de sujeto pasivo del IVA como prestador de servicios¹²⁹⁹.

Por tanto, la figura del agente urbanizador es la de un mero intermediario que presta el servicio de ejecutar las obras, ya que los gastos de ejecución, incluidos los de promoción y el beneficio industrial del urbanizador, son de cuenta de los propietarios afectados. Y a cambio de sus servicios, se le retribuirá mediante parcelas edificables, salvo que en programa se disponga la retribución en metálico. La naturaleza de esta retribución plantea la cuestión de si el agente urbanizador, como futuro propietario de parcelas resultado, debe hacerse cargo de las cargas de urbanización correspondientes a las mismas.

Retomando la disponibilidad de los derechos de aprovechamiento, concluí, que, desde el momento en el que se produzca el público conocimiento del acto de reparcelación mediante las publicaciones establecidas en la normativa vigente, el propietario adquiere la disponibilidad de los derechos urbanísticos derivados del mismo, y, en su caso el Agente Urbanizador al que se le haya adjudicado en pago de las cargas de urbanización, una determinada edificabilidad, asignada a unas concretas parcelas podrá desde esa fecha disponer de las mismas.

Por tanto, desde el momento en el que se hace pública la reparcelación, el Agente podrá disponer de las parcelas que se le van a adjudicar como contraprestación de los servicios de urbanización que va a prestar. Pero las cargas de urbanización que correspondan a dichas parcelas no tendrá que asumirlas el Agente urbanizador, sino los propietarios de los terrenos, puesto que lo que adquiere el agente es el derecho a obtener parcelas ya edificadas; es decir, a las que se les hayan incorporado los costes de urbanización.

¹²⁹⁹ . En este sentido se pronunció la DGT en su Resolución núm. 0454-04: “ [...] y considerando que, [...] a la entidad consultante no le ha sido transmitido el poder de disposición de los terrenos afectados por la unidad de ejecución, **su actividad a efectos del Impuesto merece la calificación de prestación de servicios sujeta y no exenta, siendo dicha actividad análoga a la desplegada por las juntas de compensación de carácter fiduciario.** ” (el subrayado es mio)

Al margen de la especialidad de esta figura, la tributación de las operaciones que tienen lugar en este sistema en relación con el agente urbanizador no ofrecen ninguna particularidad respecto a la que resulta aplicable a las empresas urbanizadoras a las que se les encarga la urbanización en el resto de sistemas de ejecución que he analizado, por lo que me remito a los epígrafes correspondientes.

Ahora bien, como indiqué al describir el sistema, una de los principales inconvenientes que podría presentar este sistema es la marginación de los propietarios del suelo en el proceso urbanizador. Para resolver este problema, las legislaciones autonómicas que regulan este sistema recogen la posibilidad de que los propietarios se agrupen para realizar ellos mismos el papel del agente urbanizador¹³⁰⁰, siempre que la Administración lo autorice y con carácter preferente sobre los agentes urbanizadores extraños¹³⁰¹.

El órgano de agrupación recibe en este sistema la denominación de **agrupaciones de interés urbanístico**, en adelante AIU, que son entes que adquieren personalidad jurídica pública desde su inscripción en el Registro correspondiente, en las que pueden integrarse los propietarios de los terrenos

¹³⁰⁰ Artículo 49 de la derogada Ley 6/1994 de la Comunidad Valenciana o el artículo 110.5.e) de la Ley 2/1998 de Castilla La Mancha se refieren a esta figura en términos prácticamente idénticos: *“Los propietarios de terrenos afectados por una iniciativa urbanizadora podrán asociarse como agrupación de interés urbanístico siempre que cumplan los siguientes requisitos:*
A/1.º Tener por objeto competir por la adjudicación de un Programa o colaborar con su urbanizador legal de forma convenida con él.
B/2.º Asociar a los propietarios de terrenos que representen más de la mitad de superficie afectada por la iniciativa.
C/3.º Contar con poder dispositivo sobre los terrenos referidos en el apartado anterior. La afección de una finca a los fines y obligaciones de una agrupación de interés urbanístico podrá ser inscrita en el Registro de la Propiedad.
D/4.º Haber reconocido el derecho a adherirse como asociado a favor de los terceros propietarios afectados por la iniciativa en las mismas condiciones y análogos derechos a los propietarios fundadores.”

¹³⁰¹ Contestación no vinculante de la DGT a la Consulta núm 0470-03, en la que analiza el régimen fiscal aplicable a una AIU, creada al amparo de la Ley 2/1998, de 4 de junio, de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, dispone que: *“Estas actuaciones pueden realizarse bien por la propia Administración actuante, o bien de forma indirecta mediante un agente urbanizador privado”. [...] “con la figura del urbanizador no se impide la ejecución por los propietarios -de hecho se les reconoce un régimen especial de adjudicación preferente- ni presupone la eliminación de los mismos, en cuanto que éstos pueden permanecer y apropiarse de las plusvalías derivadas de la legítima transformación del suelo. Por el contrario el agente urbanizador desarrolla un papel propio y diferenciado por asumir la ejecución material de la obra urbanizadora y recibir una retribución por ello “.*

afectados por el expediente urbanístico, con la finalidad de presentar un programa alternativo al del agente urbanizador al Ayuntamiento y ejecutar las obras en lugar de éste, o dicho de otra forma, convertirse en el agente urbanizador. En consecuencia, las AIU tendrán siempre la condición de sujetos pasivos del IVA en concepto de mediadoras en nombre propio, pero por cuenta de sus agrupados en la realización de las obras de urbanización.

Las AIU tienen un régimen fiscal especial, derivado esencialmente de su consideración como entidades sin ánimo de lucro, con las consecuencias fiscales correspondientes. En primer lugar, la normativa del ITPAJD equipara a las sociedades a efectos de la modalidad IOS a las personas jurídicas no societarias que persigan fines lucrativos, expresión que parece referirse a aquellos supuestos de asociaciones o cualquier otra entidad con personalidad jurídica que intervenga en el tráfico empresarial con ánimo de lucro.

Por tanto podría, parecer que las AIUs podrían quedar incluidas dentro de este epígrafe al realizar una actividad como la urbanística que es, esencialmente lucrativa. Pero la DGT ha concluido que se trata de entidades sin ánimo de lucro¹³⁰² por lo que la constitución de la AIU estará no sujeta al IOS, en virtud de los artículos 19.1.1º y 22.1º TRLITPAJD. Al tratarse de una operación no sujeta al IOS, que, de conformidad con la legislación aplicable, obligatoriamente debe formalizarse en escritura pública, estará sujeta al IAJD por aplicación de los artículos 3.1 y 31.2 TRLITPAJD.

No obstante, diversos autores como *PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ* y *FERNÁNDEZ MUÑOZ* matizan esta conclusión¹³⁰³ distinguiendo en función de la finalidad de la AIE. Así, si la AIU persigue una finalidad lucrativa, no se le aplicaría la exención del artículo 45.I.B.7. Si, en cambio, se limitase a realizar una actividad similar a las de las Juntas de Compensación, se entendería que no tienen ánimo de lucro y, por ello,

¹³⁰² Contestación no vinculante de la DGT a la Consulta núm.0985-97 de 13 de mayo.

¹³⁰³ PÉREZ-FADÓN MARTINEZ, J.J., FERNÁNDEZ MUÑOZ, C., en *Guía del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*, CISS, Valencia, 2007, p.298.

no estarían sujetas a operaciones societarias. Por último, si la Agrupación no adquiriera personalidad jurídica pero realizara actividades empresariales, se gravaría como constitución de comunidades de bienes.

Lo cierto es que en teoría las AIUs no deberían perseguir ánimo lucrativo, sino que, al igual que las Juntas de Compensación, su finalidad es aumentar las sinergias y economías de opción que supone la actuación conjunta de los propietarios como beneficiarios finales del proceso urbanizador, en comparación con las que se obtendrían con la actuación individual de cada uno de ellos e incluso de un tercero cuya actuación sí que es puramente lucrativa.

Y, dado que, como he concluido, toda actuación urbanizadora debe perseguir el beneficio general, al menos en teoría, en definitiva, la actuación de estos entes persigue maximizar la eficiencia del proceso urbanizador en beneficio de los propietarios y de la comunidad en general. Coherentemente con esta función, las AIUs, al igual que las Juntas de Compensación, carecen de ánimo de lucro en su actuación.

No obstante, en la práctica pueden darse variantes que justifican la matización realizada por los autores mencionados para los supuestos en que la actuación de las AIUs se desvíe de su objetivo teórico.

En apoyo de la opinión de estos autores, en el Impuesto de Sociedades estas entidades pueden acogerse al régimen de entidades parcialmente exentas (Capítulo XV del TRLIS), el mismo que se aplica a asociaciones que no son de interés público y otras entidades a las que se reconoce que su naturaleza es no lucrativa por lo que se eximen de tributación las rentas obtenidas en relación con dicha finalidad, pero al mismo tiempo realizan operaciones al margen de la misma entre las que destacan, por su incidencia en las AIUs, los rendimientos de explotaciones económicas y las rentas obtenidas en transmisiones.

El deslinde de la tributación ITPO-IVA de las operaciones que tienen lugar cuando la urbanización se realiza a través de una AIU no ofrecen ninguna particularidad respecto a la que resulta del sistema de compensación fiduciaria o no fiduciaria, en función de que los propietarios transmitan o no la propiedad de los terrenos a la Agrupación, por lo que me remito al epígrafe que dediqué a este

sistema y me limito a resumirlo. En primer lugar, la tributación de las aportaciones por los propietarios de sus terrenos a la AIU (y posterior adjudicación de los solares de la AIU a los propietarios), será:

a) **Cuando hay transmisión de la propiedad de los terrenos** la aportación inicial de los terrenos a la AIU estará sujeta a IVA (hecho imponible es “entrega de bienes”) si los aportantes son empresarios o profesionales a efectos de IVA y la aportación se realiza en el desarrollo de su actividad, pero exenta por el artículo 20.1.21 LIVA si se cumplen todos los requisitos, aunque se puede renunciar a la exención si el adquirente sea EoP y se pueda deducir el 100% IVA soportado. La exención no se extenderá a la cesión de terrenos a cualquier tercero ajeno a la relación entre propietario y AIU. Y la adjudicación de los solares de la AIU a los propietarios estará sujeta al IVA, pero exenta en los mismos términos.

Si no se cumplen los requisitos de sujeción al IVA o no se renuncia a la exención, ambas operaciones estarán sujetas al ITPO pero exentas por el art.45.I.B.7 TRLITPAJD.

b) **Cuando NO hay transmisión de la propiedad** de los terrenos, no hay hecho imponible entrega de bienes, por lo que la operación no está sujeta ni al IVA ni al ITPO. Y la urbanización de los terrenos por la AIU será una ejecución de obras, - es decir, una prestación de servicios sujeta al IVA-, por lo que la AIU girará las facturas correspondientes a los propietarios de los terrenos cedidos repercutiendo el IVA. Los socios podrán deducirse el IVA soportado en función de que cumplan los requisitos para ello.

IV.2.3.7.6.- DESLINDE ITPO-IVA EN EL SISTEMA DE EXPROPIACIÓN

Tal como expliqué en la introducción a este epígrafe, la expropiación no siempre se contempla como un sistema de ejecución urbanística sino que se trata de como una modalidad de ejecución que se puede dar en cualquier sistema de ejecución urbanística. En este sentido, ESTÉVEZ GOYTRE expone que “la expropiación, como sistema de actuación, no es sino una especie de las

expropiaciones urbanísticas que se aplica para la ejecución de las previsiones del planeamiento”¹³⁰⁴.

Lo cierto es que la expropiación forzosa es la medida administrativa que, de forma más agresiva, incide sobre el derecho de propiedad dado que implica su privación, justificada en el interés general. Sobre ella concluyen GARCÍA DE ENTERRÍA y TOMÁS RAMÓN FERNÁNDEZ, que “se nos presenta bajo una doble faz: por una parte supone un poder de la Administración de abatir y hacer cesar la propiedad y las situaciones patrimoniales de los administrados; por otro lado, su regulación se articula en muy buena medida como un sistema de garantías ofrecido a estos administrados que sufren sobre su patrimonio la violenta inmisión administrativa”¹³⁰⁵. Es decir que en la misma institución de concentran la potestas expropriandi de la Administración, con la garantía patrimonial para el expropiado - materializada en el principio indemnizatorio-.

Por tanto, hay que diferenciar cuando para la ejecución de una actuación urbanística se llevan a cabo expropiaciones, bien a instancia de la Administración actuante, bien a instancia de los propietarios que no desean adherirse, del sistema de expropiación propiamente dicho que es aquel en que para ejecutar un proyecto urbanístico la Administración actuante expropia toda la superficie incluida dentro de la unidad de actuación urbanística, adquiriendo el derecho de propiedad sobre los mismos libre de toda carga, para proceder a su reparcelación.

Ahora bien, esta distinción es puramente metodológica puesto que los efectos jurídicos son los mismos en cualquier caso, es decir, la Administración actuante adquiere la propiedad de los terrenos. Siendo por tanto también las mismas las consecuencias fiscales de cualquier expropiación.

La *potestas expropriandi* es una facultad exclusiva de las AAPP y, por tanto, únicamente éstas pueden expropiar, pero no hay que perder de vista que, la Administración expropia no necesariamente siempre para sí misma, sino que

¹³⁰⁴ ESTÉVEZ GOYTRE, R., *Manual de Derecho Urbanístico*, Comares, Granada, 2010, pp.327 y ss.

¹³⁰⁵ GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Aranzadi, Cizur Menor, 2013, Vol. II, p.221.

también puede hacerlo a favor de tercero al que se reconoce la condición de beneficiario de la expropiación¹³⁰⁶.

Por tanto, una vez expropiados los terrenos, éstos pueden ser transmitidos a un **beneficiario de la expropiación**¹³⁰⁷, que puede ser una persona jurídico-pública (íntegramente participada con fondos públicos), o una persona jurídico-privada determinada en virtud de un procedimiento legalmente previsto (por ejemplo el agente urbanizador), que garantice en todo caso la concurrencia y publicidad, y sujeta al compromiso garantizado de ejecutar las obras de urbanización en los términos previstos por el plan y siempre atendiendo a la finalidad pública que debe perseguir este sistema.

En cualquier caso, la expropiación es una actuación inevitablemente pública y de uso excepcional en cuanto que únicamente se justifica en causas tasadas que, no obstante, varían sensiblemente de una CCAA a otra. Así, en general en todas ellas, se prevé este supuesto en causas de utilidad o necesidad pública, o interés general. La LOTUP que, recuerdo no lo incluye como sistema de ejecución urbanístico sino como modalidad de ejecución, incluye también los supuestos de especial urgencia, inclusión desafortunada en mi opinión ya que éstos están incluidos en las anteriores y da la sensación de ser una patente de corso para justificar una expropiación que resultaba innecesaria.

Pero además, algunas CCAA incluyen otras causas que justifican este sistema excepcional¹³⁰⁸.

¹³⁰⁶ Vid. artículo 5 del Decreto de 26 de abril de 1957, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley de Expropiación Forzosa (RLEF)

¹³⁰⁷ Que será, por tanto, el que pague el justiprecio de la expropiación, y no la Administración (Vid. artículo 2 de la LEF y, sobre todo, art 3 RLEF). Pero el acta de pago y ocupación solo puede formalizarla la Administración actuante, aunque el justiprecio lo pague el beneficiario de la explotación. En este sentido el beneficiario puede llegar a ser titular de facultades administrativas pero nunca de potestades administrativas.

¹³⁰⁸ La LOTUP valenciana por ejemplo añade en su artículo 97, los siguientes supuestos: “[...] cuando:

- a) La consolidación generalizada de los terrenos impida la función equidistributiva de la reparcelación.
- b) Por tratarse de la implantación de edificios o actividades cuya gran dimensión impida dividir el solar en lotes reparcelables.
- c) La actuación revista un especial interés público o social, que destaque frente a otras actuaciones ordinarias.
- d) Falte la colaboración de la iniciativa privada

Como especialidad destacable en la Comunidad Valenciana, la LOTUP ha introducido¹³⁰⁹, un nuevo supuesto de expropiación para los casos en los que el propietario cometa una infracción urbanística muy grave por incumplimiento de los deberes de edificación o rehabilitación u otros incumplimientos de la función social de la propiedad previstos en esta ley.

Esta expropiación se realiza a través del procedimiento de tasación conjunta¹³¹⁰ y como especialidades en la determinación del justiprecio destacan las siguientes: no se valora la obras, construcciones, usos o actividades ilegales determinantes de la infracción; del precio justo se descontará el importe de la multa y el coste de la demolición de lo ejecutado ilegalmente; y se deducirá hasta el cincuenta por cien de aprovechamiento que debería considerarse en el justiprecio de no concurrir tal circunstancia.

Ahora bien, tradicionalmente este sistema se ha considerado como una actuación coactiva y forzosa que la Administración impone a los administrados, pero lo cierto es que, aunque en muchos casos sea así, también está previsto en cualquier actuación urbanística como he indicado a lo largo de este capítulo, como parte de un **convenio** entre ambas partes en virtud del cual el propietario inicial del terreno decide no adherirse a la actuación que afecta a su terreno, por lo que transmite (de forma más o menos voluntaria) su propiedad a través de un procedimiento de expropiación convenida, a cambio de recibir de la Administración expropiante el justiprecio en metálico y/o a cambio de determinadas fincas de titularidad municipal, incluidos los derechos de aprovechamiento urbanístico correspondientes.

En este caso aunque se hable de expropiación en mi opinión en puridad el negocio jurídico que tiene lugar es una transmisión condicionada, similar al sistema de compensación no fiduciaria en la que la figura de la Junta (de la que el propietario de los terrenos al fin y al cabo es miembro) es sustituida por la Administración expropiante.

¹³⁰⁹ Artículos 103. 4 y 241.4 de la LOTUP
¹³¹⁰ Regulado en el artículo 106 de la LOTUP

En España, este sistema se ha utilizado relativamente poco a nivel municipal por el enorme coste económico que implica el pago de los justiprecios a los propietarios de los terrenos expropiados en metálico y el de las obras de urbanización propiamente dichas, costes éstos que pocos municipios están en condiciones financieras de afrontar, más en estos momentos cuando se han multiplicado las peticiones de no adhesión a los programas así como las relacionadas con derechos de aprovechamiento que sus propietarios consideran difíciles de materializar a medio plazo. Este es un grave problema al que se enfrentan las Administraciones locales dado que los propietarios tienen derecho a solicitar la expropiación en caso de no adhesión y la Administración la obligación de aceptarla y abonar el justiprecio, cuando carece de los fondos para ello. En consecuencia se está produciendo una dilación en masa de los procesos para tramitar estas expropiaciones.

Analizadas las características esenciales del sistema, a continuación analizaré el deslinde ITPO-IVA de cada una de las operaciones que, de forma más habitual, suelen producirse en este sistema de gestión urbanística, recordando que no siempre se trata del sistema coactivo que tradicionalmente se considera, sino que puede darse por convenio más o menos voluntario entre Administración y administrado ¹³¹¹ :

1º) Incorporación de los terrenos al sistema de expropiación

La principal característica diferenciadora de esta aportación es que se trata de una aportación forzosa onerosa (a cambio de un justiprecio); es decir, los propietarios de los terrenos son privados de su propiedad sin obtener a cambio ningún derecho sobre el resultado de la urbanización, lo cual no impide, sin embargo, que puedan obtener algún terreno resultado de la urbanización, en el caso de que el justiprecio se haya pactado en especie.

Pero, a efectos de la calificación tributaria de esta entrega, no existe ninguna especialidad; es decir, atenderemos a las reglas generales de deslinde entre ITPO-

¹³¹¹ La sujeción al IVA de este tipo de expropiación convenida fue objeto de Consulta no vinculante de la DGT 103/03 de 28 de enero.

IVA, ya que la LIVA contempla este supuesto en concreto como hecho imponible del impuesto ¹³¹², por lo que:

-Siempre que el sujeto expropiado tenga la condición de sujeto pasivo del IVA y tuviera el terreno afecto al impuesto, la expropiación estará sujeta a este impuesto, aunque si se trata de un terreno rústico, o sobre el que no se hayan iniciado actuaciones materiales de urbanización, o bien si se destina exclusivamente a parques, jardines o viales de uso público, estará exenta por el artículo 20.1.20 LIVA¹³¹³.

-En caso contrario, la expropiación estará no sujeta al IVA y sujeta al ITPO, si bien exenta, por exención subjetiva de la Administración expropiante en virtud del artículo 45.1.A TRLITPAJD.

Con relación a la exención del IVA, existe la posibilidad de renuncia a la exención pero, en la práctica, la Administración no suele ejercer sujetando la operación al ITPO ya que, como hemos visto, esta tributación está exenta, por lo que no va a tener ningún coste para ella.

En cualquier caso, si renuncia a la exención se producirá la ISP por lo que es la propia Administración la que declarará el IVA y, al mismo tiempo se lo deducirá, en función del régimen de deducibilidad que corresponda, dado que, en su calidad de urbanizador de los terrenos que expropia tiene la condición de empresario a efectos del IVA.

En cualquier caso, la aportación (forzosa o convenida) del terreno, provoca la obligación para la Administración expropiante de abonar al propietario que se ve privado de su propiedad el justiprecio como compensación.

Teóricamente el justiprecio, que será la base imponible del IVA, equivale al valor real del bien, ya que la teoría es que, como consecuencia de la expropiación, los

¹³¹² Artículo 8.dos.3º LIVA: *“También se considerarán entregas de bienes:*

3. Las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa.”

¹³¹³ Criterio recogido por la DGT en sus Contestaciones a Consultas núm.0236-99, de 25 de febrero (JUR\2001\192651); y núm.1943-01, de 31 de octubre (JUR\2002\104806).

expropiados no deben sufrir ni pérdida ni ganancia patrimonial, pero en realidad es un valor que se determina en base a la normativa de expropiación forzosa. No entraré a analizar la enorme controversia existente entre expropiados y Administración con relación a la determinación de este supuesto “valor real” pero sí me gustaría resaltar el enorme problema existente en nuestro país provocado por el hecho de que una misma finca, en función de con qué objetivo se valore o para qué impuesto, tenga un valor muchas veces ostensiblemente distinto. A este tema dedico el epígrafe V.2.

Volviendo al tema del justiprecio, éste se puede satisfacer en dinero o en especie. El tratamiento fiscal en ambos casos ya fue analizado en el epígrafe del sistema de compensación, por lo que me remito a él.

No obstante, al contrario de lo que ocurre en el sistema de cooperación, en este caso, tal como ha señalado la DGT¹³¹⁴, no puede entenderse que el justiprecio lleve el IVA incluido, porque, por un lado, en este caso no hay oferta del transmitente sino que este se ve obligado a entregar el terreno de su propiedad, por lo que no es aplicable la regla general de los contratos administrativo puesto que no hay libre concurrencia de todas las partes en esta operación. Y, por otro, el justiprecio debe ser el equivalente económico del derecho objeto de expropiación, y esta norma dejaría de cumplirse si se entiende que lleva el impuesto incluido.

2º) Ejecución de las obras de urbanización

Una vez expropiado el terreno y abonado o establecido el justiprecio, la siguiente fase es la ejecución de las obras de urbanización por parte de la Administración expropiante. Como vimos en los sistemas de gestión urbanísticos ya analizados, cuando la ejecución la realiza la Administración, lo más habitual es que no lo haga directamente, sino que las contrate con un tercero.

En este caso, si la retribución es en metálico, sólo se produce un hecho imponible sujeto al IVA, que es la prestación de servicios. Por lo tanto, la empresa

¹³¹⁴ Contestaciones a Consultas núm.1743-98, de 6 de noviembre (JUR\2001\202674) y núm.0437-02, de 15 de marzo (JUR\2002\175403).

urbanizadora repercutirá a la Administración el IVA correspondiente a las certificaciones de obra y está vendrá obligada a soportarlo, pero como promotora podrá deducírselo.

En caso de retribución en especie, se produce una permuta, por lo que se producen dos hechos imposables sujetos al IVA, la prestación de servicios de la urbanizadora a la Administración y la posterior entrega de bienes en sentido inverso en pago o contraprestación a los servicios prestados, a la que se aplicará el régimen de tributación general que ya he analizado en otros epígrafes, tal como ha concluido la DGT para el caso concreto de la expropiación ¹³¹⁵ .

3º) Reversión de la expropiación

Para terminar con este sistema, me referiré a la principal peculiaridad que presenta: la posibilidad de que se produzca la reversión de la expropiación de un terreno por no destinarse al uso que motivó la misma. Esta posibilidad se prevé en nuestro Ordenamiento con el fin de evitar posibles abusos por parte de la Administración, dado que se trata de una actuación excepcional que solo puede justificarse por razones de interés general, por lo que, si no se cumple dicha finalidad, debe anularse la actuación administrativa en protección de las facultades inherentes al derecho de la propiedad entre las que destacan la de libre disposición.

En relación a la naturaleza jurídica de la reversión, existe práctica unanimidad doctrinal y jurisprudencial acerca de que no se trata de una nulidad absoluta que invalida el acto que lo provocó (acuerdo de expropiación), sino una invalidez sobrevinida por incumplimiento de una condición indispensable para su eficacia (finalidad o causa de la actuación) ¹³¹⁶ . Los efectos tributarios de esta cesación son:

a) Si el sujeto expropiado no tenía la consideración de sujeto pasivo del IVA, la expropiación estuvo no sujeta al IVA y sujeta al ITPO, si bien con

¹³¹⁵ Resolución de la DGT núm. V0300-04 de 24 de noviembre.

¹³¹⁶ Contestación no vinculante de la DGT núm.1417-2001: “[...] la doctrina científica considera que el fenómeno de la reversión debe calificarse como un fenómeno de “invalidez sucesiva” sobrevinida a la expropiación por la desaparición del elemento esencial de la causa, cuyos efectos se producen “ex nunc”, de manera que no provoca una anulación de la expropiación sino una mera cesación de sus efectos, una resolución de la misma, habilitándose tal resolución mediante una devolución recíproca de prestaciones.”

exención subjetiva como vimos. Por lo tanto, la reversión podría considerarse una nueva transmisión sujeta al ITPO sin exención, puesto que ahora el sujeto pasivo es el propietario inicial. Ahora bien, el posible sometimiento a gravamen de esta segunda transmisión no se produce ya que está expresamente excluida por la normativa del impuesto ¹³¹⁷ .

b) Mientras que si el expropiado cumplía los requisitos para que el acto de expropiación estuviera sujeto al IVA, independientemente de que, por vía de la exención, acabara quedando finalmente sujeta al ITPO (y exenta por exención subjetiva), la reversión quedará dentro del ámbito del IVA, puesto que expropiante y expropiado actúan como sujetos pasivos del IVA.

En este caso, tal como ha señalado la DGT, no se produce el hecho imponible del IVA entrega de bienes ¹³¹⁸, pero sí obligará al expropiado, en caso de que la operación quedara finalmente sujeta al IVA, a rectificar la base imponible. Aunque, como ya mencioné, no es habitual que los actos de expropiación tributen por el IVA, sino por el ITPO, con independencia de la condición del expropiado.

¹³¹⁷ Según el artículo 32 RITPAJD : “ 1. La recuperación del dominio como consecuencia del cumplimiento de una condición resolutoria expresa de la compraventa no dará lugar a practicar liquidación por la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas», sin que a estos efectos se precise la existencia de una resolución, judicial o administrativa, que así lo declare.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior se aplicará igualmente a **las transmisiones que se produzcan con motivo de la reversión del dominio al expropiado a consecuencia del incumplimiento de los fines justificativos de la expropiación.** “ (el subrayado es mío).

¹³¹⁸ Contestación de la DGT no vinculante núm.1417-2001: “ [...] en los casos en los que, por haberse resuelto una operación, el destinatario de la misma devuelve los bienes que inicialmente le fueron entregados, tal devolución no constituye en tanto que tal una entrega de bienes sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido realizada por el referido destinatario en favor de quien le realizó a él la entrega inicial, sino que constituye un supuesto de rectificación de la tributación por dicho Impuesto de la operación inicialmente realizada.

[...] en el supuesto a que se refiere el escrito de consulta, en el que se produce la reversión a la sociedad consultante expropiada de los terrenos sobrantes que no se destinaron al uso previsto, tal reversión no constituye entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, sino un supuesto de resolución total o parcial de la entrega de bienes (terrenos) que en su día realizó la expropiada en virtud del procedimiento de expropiación forzosa, tanto si dicha entrega estuvo sujeta a dicho Impuesto como si no.”

IV.2.3.7.7.-LA APLICACIÓN DE LA ANALOGÍA A LOS SUPUESTOS DE EJECUCION URBANÍSTICA

Nuestro Ordenamiento recoge en el artículo 14 LGT ¹³¹⁹ la prohibición expresa en el ámbito tributario de la aplicación de la analogía en el ámbito de las exenciones. Por tanto, las exenciones previstas en el artículo 20.1.21 LIVA y en el artículo 45.I.B.7 TRITPAJD deberían aplicarse de forma restrictiva.

En consecuencia, puede resultar paradójico que, a lo largo del análisis realizado, en varias ocasiones a la hora de concluir sobre un supuesto concreto me he remitido a lo concluido en otro supuesto o en relación a otro agente interviniente en el proceso urbanístico, contraviniendo, al menos en apariencia la prohibición legal; razón por la cual dedicaré este último epígrafe a justificar esta extensión.

En el ámbito administrativo, la prohibición de la analogía en el ámbito tributario ha sido ampliamente tratada, encontrando múltiples resoluciones en este sentido. No obstante, la propia jurisprudencia administrativa y la doctrina ¹³²⁰, entiende que puede realizarse la extensión en buena parte, de las normas previstas para el sistema de compensación al de gestión indirecta a través de AIU, y, por el contrario, la rechaza para cualquier otro sistema de ejecución urbanística en la que se agrupen los propietarios pero sin constituirse en ningún órgano con personalidad jurídica pública.

Así lo ha reconocido de forma expresa la propia DGT, al disponer la inaplicabilidad de la exención del ITPO a las aportaciones realizadas a un conjunto de propietarios de parcelas colindantes que pretendían realizar determinadas operaciones urbanísticas, sin constituir una Junta de Compensación.

La regla general y supletoria prevista en nuestro Ordenamiento ¹³²¹ contempla que procede la aplicación analógica cuando éstas no contemplen un supuesto específico, pero regulen otro semejante entre los que se precie identidad de razón.

¹³¹⁹ “No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales”.

¹³²⁰ RODRIGUEZ MARQUEZ,J., “El Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones urbanísticas: nuevos criterios en la doctrina administrativa.” *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Editorial Aranzadi, Pamplona. 2006, Referencia Base de Datos Aranzadi BIB 2005\2723.

¹³²¹ artículo 4.1 CC.

Por tanto, la cuestión es si dicha extensión es legalmente aceptable o, por el contrario, una contravención de la prohibición expresa de nuestro Ordenamiento tributario.

MARTÍN QUERALT y otros, han formulado una inversión en el planteamiento tradicional de la analogía en el ámbito tributario, de manera que en su opinión, debe admitirse que la analogía en el Derecho Tributario es la regla general y la inaplicación de la misma únicamente se produce cuando se prohíba de forma expresa. Por tanto concluyen que no es posible la analogía para definir el hecho imponible, o definir las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales, estando por tanto permitida para la aplicación de cualquier otra norma tributaria ya sea ésta formal o procedimental¹³²².

Sin embargo, PÉREZ ROYO¹³²³ es de la opinión contraria, defendiendo la prohibición de la analogía en el ámbito tributario por el principio de seguridad jurídica o certeza del Derecho, si bien, la acota al hecho imponible y a las exenciones, entendiendo que no afecta al resto de elementos del tributo.

En el tema en cuestión, la respuesta, mi opinión, se deriva de la interpretación teleológica de la exención. Es cierto que los artículos referenciados sólo hablan de Junta de Compensación, pero la finalidad de la exención es que, por las razones que expuse, las aportaciones y posteriores adjudicaciones entre este tipo de órganos, que tienen como vimos unas características y unas funciones bien definidas y determinadas, no queden sometidas a gravamen cuando se den los requisitos previstos en la norma.

Por tanto, si las AIUs son entidades que comparten la finalidad y funciones de las Juntas pero la autoridad competente no prevé que la ejecución de la urbanización se realice por el sistema de compensación sino por el de gestión

¹³²² MARTÍN-QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LOPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G., Curso de Derecho...[op.cit], pp. 176 y 177.

¹³²³ PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*. Aranzadi, Cizur Menor, 2013, p.136 y 137 .

indirecta, debería aceptarse la extensión de los efectos de la exención puesto que es coherente con la finalidad de la norma.

Lo cierto es que a pesar de ser la interpretación más lógica, carecía de respaldo normativo precisamente por aplicación de la prohibición de la analogía en el ámbito tributario. Y, dado que la introducción de la figura del agente urbanizador y las AIUs en nuestro Ordenamiento se realizó en 1994 y, aunque las normas reguladoras del impuesto sean anteriores, han sufrido múltiples modificaciones de lo que se puede concluir que la no inclusión de las AIUs en las exenciones contempladas no parecía poder achacarse a un error u omisión del Legislador, sino a una voluntad expresa de que dichos entes queden fuera de ella.

No obstante la promulgación del TRLS ha puesto de manifiesto que no existía tal voluntad, sino un descuido o dilación en la actualización de la normativa a la realidad jurídica del momento en el que debe aplicarse. Así, en relación a las operaciones de distribución de beneficios y cargas, el artículo 18.7 del referido texto legal prevé de forma expresa la aplicación de la exención del ITPO prevista en el artículo 45.I.B.7 a las transmisiones de terrenos a que den lugar las operaciones distributivas de beneficios y cargas por aportación de los propietarios incluidos en la actuación de transformación urbanística, o en virtud de expropiación forzosa, y las adjudicaciones a favor de dichos propietarios en proporción a los terrenos aportados por los mismos, sin distinguir el sistema de ejecución urbanística que se esté llevando a cabo.

IV.3.-TRIBUTACIÓN DE LAS ENTREGAS DE EDIFICACIONES

IV.3.1.-LA PROMOCIÓN URBANÍSTICA

La promoción urbanística se puede definir como el conjunto de actividades dirigidas a la realización de obras de edificación y de ingeniería civil que dan lugar a estructuras nuevas.

No hay que confundir las figuras del promotor y el constructor o contratista que ejecuta materialmente la obra ya que no necesariamente coinciden. Básicamente se pueden distinguir tres supuestos:

- Promotor propietario que encarga la construcción a un tercero (constructor o contratista)
- Promotor propietario que ejecuta materialmente la construcción (coinciden promotor y constructor)
- Promotor que ejecuta materialmente la construcción pero por cuenta de terceros propietarios de los inmuebles

En cualquier caso, la condición de empresario a efectos del IVA del promotor urbanístico, incluso ocasional, es inherente a la naturaleza de la actividad que exige la existencia de una ordenación por cuenta propia de medios productivos, tal como recoge la LIVA en su artículo 5.Uno.d), siempre que se verifique el requisito intencional, es decir que destine lo construido a la venta, adjudicación o cesión por cualquier título.

Hay que destacar que no es aplicable aquí la exigencia para que se considere actividad económica de local y persona contratada a tiempo completo, aunque erróneamente existe tendencia a extenderla otras actividades relacionadas con inmuebles, pero lo cierto es que esta previsión solo se establece para la actividad de arrendamiento de inmuebles¹³²⁴.

Mientras que el constructor o contratista es empresario a efectos del IVA también por la propia naturaleza mercantil de su actividad, pudiendo no obstante variar la calificación de las obras que realiza entre entregas de bienes o prestaciones de servicios con base en los requisitos previstos en la LIVA. Así, se consideran entregas de bienes las ejecuciones de obra en las que el constructor que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados cuyo valor sea superior al 20 por cien de la base imponible¹³²⁵. Y en caso contrario, se considerarán prestaciones de servicios.

¹³²⁴

Artículo 27 LIRPF

¹³²⁵

Resolución vinculante de la DGT de 4 de noviembre de 1986.

Con estas bases, los requisitos cuyo cumplimiento va a delimitar la sujeción al IVA de la entrega de una edificación son:

1º) Que se trate de una edificación

2º) Que el promotor la haya construido cumpliendo el requisito intencional del IVA, es decir, para destinarla a la venta o alquiler. En caso de destinarlo a uso propio, estaríamos ante un supuesto de autopromoción que, tal como concluí en el epígrafe III.5.2., quedando fuera del ámbito de sujeción al IVA.

IV.3.1.1.-CONCEPTO URBANÍSTICO Y FISCAL DE EDIFICACIÓN: EDIFICACION EN CURSO Y TERMINADA.

Una vez ejecutado el planeamiento, si el uso previsto de una superficie no es la edificabilidad, la gestión urbanística finaliza cuando se hayan ejecutado la totalidad de las obras necesarias para dotar a dicho suelo de los equipamientos que, en función de su clasificación, se hayan establecido en el planeamiento.

En caso contrario, el proceso urbanístico finalizará con la edificación en el suelo, siendo los propietarios de cada una de las parcelas resultantes de los expedientes de gestión los que llevarán a cabo la actividad edificatoria, con sujeción en todo caso a las previsiones que para cada una de ellas haya sido establecida por el plan.

El control de tal sujeción se llevará a cabo a través de la concesión por la Administración competente, generalmente el Ayuntamiento, de una autorización administrativa llamada **licencia de edificación** y, más eficazmente, por el requisito legal establecido que impide la inscripción en el Registro de la Propiedad de cualquier obra nueva sin que se acredite la obtención de la correspondiente licencia y se justifique la descripción de la obra cuya existencia se declara al proyecto para el que la licencia se concedió, acreditaciones que deben ser obligatoriamente comprobadas por el notario que de fe de la formalización de la operación ¹³²⁶.

¹³²⁶ El artículo 20 del TRLS establece que: “1. Para autorizar escrituras de declaración de obra nueva en construcción, los notarios exigirán, para su testimonio, la aportación del acto de conformidad, aprobación o autorización administrativa que requiera la obra según la legislación de

Este requisito va a ser esencial en el tema que nos ocupa por cuanto es público y notorio que en nuestro país se ha construido en numerosos espacios en determinadas épocas de forma escandalosa, sin licencia de obras por tratarse de terrenos no edificables al carecer de los servicios mínimos, y también es pública la inactividad administrativa y judicial ante estas construcciones ilegales que pocas veces son derruidas, por lo que la conducta se perpetúa, con la consiguiente degradación del medio ambiente.

Sea como fuere, como analizaré detenidamente, la entrega de una de estas construcciones ilegales construidas sobre terrenos no edificables no siempre va a tener el mismo tratamiento fiscal que la entrega de una edificación legalmente construida, ya que dependerá de si está relacionada o no con alguna actividad realizada sobre el terreno no urbanizable en el que se ubique la edificación.

Desde el punto de vista tributario, el concepto de edificación a efectos del IVA se recoge en el artículo 6 de la LIVA, según el cual se trata de 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.

Tras esta definición procede a realizar una acotación tanto positiva como negativa del concepto de edificación¹³²⁷. Dicha enumeración trata de resolver las

ordenación territorial y urbanística, así como certificación expedida por técnico competente y acreditativa del ajuste de la descripción de la obra al proyecto que haya sido objeto de dicho acto administrativo. Tratándose de escrituras de declaración de obra nueva terminada, exigirán, además de la certificación expedida por técnico competente acreditativa de la finalización de ésta conforme a la descripción del proyecto, la acreditación documental del cumplimiento de todos los requisitos impuestos por la legislación reguladora de la edificación para la entrega de ésta a sus usuarios y el otorgamiento, expreso o por silencio administrativo, de las autorizaciones administrativas que prevea la legislación de ordenación territorial y urbanística.

2. Para practicar las correspondientes inscripciones de las escrituras de declaración de obra nueva, los registradores exigirán el cumplimiento de los requisitos establecidos en el apartado anterior.”

¹³²⁷ Art. 6 de la LIVA: “En particular, tendrán la consideración de edificaciones las construcciones que a continuación se relacionan, siempre que estén unidas a un inmueble de una manera fija, de suerte que no puedan separarse de él sin quebranto de la materia ni deterioro del objeto:

- a. Los edificios, considerándose como tales toda construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica.
- b. Las instalaciones industriales no habitables, tales como diques, tanques o cargaderos.
- c. Las plataformas para exploración y explotación de hidrocarburos.
- d. Los puertos, aeropuertos y mercados.

dudas que pueden presentarse en la calificación de determinados inmuebles como edificación por sus características intrínsecas. No obstante como toda lista tiene el problema de que no recoge absolutamente todos los casos que pueden presentar problemas de calificación en la vida real, pero sí al menos resuelve la cuestión en los casos dudosos contemplados, evitando la siempre peligrosa entrada en juego de la interpretación aumentando con ello la seguridad jurídica.

Los cierto es que en el ámbito del IVA, la calificación de un bien como edificación tiene importantes implicaciones a efectos del IVA, al resultar fundamental para determinar el régimen fiscal que le resulta aplicable.

Por su parte, de forma mucho más sucinta, en relación con el otro impuesto afectado, el TRLITPAJD, solo se refiere a los inmuebles, en su artículo 3, definiéndolos como *“las instalaciones de cualquier clase establecidas con carácter permanente, siquiera por la forma de su construcción sean transportables, y aun cuando el terreno sobre el que se hallen situadas no pertenezca al dueño de los mismos”*. Esta norma no distingue por tanto entre diferentes tipos de inmuebles puesto que el gravamen, cuando procede, es el mismo con independencia del tipo de inmueble que sea.

A pesar de la extensa delimitación que realiza el artículo 6 de la LIVA del concepto de edificación, es evidente que la diversidad de clases de construcciones, hacía prácticamente imposible que el Legislador pudiera preverlas todas, lo cual ha

-
- e. Las instalaciones de recreo y deportivas que no sean accesorias de otras edificaciones.
 - f. Los caminos, canales de navegación, líneas de ferrocarril, carreteras, autopistas y demás vías de comunicación terrestres o fluviales, así como los puentes o viaductos y túneles relativos a las mismas.
 - g. Las instalaciones fijas de transporte por cable.

Por el contrario: “ No tendrán la consideración de edificaciones:

- a. Las obras de urbanización de terrenos y en particular las de abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, redes de distribución de gas, instalaciones telefónicas, accesos, calles y aceras.
- b. Las construcciones accesorias de explotaciones agrícolas que guarden relación con la naturaleza y destino de la finca aunque el titular de la explotación, sus familiares o las personas que con él trabajen tengan en ellas su vivienda.
- c. Los objetos de uso y ornamentación, tales como máquinas, instrumentos y utensilios y demás inmuebles por destino a que se refiere el artículo 334, números 4 y 5 del Código Civil.
- d. Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales. “

dado lugar a múltiples casos dudosos, que a través de las consultas de los contribuyentes, la DGT ha ido delimitando. Así por ejemplo ha incluido como edificaciones: los depósitos de agua¹³²⁸; las instalaciones industriales, casas prefabricadas y, en general construcciones modulares que queden unidas de forma permanente al suelo¹³²⁹; los aerogeneradores¹³³⁰, o los parques solares¹³³¹.

Y, en sentido contrario, ha excluido expresamente del concepto de construcción a: las placas solares desmontables¹³³² las acequias, desagües y zonas de servidumbre¹³³³; las bateas de mejillones; o las obras de urbanización sobre terrenos.

Una vez definido el concepto físico de edificación, es imprescindible por su enorme relevancia en el conflicto analizado determinar cuál es el momento exacto en el que una obra de edificación se considera terminada dado que el deslinde ITPO-IVA es completamente distinto en caso de tratarse de una segunda entrega como se verá en los epígrafes siguientes.

En esta cuestión, como en tantas otras, la norma fiscal no establece un criterio propio por lo que hay que acudir a la normativa urbanística¹³³⁴ para concluir cuando se va a considerar que una construcción está terminada, momento que coincidirá con aquel en el que el inmueble reúna todas las condiciones de habitabilidad o uso.

De acuerdo con la normativa urbanística, una edificación se considera terminada cuando se produzca la recepción de la obra que es el acto por el cual el constructor, entrega de la misma al promotor y es aceptada por éste, consignándose la misma en un acta firmada por ambos, a la que se incorpora el certificado final de la obra suscrito por el director de obra y el director de la ejecución de la obra.

Por tanto, la terminación de una obra se acreditará, con carácter general, mediante el certificado final de obra debidamente firmado, aunque, una vez finalizada la misma, deban formalizarse los correspondientes trámites

¹³²⁸ Resolución de la DGT núm.V0711-02, de 13 de mayo.

¹³²⁹ Contestación no vinculante de la DGT a la Consulta núm. 0821-04 de 30 de marzo

¹³³⁰ Resolución de la DGT núm.V1921-09, de 1 de septiembre.

¹³³¹ Resolución de la DGT núm.V0023-10, de 18 de enero.

¹³³² Resolución de la DGT núm.V0023-10, de 18 de enero

¹³³³ Resolución núm, V0989-11, de 14 de febrero

¹³³⁴ Artículos 6 y 7 de la Ley 38/1999 , *de Ordenación de la Edificación*

administrativos (obtención de la cédula de habitabilidad o licencia de ocupación) que determinarán que la edificación puede ser ocupada para su uso previsto, sea este residencial, industrial, terciario, etc.

Como conclusión, desde el punto de vista urbanístico una edificación se considera terminada cuando el promotor recepciona la obra mientras que desde el punto de vista fiscal se considera finalizada cuando obtenga el documento administrativo que permite su ocupación (cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación).

IV.3.1.2.-EL DEBER DE EDIFICAR

IV.3.1.2.1.-REGIMEN DE EDIFICACION FORZOSA

La LRRR recoge un régimen especial de edificación forzosa para los propietarios de solares que deben edificar sobre él en el plazo establecido en cada caso en la normativa de la respectiva CCAA.

En la Comunidad Valenciana por ejemplo, el plazo se fija, en cada caso, *“atendiendo a las circunstancias económicas generales y sus posibilidades individuales, sin que, en ningún caso, puedan superar los seis años desde que fuera posible su edificación a instancias de particular”*¹³³⁵.

Con esta medida se ha tratado de dinamizar el mercado de suelo urbanizado dado que al menos en teoría, si no cumple, la Administración está facultada para inscribir el solar en el Registro de solares, y sacarlo a pública subasta. El valor de remate se entrega al propietario del solar que no edificó en plazo.

En la práctica no obstante, hay que tener en cuenta que los dos mayores propietarios de suelo en nuestro país son en estos momentos la sociedad pública SEPES, y las entidades bancarias que han adquirido su propiedad por la ejecución de las garantías aportadas por sus clientes de obligaciones que han incumplido, propiedades que estas entidades han agrupado en el llamado “Banco malo”, la SAREB.

En consecuencia, aunque la finalidad de la medida es positiva plantea

¹³³⁵ Artículo 179 de la LOTUP

principalmente dos problemas:

1º) La Administración no va a emprender acciones ni contra sí misma, en el caso de SEPES; ni contra las entidades bancarias, en el caso de la SAREB por razones políticas aunque éstas nunca se reconocerían públicamente. Sería por tanto contrario a los principios de igualdad y al valor de justicia que inspira nuestro ordenamiento jurídico, que se ejecutara este régimen contra pequeños propietarios de solares que no cumplan el plazo para edificar, pero no contra los grandes propietarios de suelo por cuestiones exclusivamente políticas y económicas. En relación a estas últimas, si, por poner un ejemplo, se subastaran todos los solares adquiridos por la SAREB por incumplir el plazo de edificabilidad, se saturaría el mercado de solares en venta que ahora mismo no tienen una salida viable en muchos de los casos. En consecuencia, la mayoría de las subastas quedarían sin remate, y se trataría de un sinsentido.

2º) Plantea en mi opinión, serias dudas en cuanto al respeto de este deber al principio de propiedad privada. Es cierto que, como ha quedado evidenciado a lo largo de este capítulo, el urbanismo como función pública permite el sometimiento o cuanto menos, la posibilidad de introducir limitaciones o exigencias al pleno ejercicio del derecho de propiedad, siempre que las mismas estén justificadas por el interés general. En este caso, este interés vendría definido por el estímulo de la deteriorada situación económica y del sector inmobiliario en particular. Pero en mi opinión este deber que se impone al propietario del solar excede lo permitido. Pensemos que se está obligando a un propietario, por el mero hecho de no tener capacidad financiera para edificar sobre su solar en un plazo determinado, a bien lo transmita voluntariamente o deje que lo haga la Administración en subasta. Cuando la propia Administración municipal tendría que cumplir este deber, así como el de demoler determinadas obras ilegales o inacabadas, expropiar terrenos de propietarios que no desean adherirse a un plan, etc. Y no lo hace porque no tienen capacidad financiera para ello, y no soportan estas exigencias.

3º) El hecho de que el régimen se ejecute en los términos fijados en cada CCAA supone en mi opinión una nueva vulneración injustificada del principio de igualdad, con el agravante de que la medida afecta, como acabo de resaltar, a un derecho constitucional esencial como es el de propiedad privada. Es decir, que un propietario de un solar se vea forzosamente privado de su propiedad por no haber edificado en un plazo y que el mismo sea distinto en función de donde esté el solar, me parece inaceptable, debiendo en todo caso ser el mismo en todo el país.

IV.3.1.2.2.-OBRAS EJECUTADAS SIN LICENCIA O DISCONFORMES CON LA MISMA

Las licencias urbanísticas se justifican en el hecho de que todos los actos de uso y edificación del suelo han de ajustarse al planeamiento urbanístico, para garantizar lo cual se sujetan a autorización administrativa, siendo la Administración competente la municipal. Las licencias administrativas gozan de presunción legal de validez¹³³⁶.

No obstante, algunas legislaciones autonómicas como la valenciana han establecido con carácter excepcional la excepción licitatoria, que puede ser completa como la establecida para las ejecuciones urbanísticas por el sistema de gestión por los propietarios del suelo, o no cuando lo que se hace es sustituir la licencia por otros trámites más sencillos, atendiendo al carácter de las obras, como la declaración responsable¹³³⁷ a las que ya me he referido, así como a la peligrosidad

¹³³⁶ Artículo 57.1 LRJAPyPAC.

¹³³⁷ De acuerdo con la LOTUP, la declaración responsable será aplicable siempre que estemos ante obras de modificación o reforma de toda clase de construcciones, edificios e instalaciones existentes (da igual que afecten o no a la estructura, da igual el uso o la clase de suelo de que se trate, o si afecta el aspecto interior o exterior) en los que concurren estos tres requisitos: no suponga ampliación ni obra de nueva planta; no afecte a elementos catalogados o en trámite de catalogación; y que no requiera colocación de andamiaje en la vía pública. En caso de no cumplirse estos requisitos, la obra estará sujeta a licencia.

Lo cierto es que la regulación de la declaración responsable en la LOTUP contiene ya de entrada algunas incoherencias. Así, por un lado, con el fin de concretar al máximo los supuestos evitando los problemas de deslinde, contiene una extensa enumeración de actos sujetos a licencia (artículo 213) y actos sujetos a declaración responsable (artículo 214). Pero, paradójicamente algunos supuestos parecen estar contemplados en ambos por ejemplo los apartados b) y c) de ambos preceptos.

que entraña esta excepción dado que por ejemplo, desde el momento de la mera presentación de la declaración responsable por ejemplo el promotor “estará habilitado para el inicio inmediato de las obras”¹³³⁸, dado que la mera presentación de la declaración responsable tiene los mismos efectos jurídicos que la concesión de una licencia municipal.

El motivo de introducir esta excepción licitatoria es el elevado coste que para los urbanizadores y promotores tenía el retraso administrativo en la tramitación de la concesión de licencias. Es por ello que para determinadas “obras menores” se ha sustituido por la declaración responsable, concepto importado de otros países de la UE, en algunos de los cuales se aplica con generalidad.

El problema es que las normas de la UE pueden ser las mismas para todos pero no se cumplen igual en todas partes. Al margen de tópicos, lo cierto es que en países como Alemania por ejemplo, apenas existe disciplina urbanística ni la Administración tienen asignadas funciones de supervisión de la ejecución de la actuación urbanística. Si no existen estas normas ni mecanismos de control es, en mi opinión, porque culturalmente existe una tradición arraigada en ejecutar la actividad urbanística conforme a la Ley (que al parecer no se extiende a todos los ámbitos como los motores de los coches), ya que en caso contrario existirían.

Es decir, aunque entiendo que mi opinión pueda contrariar por seguir el tópico de la España de la picaresca, lo cierto es que existe una idea generalizada de que estos trámites basados en la confianza en cumplimiento de la Leyes sin necesidad de supervisión pueden servir para culturas “responsables” pero aquí, estos trámites tan “civilizados” no puede traer más que problemas. Nos guste o no admitirlo, me remito a los hechos: la construcción sin licencia ha estado durante décadas a la orden del día incluso en espacios protegidos, y la legalidad urbanística es por desgracia sistemáticamente incumplida, incluso, y eso es lo más grave, por quienes deben supervisar su cumplimiento.

Por otro lado, en el artículo 221 la LOTUP fija los plazos para otorgar las licencias pero solo contempla 3 supuestos sin clausula residual de manera que muchos casos no comprendidos en los tres contemplados quedan sin plazo, por lo que se tienen que acudir a la norma estatal supletoria, la LRJAPyPAC.

¹³³⁸ Artículo 222 de la LOTUP

Y, en apoyo de mi opinión, no puedo más que hacer referencia al Plan extraordinario de regularización de viviendas no declaradas, aprobado por el Ministerio de Hacienda para el período 2013-2016, al que me refiero más adelante.

Si unimos a esta situación real que se ha vivido en nuestro país, ese dicho tan instaurado en el subconsciente colectivo de que “hecha la Ley hecha la trampa”, estos trámites van a tener los siguientes efectos: por un lado, tratar de encajar como sea en los supuestos de declaración responsable para evitarse la licencia para ahorrar costes; y por otro lado, considerar dicha declaración como papel mojado, es decir, se redacta la declaración para que sea conforme, pero luego se ejecuta otra obra más extensa que se sale de los supuestos de la misma.

Insisto en que me baso en la propia experiencia más que en una opinión propia en afirmar que, en países como España, entre otros de la UE, existe un enorme riesgo de introducir estos trámites basados en la buena voluntad de los intervinientes en el proceso urbanístico, porque históricamente se parte de una Administración paternalista, que impone reglas presuponiendo que no se van a cumplir, y luego se limita a corregir los proyectos (dilatando considerablemente el proceso de aprobación de los proyectos) y ante los incumplimientos se limita a poner multas y en supuestos extremadamente excepcionales ordenar la demolición de lo construido ilegalmente.

Y esta concepción está tan arraigada en el subconsciente colectivo que los empresarios urbanísticos están acostumbrados a presentar proyectos mediocres, porque tiene asumido que la Administración los va a corregir, y les pondrá mil pegas, y solo hay que seguir esas correcciones para que al final el proyecto sea bueno. Es decir, se necesita tiempo para que se vaya asumiendo y cambiando la mentalidad y cuando se presente un proyecto se haga bien, porque no va a haber una Administración que lo supervise por lo que, si resulta defectuoso, las responsabilidades pueden ser enormes. No se puede por tanto, suprimir de un plumazo la supervisión administrativa.

Al margen de que se pueda estar de acuerdo con mi opinión, lo cierto es que, el Legislador español, conocedor de esta situación ha restringido al máximo la declaración responsable, limitándola a actuaciones pequeñas.

Esta problemática la he descrito desde el punto de vista de los empresarios, pero por el lado de la Administración española existe el mismo problema de mentalidad pero a la inversa. Es decir, los Ayuntamientos están acostumbrados a supervisar todo y que nada se hace si no hay licencia previa.

Y por tanto, tienen que asimilar el concepto de la declaración responsable como un trámite del que son meros receptores, no supervisores y eso es muy complicado, más aún cuando esta situación implica una merma de los ingresos que obtienen de las tasas por licencias urbanísticas.

Por poner un ejemplo, la LOTUP señala que se presenta la declaración responsable y, a posteriori, si falta algo se requerirá. Sin embargo en la práctica algunos Ayuntamientos como el de Castellón por poner un ejemplo real, se han “inventado”, ya que no está regulado en ningún sitio, un trámite previo a la presentación de la declaración responsable, en el que se piden explicaciones sobre la obra a realizar y si no les satisfacen no dejan presentar la declaración responsable.

De manera que si se va a presentar por Registro de entrada no la aceptan sin haber pasado este trámite previo. Tampoco es de extrañar esta actitud, teniendo en cuenta el problema de mentalidad apuntado, ya que como he apuntado la mera presentación de la declaración responsable habilita para el inicio inmediato de las obras. Es cierto que la Administración puede retirar posteriormente la declaración responsable pero solo justificadamente porque se compruebe que las obras no se ajustan al plan. Nótese el enorme riesgo de esta situación. Es decir un promotor presenta una declaración responsable y sin más trámite empieza las obras, sin que nadie haya visto si lo que va a hacer es compatible con el planeamiento. Y solo a posteriori el Ayuntamiento puede verificarlo. Esta situación tras los excesos vividos en las últimas décadas resultan, a mi entender, extremadamente peligrosos.

La detección de la ejecución de obras sin licencia supone¹³³⁹ la orden de inmediata suspensión de las obras, que es objeto de: inscripción en el Registro de la Propiedad mediante nota marginal; así como de comunicación a las compañías

¹³³⁹ Artículos 231.1, 233.3 y 239.2 LOTUP

suministradoras de servicio para que suspendan el suministro (art.233.2 LOTUP). Esta orden implica la inmediata retirada de elementos, materiales o maquinaria.

Se notifica indistintamente al promotor, al propietario del terreno, al responsable de las obras o a cualquier persona que se encuentre en el lugar y esté relacionada con la obra. No se da audiencia previa pero sí cabe recurso contra ella.

En caso de incumplirse la orden y no suspenderse la ejecución inmediatamente, se contempla la ejecución subsidiaria por la Administración actuante para proceder a la restauración, o a la imposición de multas coercitivas, aplicando criterios de proporcionalidad según entidad u trascendencia de la actuación, y dándose cuenta del incumplimiento al Ministerio Fiscal¹³⁴⁰.

Simultáneamente a la orden de suspensión de las obras se formula el requerimiento de legalización que implica la obligación de restauración del suelo al estado anterior al inicio de las obras.

Para ello se inicia un procedimiento de restauración¹³⁴¹ en el que se puede obligar al interesado a realizar alguna de las siguientes actuaciones:

- Demolición de lo ilegalmente construido
- Reconstrucción de lo ilegalmente demolido
- Reagrupación de parcelas
- Cese definitivo de la actividad
- U otras actuaciones necesarias para devolver físicamente los terrenos, edificaciones o usos al estado anterior a la vulneración de la legalidad.

El incumplimiento de las órdenes de restauración determina la imposición de multas coercitivas y ejecución subsidiaria por la Administración a costa del interesado.

La restauración completa por el infractor, antes del inicio del procedimiento de restauración, queda exento de sanción. Si se produce dentro del plazo fijado en la orden de restauración, la sanción se reduce en un 95%

Si bien no se indica nada al respecto, es evidente que la orden de detención

1340

Artículo 242.3 de la LOTUP

1341

Regulado en los artículos 240 y ss de la LOTUP

de las obras por ser ilegales, determina en mi opinión una regularización en el IVA, dado que no puede aceptarse la deducibilidad de IVA soportado en la realización de actuaciones ilegales. Por tanto todo el IVA soportado en la adquisición de materiales, suministros, etc., relacionados con la obra ilegal no sería deducible, afectando al porcentaje de prorrata del promotor.

De forma análoga, el IVA soportado en las obras necesarias para proceder a la restauración del terreno tampoco sería deducible para el promotor.

Este es el régimen general para SU y SURB, pero en el caso de SNU, la realización de obras de edificación sin licencia constituyen un delito tipificado en el artículo 319 del Código Penal, por lo que se da traslado de los hechos al Ministerio Fiscal, con independencia de lo cual se prosigue con el procedimiento de restauración.

Es muy importante destacar que mientras el interesado no ejecute la orden de restauración: las construcciones, edificaciones e instalaciones pendientes de demolición no dan derecho a efectos del pago de justiprecio expropiatorio, ni de indemnización de daños y perjuicios, ni de cualquier otro tipo de compensación económica. Y que el propietario queda provisionalmente inhabilitado para ser beneficiario de subvenciones, incentivos fiscales y otras medidas de fomento, que precisen autorización o licencia urbanística.

Pero además se le inhabilita para ser urbanizador o empresario constructor, lo cual, aunque no esté expresamente recogido en la LIVA determinaría en mi opinión que pierde la condición de empresario a efectos del IVA .

No obstante, la LOTUP introduce¹³⁴² un procedimiento de regularización parcial, que no de legalización, de construcciones ilegales sobre SNU aplicable a edificios aislados, asimilándolos a los edificios con licencia. Ahora bien, este régimen especial no conlleva la legalización de la construcción ilegal, ni permite realizar sobre ella obras de reforma, ampliación o consolidación, sino que, pero con la finalidad de reducir el impacto negativo de estas construcciones y edificaciones, se puede ordenar la ejecución de las obras que resulten necesarias para no perturbar la seguridad, salubridad y el ornato o paisaje del entorno. Los requisitos son: que se

¹³⁴²

DF 2ª y artículo 237, de la LOTUP

trate de una edificación aislada situada en suelo no urbanizable; terminada antes del 25 de mayo de 1975; que mantenga en la actualidad el uso y las características tipológicas que tenía cuando se finalizó; que no se encuentre en situación legal de ruina; y que no posean licencia urbanística.

Con esta medida la LOTUP pretende favorecer la restauración voluntaria de lo edificado ilegalmente.

Frente a las actuaciones o “remedios” llevados a cabo por las diversas CCAA a efectos de tratar de solucionar los problemas causados por las obras ejecutadas sin licencia, el Ministerio de Hacienda va por libre. Así en 2013 introdujo en el TRLCI¹³⁴³, el Procedimiento de regulación catastral 2013-2016¹³⁴⁴, con el fin de conseguir “la incorporación al Catastro Inmobiliario de los bienes inmuebles urbanos y de los bienes inmuebles rústicos con construcción, así como de las alteraciones de sus características”.

En definitiva se trata de un plan extraordinario de regularización de viviendas no declaradas (estimadas en cientos de miles en toda España), conocido como “amnistía catastral”, que persigue que los propietarios de inmuebles no declarados en el catastro o mal declarados (el caso típico de la caseta de aperos que se ha transformado en una vivienda con unas dimensiones y prestaciones muy superiores), lo hagan voluntariamente.

Para ello, si regularizan sus inmuebles se les condona la multa que si la regularización fuera realizada en condiciones normales, tendrían que soportar, a

¹³⁴³ A estos efectos se modificó el TRLCI, con efectos desde 1 de enero de 2013, a través 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

¹³⁴⁴ El nuevo procedimiento consta de los siguientes trámites:

1º) El Catastro va publicando en el BOE cuándo y en qué localidades se va a realizar la regularización. La duración prevista de todo el proceso debía finalizar el 31/12/2016, pero con posibilidad de ampliación.

2º) El Catastro, previa inspección de los inmuebles notifica los nuevos valores catastrales a los propietarios, junto a la tasa de los 60 euros. Solo en la Comunidad Valenciana, entre octubre de 2014 y febrero de 2015, la inspección había detectado en tan solo 45 municipios, casi 19.000 inmuebles no declarados (<http://www.lasprovincias.es/comunitat/201502/23/hacienda-detecta-cerca-inmuebles-20150223123223.html>)

3º) Se tramita el procedimiento con el consiguiente trámite de alegaciones tras lo cual, y en el plazo máximo de 6 meses, deberá notificarse la Resolución definitiva.

(Como especialidad, el vencimiento del plazo máximo de resolución determina la caducidad del expediente y el archivo de todas las actuaciones.)

cambio de pagar una tasa, la creada al efecto Tasa de regularización catastral, que asciende a 60 euros por inmueble. Esta tasa es un tributo estatal, cuyo hecho imponible es la regularización catastral de un inmueble no declarado o mal declarado, y cuyos sujetos pasivos son los del IBI en el ejercicio en que se inicie la regularización.

La finalidad evidentemente es mejorar la lucha contra el fraude fiscal que supone la falta de incorporación al Catastro de los bienes inmuebles y de sus alteraciones físicas, se regula un nuevo procedimiento de regularización catastral. En definitiva, aumentar la recaudación, dado que si todos estos inmuebles no declarados afloran, se producirá inevitablemente un aumento en la recaudación del IBI, el IIVTNU; el IRPF por las imputaciones de renta de inmuebles vacíos; y el propio ITPAJD o el IVA por aumentar la base imponible de las transmisiones sujetas.

IV.3.2.-DESLINDE ITPO-IVA EN LAS ENTREGAS DE EDIFICACIONES EN CURSO

La diferencia entre el criterio urbanístico y fiscal de delimitación de la finalización de las obras pueden ocasionar problemas de deslinde a efectos del ITPO-IVA. Partiendo de las conclusiones sentadas en los epígrafes anteriores, la primera transmisión después de la obtención de la cédula de habitabilidad, es decir, la transmisión de edificación terminada fiscalmente, no plantea ninguna duda, es decir, se trata de una primera entrega de una edificación terminada por su promotor por lo que estará en todo caso sujeta sin exención al IVA y no sujeta al ITPO.

Sin perjuicio de que concurra alguna de las causas para que no se considere primera entrega que acabo de referir (utilización ininterrumpida por plazo superior a dos años, etc.) en cuyo caso se considera segunda entrega por lo que me remito el epígrafe IV.3.4.

Pero, la transmisión antes de la obtención de la cédula, es decir, la transmisión de una edificación no terminada o en curso, plantea problemas de deslinde para los contribuyentes, pudiendo dos distinguir dos momentos en función del estado urbanístico de la obras cuando se produce la transmisión:

1º) **Transmisión de las obras antes de que el promotor las recepcione**

El tratamiento fiscal es el mismo que si se hubiera transmitido un terreno edificable, es decir:

- En la primera entrega, dado que transmite el promotor, por ejemplo, por imposibilidad financiera de continuar con las obras, la entrega quedaría en todo caso sujeta al IVA sin exención por tratarse de un solar, y en consecuencia, no sujeta al ITPO.
- En el caso de segundas y ulteriores entregas habrá que aplicar los criterios generales de deslinde ITPO-IVA, de manera que si el transmitente no tiene la condición de empresario o profesional estará sujeta al ITPO y en caso contrario estará sujeta al IVA sin exención.

2º) **Transmisión de las obras después de la recepción pero antes de la obtención de la cédula de habitabilidad.**

El tratamiento fiscal correcto, sería el mismo que para la entrega de un terreno edificable porque fiscalmente no se considera la obra finalizada. Pero el contribuyente puede considerar que la obra sí está terminada porque considere erróneamente el criterio urbanístico y no el fiscal. En este caso:

- Si se trata de una primera entrega, el hecho de que la calificación urbanística y fiscal no coincidan plantea un problema para el contribuyente exclusivamente a efectos del tipo impositivo si se trata de una edificación que se puede beneficiar de algún tipo reducido (viviendas, VPO, etc.). Es decir, la calificación a efectos del ITPO-IVA es la misma ya se considere que se está transmitiendo la construcción no terminada, o que es primera entrega de edificación terminada, estará en ambos casos sujeta al IVA sin exención.

Pero a efectos del tipo impositivo del IVA, en el primer caso, es decir edificio en construcción, el tipo impositivo sería del 21% mientras que en segundo caso, si está terminada desde el punto de vista fiscal, será un tipo

inferior (10% viviendas y 4% si es un edificio de viviendas de VPO).

- Pero, si además se trata de una segunda entrega de la edificación que fiscalmente se considera no terminada, es decir, el promotor la transmitió a un tercero, y este a su vez a otro antes de la obtención de la cédula de habitabilidad, el deslinde ITPO-IVA se realiza según las reglas generales. Es decir, si el transmitente es empresario a efectos del IVA (que es lo habitual) la operación está sujeta al IVA sin exención con independencia de la entrega que sea, primera o ulterior, exactamente igual que si se estuviera transmitiendo un solar. Y en caso contrario estaría sujeta al ITPO.

Pero si el contribuyente considera erróneamente que la obra está terminada, a partir de la segunda consideraría que está sujeta pero exenta de IVA con posibilidad de renuncia a la exención con ISP, y en caso de no renunciar estaría sujeta a ITPO. Se observa aquí por tanto un caso real de problemas en el deslinde ITPO-IVA por discrepancia en la calificación de un inmueble, ante el cual, si la tributación resultante de considerar erróneamente el contribuyente que la obra está terminada es distinta de la procedente a considerar que la obra no está terminada, se procedería a la correspondiente regularización administrativa en los dos impuestos afectados.

IV.3.3.- DESLINDE ITPO-IVA EN LAS PRIMERAS ENTREGAS DE EDIFICACIONES

Por definición las primeras entregas de edificaciones terminadas, es decir la primera transmisión que se realiza después de terminarse una edificación según el criterio que he establecido (tras la obtención de la cédula de habitabilidad), debería quedar sujeta y no exenta al IVA, debido a la naturaleza esencialmente empresarial de la actividad promotora y constructora. Y, por tanto no sujeta al ITPO.

Sin embargo, existen una serie de supuestos, en los que aunque la operación sea la primera compraventa que efectúe el promotor, no se considerará primera entrega, sino segunda por lo que pasará a estar exenta del IVA y sujeta al ITPO. Básicamente se trata de aquellos en los que el inmueble ha sido utilizado durante un período de

tiempo suficientemente largo para que se considere que no se trata de un inmueble nuevo sino usado, aunque jurídicamente no haya tenido lugar ninguna transmisión de su propiedad.

Así, no tendrá la consideración de primera entrega si el inmueble ha sido objeto de utilización ininterrumpida por un plazo igual o superior a dos años por: el propietario; el titular de un derecho real de goce o disfrute; o por el arrendatario en el supuesto de arrendamiento sin opción de compra.

En estos casos se consideraría fiscalmente una segunda entrega, sujeta y exenta del IVA como se analiza en el epígrafe IV.3.4.

Por tanto, si la entrega se realiza a los mismos sujetos que disfrutaron el inmueble durante un plazo igual o superior a dos años, sí se considera primera entrega, sujeta al IVA sin exención y, por tanto no sujeta al ITPO.

En relación con la construcción de edificaciones surgen diversas cuestiones en el IVA derivadas de su uso, principalmente a efectos del tipo impositivo en las ejecuciones de obra, que es interesante destacar:

-Se considerarán destinadas principalmente a viviendas las edificaciones en las que al menos el 50 por ciento de la superficie construida se destine a dicho uso, aunque parte de los edificios construidos se destine a uso distinto de vivienda.

-Las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados, devengan el IVA al tipo reducido aplicable a viviendas y no al general.

Por tanto, si no se cumplen estos requisitos de uso mayoritario como vivienda, las ejecuciones de obra devengarían el IVA al tipo general.

A continuación voy a distinguir algunos supuestos especiales que se producen en la promoción de edificaciones relativamente habituales con interés en el conflicto analizado:

-Promoción mediante la constitución de comunidades y adjudicación de pisos a los comuneros.

En este supuesto, la promoción se realiza en régimen de comunidad de forma que varias personas que ya poseen o adquieren el suelo en régimen de proindiviso, ponen en común dinero para contratar con un tercero la construcción de una edificación con la finalidad de adjudicar los inmuebles construidos entre los comuneros. Es muy importante retomar las conclusiones del Capítulo III para diferenciar las consecuencias fiscales en función de que el destino de los inmuebles adjudicados a los comuneros sea la venta, alquiler o cesión onerosa, dado que, en caso contrario, es decir, si el destino de dichos inmuebles es el uso propio de los comuneros, tal como concluí en el epígrafe III.5.2., se trataría de un supuesto de autopromoción, que quedaría fuera del ámbito del IVA por incumplimiento del requisito intencional de sujeción a pesar de que la actividad desarrollada (promoción inmobiliaria) es evidentemente empresarial.

Esto lógicamente puede ocasionar problemas prácticos puesto que no todos los comuneros tienen porqué tener las mismas expectativas de uso de los inmuebles y porque estas también puede cambiar.

Además, de forma desafortunada, la DGT¹³⁴⁵ ha interpretado las consultas planteadas a este respecto sin hacer el necesario hincapié en dicho requisito intencional, limitándose a transcribir el artículo 5.uno.d) de la LIVA y resolviendo en general con base en que la actividad promotora es siempre empresarial y los que la realizan empresarios a efectos del IVA, sujetando en consecuencias todas las operaciones realizadas por estas CB que promueven para adjudicar a sus comuneros al IVA.

Así que creo que debe matizarse esta conclusión de la DGT exclusivamente para aquellos supuestos en los que, además de cumplirse los requisitos objetivos y

¹³⁴⁵

Contestación no vinculante a la Consulta núm. 0920-04, de 5 de abril.

subjetivos de sujeción al IVA, también se cumpla el intencional, dado que en caso contrario las operaciones quedarían no sujetas al IVA y sujetas al ITPO.

Sin perder en ningún momento este punto de partida, es decir, partiendo de que el destino de los inmuebles construidos por la CB y adjudicados a los comuneros va a ser su posterior venta, alquiler o cesión onerosa, se puede concluir que la CB actúa como promotora y, por tanto, es empresario a efectos del IVA, en aplicación del artículo 84, apartado tres de la LIVA.

La CB puede deducirse el IVA soportado por la adquisición de bienes y servicios relativos a la construcción del inmueble objeto de consulta, siempre que se cumplieran los requisitos exigidos para tal deducción y siempre que en las facturas que documenten dichas adquisiciones aparezca como destinatario de la operación la CB y no cada sus miembros como destinatarios de las mismas.

Una vez finalizada la obra, la adjudicación de los inmuebles construidos a los comuneros, tiene la consideración de entrega de bienes sujeta al IVA sin exención por ser primera entrega.

-Cooperativas de promoción de viviendas.

En el epígrafe III.2.7 delimité los rasgos definitorios de estos entes y las razones por las que la actividad de estos entes, aunque presente rasgos que la asemejan a la autopromoción, queda sujeta al IVA en todo caso, de acuerdo con el artículo 4 de la LIVA.

Es decir, que las cooperativas dedicadas a la promoción de edificaciones se calificarán como empresarios a efectos del IVA y, en consecuencia, las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen a favor de sus miembros estarán sujetas al IVA¹³⁴⁶.

Como especialidad de esta forma de promoción urbanística, la cooperativa financia la misma con los pagos que efectúan los socios cooperativistas, es decir, que se financia exclusivamente con estas aportaciones (al margen de posibles subvenciones o ayudas públicas, u otros ingresos que, con carácter excepcional,

¹³⁴⁶

Contestación no vinculante de la DGT a la Consulta núm.0920-04, de 5 de abril.

puedan recibir como donaciones). Sin perjuicio evidentemente de que pueda acceder a financiación ajena y repercuta las devoluciones de la misma a los socios en la debida proporción (capital e intereses).

Hay que diferenciar los pagos que se efectúan con las cuotas que se abonan para pertenecer a la cooperativa. Las cuotas dinerarias que se realizan como aportaciones al capital social no incorporan IVA.

Mientras que cualquier otro pago que efectúan los socios son anticipos de la contraprestación pactada por el inmueble que van a recibir cuando finalice la promoción, es decir, cuando se produzca el hecho imponible, por lo que en cada uno de ellos se devenga el IVA correspondiente. Por tanto no solo incluyen cantidades a cuenta del precio pactado del inmueble que se va a recibir, también incluyen cualquier aportación que haga el socio cooperativista con la única excepción de las cuotas, es decir aportaciones: para el pago de los gastos de constitución, para la financiación o funcionamiento de la cooperativa (incluyendo intereses de los préstamos recibidos para la compra de los terrenos o la ejecución de la promoción); y aportaciones en general para la cobertura de los gastos en bienes o servicios efectuados para la ejecución de su fin social (licencias, proyectos, etc.)

Todas estas aportaciones por tanto, devengarán IVA pero siempre al tipo correspondiente a la entrega del inmueble que se va a recibir. Esta conclusión es interesante dado que la cooperativa va a soportar estos gastos en general al tipo general, aunque también puede no soportar IVA (por ejemplo en el caso de intereses de la deuda contraída para realizar la promoción), pero cuando se los repercuta a los socios cooperativistas, lo hará al tipo correspondiente al tipo de inmueble que cada socio va a recibir, es decir: si son locales al tipo general, si son viviendas al tipo reducido y, dentro de estas, si son VPO, al tipo superreducido.

Partiendo por tanto de que la actividad promotora de estos entes va a quedar en todo caso sujeta al IVA, el régimen del ITPAJD que afecta a las cooperativas en general, y a las de promoción urbanística en particular, mismas se caracteriza por el reconocimiento de determinados beneficios fiscales en atención a la finalidad no lucrativa de su actividad. Este régimen queda expuesto en el epígrafe III.6.2.1.3, teniendo en cuenta que las cooperativas de vivienda están incluidas en la categoría de protegidas.

IV.3.4.- DESLINDE ITPO-IVA EN LAS SEGUNDAS Y ULTERIORES ENTREGAS DE EDIFICACIONES

Las transmisiones de edificaciones realizadas por empresarios o profesionales en desarrollo de su actividad que no tengan la consideración de primera entrega de edificaciones de acuerdo con los criterios establecidos en la LIVA, están exentas del impuesto de conformidad con el apartado 22º del artículo 20.Uno de la LIVA, con posibilidad de renuncia en los términos y con los requisitos que analicé en el epígrafe III.6.1.2, siendo uno de los supuestos en los que se produce la ISP.

En consecuencia, si se ejercita la renuncia la operación tributará por el IVA y, en caso contrario quedará sujeta al ITPO.

Hay que recordar que las primeras entregas tras la terminación de una edificación en determinados supuestos asociados a su uso continuado, dejan de considerarse primera entrega (sujeta al IVA en todo caso) y pasan a considerarse a efectos exclusivamente del IVA como segunda, con el régimen que acabo de enunciar que, determina, por tanto, la posibilidad de que acabe tributando por el ITPO (en caso de no renunciarse a la exención).

Estos supuestos se producen como consecuencia de la utilización ininterrumpida por un plazo igual o superior a dos años por: el propietario; el titular de un derecho real de goce o disfrute; o por el arrendatario en el supuesto de arrendamiento sin opción de compra.

IV.3.4.1.-OPERACIONES RELACIONADAS CON EMPRESAS DEDICADAS HABITUALMENTE AL ARRENDAMIENTO FINANCIERO

Tanto la normativa del IVA como la del ITPO prestan especial atención y un tratamiento diferenciado a las operaciones realizadas por empresas que se dedican habitualmente al arrendamiento financiero, que expongo a continuación.

A nivel conceptual, y ante la ausencia de definición legal expresa¹³⁴⁷, centrándome en los que recaen sobre inmuebles¹³⁴⁸, el contrato de arrendamiento financiero, en general, se puede definir como un negocio jurídico mediante el cual, el arrendador traspasa el derecho a usar un bien susceptible de explotación, a un arrendatario, a cambio del pago de una serie de rentas periódicas durante un plazo determinado, al término del cual el arrendatario tiene la opción de comprar el bien pagando un precio determinado, devolverlo o renovar el contrato.

Lo que realmente diferencia a este contrato de otros que produzcan efectos similares, es la existencia de la opción de compra¹³⁴⁹, la ausencia de dudas razonables de que la misma se va a ejercitar y su finalidad esencialmente financiera¹³⁵⁰. Solo en estos casos se le podrán aplicar las reglas fiscales especiales establecidas para estos contratos o para las entidades que habitualmente se dedica a celebrarlos.

¹³⁴⁷ La única alusión a los elementos estructurales de las operaciones de leasing se encontraba en la DA 7ª de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, vigente hasta el 28 de Junio de 2014, cuando fue sustituida por la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito, que se refiere a esta operación en la DA 3ª que en su apartado primero reproducía el texto de la norma derogada: *“1.Tendrán la consideración de operaciones de arrendamiento financiero aquellos contratos que tengan por objeto exclusivo la cesión del uso de bienes muebles o inmuebles, adquiridos para dicha finalidad según las especificaciones del futuro usuario, a cambio de una contraprestación consistente en el abono periódico de cuotas. Los bienes objeto de cesión habrán de quedar afectados por el usuario únicamente a sus explotaciones agrícolas, pesqueras, industriales, comerciales, artesanales, de servicios o profesionales. El contrato de arrendamiento financiero incluirá necesariamente una opción de compra, a su término, en favor del usuario. Cuando por cualquier causa el usuario no llegue a adquirir el bien objeto del contrato, el arrendador podrá cederlo a un nuevo usuario, sin que el principio establecido en el párrafo anterior se considere vulnerado por la circunstancia de no haber sido adquirido el bien de acuerdo con las especificaciones de dicho nuevo usuario.”*

Si bien, añade el siguiente apartado de ampliación del objeto social de las entidades de leasing incluyendo otras operaciones complementarias pero usuales que desarrollan:

“2.Con carácter complementario, las entidades que realicen operaciones de arrendamiento financiero podrán realizar también las siguientes actividades: a) Actividades de mantenimiento y conservación de los bienes cedidos. b) Conceder financiación conectada a una operación de arrendamiento financiero, actual o futura. c) Intermediar y gestionar operaciones de arrendamiento financiero. d) Actividades de arrendamiento no financiero, que podrán complementar o no con una opción de compra. e) Asesorar y elaborar informes comerciales.”

¹³⁴⁸ De acuerdo con la jurisprudencia del TS puede ser objeto de leasing cualquier bien objeto de explotación. Vid. STS, Sala 1ª, Sección 1ª, de 27 de mayo de 1997, recurso núm.1759/1993 (ROJ: STS 3725/1997).

¹³⁴⁹ En su Sentencia de 7 de febrero de 1995, entre otras, el TS define la opción de compra como elemento esencial del contrato de leasing.

¹³⁵⁰ Como muestra, la posibilidad contemplada por el TS de que las cuotas se sometan a revisión periódica de acuerdo con índices de revalorización de carácter objetivo. Vid STS, Sala 1ª, Sección 1ª, de 1 de marzo de 2007, recurso núm.5071/1999, Resolución núm. 232/2007 (ROJ: STS 1029/2007).

Lo cierto es que es una figura importada del derecho anglosajón en el siglo pasado, cuyo encaje en nuestro ordenamiento jurídico no es en absoluto pacífico, precisamente por presentar límites muy difuminados con otras fórmulas jurídicas de cesión onerosa del uso o de acceso diferido a la propiedad de un inmueble.

De hecho concurren múltiples teorías que tratan de definir la naturaleza jurídica de este contrato, que dividen a la doctrina patria, que voy a exponer de forma sucinta a efectos de apreciar las dificultades que estas operaciones suponen para el Legislador, y entender el motivo de que tengan un régimen especial de tributación, no solo en el IVA sino en otros impuestos como el IS. Concretamente en el deslinde ITPO-IVA en las operaciones inmobiliarias, la ausencia de normas especiales desembocaría en una enorme confusión a la hora de concluir sobre el al poderse interpretar, como se verá a continuación que se trata de un arrendamiento o una compraventa con pago anticipado, entre otras múltiples opciones, con consecuencias a efectos del deslinde ITPO-IVA completamente distintas.

Empezaré definiendo los aspectos de este contrato sobre los que existe unanimidad para, a continuación exponer aquellos sobre los que hay opiniones diversas.

Así, con carácter general, el leasing se considera un negocio jurídico principal, típico (al menos en aquellos países en los que goza de una regulación exhaustiva en el Derecho positivo), oneroso, de duración limitada pero además sujeto a duración mínima (10 años en el caso de los inmuebles¹³⁵¹), mercantil, de naturaleza financiera y con prestaciones recíprocas (las propias de la financiación para la empresa de leasing, y la cesión del uso u disfrute del bien para el arrendatario) si bien sobre este

En relación con estas características generales, algunos autores califican el leasing como un contrato mixto o complejo, y atípico.

En relación a la primera característica, con base en la opinión de DÍEZ-PICAZO, generalmente aceptada, solo en un contrato en el que se produce la mezcla de

¹³⁵¹ Artículo 106.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

prestaciones debidas por las mismas partes procede hablar de contratos complejos o mixtos¹³⁵². Con base en esta definición, autores como DE LA CUESTA RUTE y GONZÁLEZ VÁZQUEZ rechazan el carácter complejo o mixto del leasing, dado que sólo es un contrato entre la financiera y el usuario¹³⁵³.

Y en relación con el supuesto carácter atípico del leasing, la doctrina y la jurisprudencia suele defender esta característica refiriéndose a la falta de adecuación del leasing a ninguno de los contratos típicos regulados en nuestro ordenamiento. Pero en realidad la atipicidad de un contrato se identifica con la ausencia de regulación legal¹³⁵⁴ y, si bien es cierto que la regulación de este contrato es escasa en nuestro país, no puede calificarse la misma de inexistente, sino, más bien de incompleta.

Sobre la posible adecuación del leasing a los contratos regulados en nuestro ordenamiento, se han evacuado numerosos teorías, entre las que es interesante resaltar las siguientes:

-Teoría del arrendamiento

No cabe duda de que el leasing presenta afinidad con el arrendamiento, en cuanto a que proporciona la cesión del uso del inmueble al arrendatario.

Sin embargo, tal como destaca ROJO AJURIA, ambas figuras difieren en cuanto a la función financiera inherente al leasing que únicamente se da en el arrendamiento cuando encubre una relación de crédito y de garantía¹³⁵⁵.

Por tanto, al margen de que los dos negocios jurídicos atribuyan el

¹³⁵² DÍEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L., *Fundamentos de Derecho civil patrimonial*, Civitas, Madrid, 2012, Vol. I, pp.361 y ss.

¹³⁵³ DE LA CUESTA RUTE, J.M., *El contrato de Leasing o arrendamiento financiero: 40 años después*, Depósito UCM, Madrid, 10 de diciembre de 2010, pp 10 y 11, <http://eprints.ucm.es/11691/>

GONZALEZ VÁZQUEZ, J.C., "Contratos de arrendamiento financiero", en [AAVV], coordinado por DE LA CUESTA RUTE, J.M., y VALPUESTA GASTAMINZA, E., *Contratos mercantiles*, Ed.Bosch, Barcelona, 2009, p.1300.

¹³⁵⁴ No cabe identificar la tipicidad con la validez o licitud del contrato de leasing o, en general cualquier otro contrato, dado que en la medida en que los mismos no sean contrarios a la la ley, a la moral o al orden público, están protegidos por los principios generales autonomía privada y de libertad de pactos recogidos en el artículo 1254 y 1255 del CC..

¹³⁵⁵ ROJO AJURIA, L., *"Leasing" mobiliario*, Tecnos, Madrid, 1987, p.174.. Vid.también en el mismo sentido las reflexiones de DE LA CUESTA RUTE, J.M. en *El contrato de Leasing o arrendamiento financiero: 40 años después*, Depósito UCM, Madrid, 10 de diciembre de 2010, p.12, <http://eprints.ucm.es/11691/>

derecho de uso del inmueble, atendiendo a la finalidad (adquisición de la propiedad el inmueble), función y efectos debe rechazarse esta teoría.

Incluso en el supuesto de arrendamiento con opción de compra, sigue existiendo un hecho diferencial del leasing respecto al arrendamiento: la inexistencia de dudas razonables sobre el ejercicio de la opción de compra durante toda la vigencia del contrato, circunstancia que no concurre necesariamente en el primero.

-Teoría de la compraventa

Para los defensores de esta teoría, influenciados por la doctrina italiana, como BERKOVITZ¹³⁵⁶, el leasing sería una fórmula de financiación para acceder a la propiedad de un inmueble, por lo que su naturaleza jurídica sería la misma que la del contrato de compraventa. La jurisprudencia consolidada del TS insiste en la falta de identidad del contrato de arrendamiento financiero y el de compraventa, pues pese a su indudable semejanza persiguen finalidades y producen efectos distintos¹³⁵⁷.

Esta teoría fue inicialmente dibujada por DE LA CUESTA RUTE¹³⁵⁸, o al menos así se interpretó durante muchos años, si bien el propio autor se ha desvinculado completamente de la misma, argumentando que en ningún caso su postura defendía la asimilación del leasing con la compraventa con reserva de dominio¹³⁵⁹.

¹³⁵⁶ BERCOVITZ RODRIGUEZ-CANO, R., "El pacto de reserva de de dominio y la función de garantía del leasing financiero", en [AAVV], dirigido por NIETO CAROL, U., *Tratado de garantías en la contratación mercantil*, Madrid, 1996, Tomo II, Vol. 1, pp. 379 y ss.

¹³⁵⁷ Así, el TS en su Auto de 25 de junio de 2008 de la Sala 3ª Sección 2ª, recurso núm. 235/2004 (ROJ: ROJ: ATS 6195/2008), entre otras, señala que , "el contrato de arrendamiento financiero o leasing es «jurídicamente distinto de la compraventa a plazos de bienes», de manera que «si no se prueba la mediación de un acuerdo simulatorio en el que el leasing opere como negocio aparente para encubrir como realmente querida una compraventa a plazos», habrá que excluir la aplicación de las normas que regulan esta última «como ajena que es a la intención y querer de las partes y no venir estructurado el arrendamiento financiero o leasing como si fuera una compraventa de aquella modalidad, pues la finalidad económica perseguida por una y otra operación es distinta". Vid. Sentencias del TS, de 27 de octubre de 1997, recurso núm.4354/94 (ROJ: STS 6367/1997); 30 de julio de 1998, recurso núm. 1306/1994 (ROJ:STS 5043/1998); de 19 julio de 1999, recurso núm. 107/1995 (ROJ: STS 5238/1999); 11 de Octubre de 2006, recurso núm. núm.4596/99 (ROJ: STS 6033/2006); y 3 de mayo de 2010, recurso núm.520/2005 (ROJ: STS 2330/2010)

¹³⁵⁸ DE LA CUESTA RUTE, J.M., "Reflexiones en torno al leasing", *Revista de Derecho Mercantil*, Madrid, 1970, n.º 118, p. 535.

¹³⁵⁹ DE LA CUESTA RUTE, J.M., *El contrato de Leasing o arrendamiento financiero: 40 años*

Lo cierto es que las diferencias entre ambas figuras son significativas. Por un lado, la finalidad de ambos negocios es distinta, ya que, aunque las dos puedan llevar al mismo resultado: la adquisición del inmueble, en el caso de la compraventa esta es la finalidad misma de la operación, mientras que el leasing es una operación financiera.

Además el mecanismo de acceso a la propiedad difiere ostensiblemente dado que en la compraventa con reserva de dominio, éste se transmite de forma automática en el momento en el que se verifica la condición suspensiva, mientras que en el leasing, se requieren dos declaraciones de voluntad para que se produzca el acceso a la propiedad del bien: la primera cuando se formaliza el arrendamiento financiero que incluye la opción de compra, y la segunda para ejercerla.

-Teoría del mutuo: el negocio fiduciario

Según esta tesis, el leasing es, en realidad, un negocio fiduciario ya que es la usuaria la que en realidad adquiere el bien objeto del contrato para de forma simultánea transmitírselo a la empresa de leasing, que se que se convierte en propietaria fiduciaria del mismo¹³⁶⁰ hasta que el usuario devuelva el importe prestado, tras lo cual puede recuperar la propiedad del inmueble ejercitando la opción de compra.

No obstante, sin negar las similitudes del leasing por razón de la causa financiera del contrato, es evidente que el contenido contractual del leasing va mucho más allá al de un préstamo de dinero para financiar la adquisición de un bien que, por otro lado podría formalizarse directamente de esta forma sin necesidad de acudir al leasing. En mi opinión debe negarse este posible uso del leasing inmobiliario como un negocio fiduciario, puesto que implica presuponer negocios jurídicos que en realidad no existen. Así, de un lado implica presuponer la adquisición de los bienes por el usuario para transmitirlos de forma simultánea a la entidad de leasing en garantía del dinero que se debe. Pero, sobre todo porque el rasgo típico de la fiducia que es la transferencia con

¹³⁶⁰ después, Depósito UCM, Madrid, 10 de diciembre de 2010, p.14, <http://eprints.ucm.es/11691/>
Con base en la doctrina de DE CASTRO sobre el negocio fiduciario. Vid. DE CASTRO Y BRAVO, F., *El negocio jurídico*, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, Madrid, 1967, pp. 449 y ss

el fin de garantía, implicaría que la satisfacción del crédito obligaría a la acreedora a restituir la propiedad del bien de forma automática, lo cual resulta incompatible con la presencia obligatoria en el leasing, como elemento esencial, de la opción de compra para poder acceder a dicha propiedad.

Por último se ha llegado incluso a defender la identidad entre el leasing y otros contratos como el depósito o el mandato. La primera debe rechazarse de manera tajante puesto que si bien es cierto que en el leasing se cumple la característica esencial y definitoria del depósito que es el deber del depositario de custodiar, conservar y restituir el bien; en este contrato es solo un elemento más, junto a otros más relevantes y que no concurren en el depósito como su finalidad financiera, el derecho al disfrute del bien, y la opción de compra del bien al finalizar el contrato.

Y en cuanto al mandato debe también rechazarse por los siguientes motivos: aceptar el mandato implicaría afirmar que el arrendatario actúa en interés o por cuenta de la sociedad de leasing cuando actúe en su propio interés; no existe como tal mandato de compraventa a la empresa de leasing ni supeditación de la operación a la existencia de una orden de compra.

Lo cierto es que además de la indefinición legal, la propia dinámica de las operaciones de leasing, provocaron su acceso a los Registros públicos con el fin de dar publicidad al hecho de que quien usa el bien no es su propietario (aunque su apariencia externa sea esa) y la existencia de una opción de compra al finalizar el contrato¹³⁶¹.

En cualquier caso, si se trata de la primera entrega realizada por el promotor de una edificación cuya construcción esté terminada, a una empresa que se dedique habitualmente a la actividad de arrendamiento financiero, se encontrará sujeta y no

¹³⁶¹ Vid, entre otras, las Resoluciones de la DGRN de 23 de octubre de 2002 y 5 de febrero de 2004. La formalización del leasing inmobiliario en escritura pública tiene lógicamente acceso al Registro de la Propiedad, pero no se requiere la misma para, en caso de ejercerse la opción de compra, inscribir el dominio sobre el inmueble tal como reconoció la DGRN en sus Resoluciones de 12 de mayo y de 21 de junio de 1994.

exenta del IVA y no sujeta al ITPO, de acuerdo con las normas generales, por lo que me voy a centrar en la problemática que envuelve las segundas entregas de edificaciones realizadas a este tipo de entidades, así como a las subsiguientes entregas realizadas por las mismas en virtud de contratos de arrendamiento financiero, dedicando especial atención al ejercicio anticipado de la opción de compra por ser el más conflictivo desde el punto de vista del deslinde ITPO-IVA.

-Entregas de edificaciones realizadas a empresas de arrendamiento financiero por empresarios o profesionales en desarrollo de su actividad.

En el supuesto de segundas o ulteriores entregas a favor de una empresa de leasing, si se verifica el cumplimiento de los tres requisitos de sujeción al IVA, la entrega estará sujeta y exenta del IVA conforme a las reglas generales y, por tanto sujeta al ITPO pero exenta del mismo por la exención del artículo 45.I.B.16º del TRLITPAJD. Esta última exención requiere no obstante que el arrendatario del contrato de leasing sea persona distinta del vendedor y que no existan relaciones de vinculación entre los intervinientes en la operación (transmitente, adquirente o arrendatario).

En caso de no verificarse alguno de los requisitos de sujeción al IVA la operación quedaría igualmente sujeta pero exenta del ITPO en los términos expuestos. Este supuesto es puramente teórico puesto que la principal ventaja de estas operaciones de financiación son esencialmente el régimen fiscal beneficioso en el IS, por lo que no es habitual que los particulares accedan a este tipo de operaciones puesto que disponen de otros muchos negocios jurídicos más adecuados.

-Entregas de edificaciones realizadas por empresarios dedicados habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento.

Si finaliza el contrato y se ejerce la opción de compra, esta operación queda sujeta al IVA sin exención, dado que el artículo 20.Uno.22.A de la LIVA contempla como una excepción a la exención de las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, "las entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas

habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero. A los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, el compromiso de ejercitar la opción de compra frente al arrendador se asimilará al ejercicio de la opción de compra”.

En este sentido hay que tener presente que el arrendamiento financiero de una edificación con opción de compra es una prestación de servicios sujeta al IVA de acuerdo con el artículo 11. Dos.2º de Ley del IVA. Por lo que resulta lógica esta excepción al permitir en todo caso que la entrega del bien en ejercicio de la opción de compra también esté sujeta y no exenta del IVA.

-Ejercicio anticipado de la opción de compra

Este es el supuesto más conflictivo a efectos del deslinde entre el ITPO y el IVA, especialmente en relación con la duración mínima que se exige legalmente a estos contratos.

Es decir que estas operaciones estarán sujetas sin exención al IVA. La controversia surge dado que a juicio de la DGT¹³⁶², con base hay que diferenciar dos supuestos según el ejercicio anticipado se produce antes o después de que se cumpla la duración mínima exigida legalmente al leasing, es decir 10 años de manera que:

-Si el ejercicio anticipado tiene lugar cuando ya se ha cumplido la duración mínima exigida legalmente es decir, transcurridos 10 años pero antes de que finalice el contrato, el tratamiento fiscal a efectos del deslinde entre el IVA y el ITPO es idéntico a si la misma se ejercitara al final del contrato, únicamente se produce el anticipo del devengo. Por tanto, con independencia de que se trate de una primera o una segunda entrega (por la excepción a la exención) la entrega estaría sujeta sin exención al IVA, y en consecuencia no sujeta al ITPO.

-Pero si el ejercicio anticipado de la opción de compra se produce antes de que transcurran 10 años, el criterio es que el contrato deja de ser de arrendamiento financiero por incumplimiento del plazo por lo que el hecho imponible que se considera producido es una compraventa con pago aplazado.

¹³⁶² Resolución de la DGT núm. V1556-06, de 19 de julio.

En consecuencia en el ejercicio anticipado se trataría de una segunda entrega sujeta y exenta del IVA según el régimen general, si bien con posibilidad de renunciar a la exención en los términos generales. En caso de no ejercitarse la renuncia, la operación quedaría sujeta al ITPO.

En relación con esta renuncia, la inclusión en la escritura de la mención a que la operación lleva IVA conllevaría la renuncia implícita con ISP, pero hay que tener en cuenta tal como se analizó en el epígrafe III.6.1.2.3 que no existe unanimidad sobre esta aceptación de renuncia implícita por lo que es habitual que algunas Oficinas Liquidadoras procedan a tramitar el correspondiente expediente de regularización por entender que la entrega queda sujeta al ITPO al no haberse efectuado renuncia expresa a la exención en la escritura de ejercicio anticipado que en realidad simula una compraventa (según el criterio de la DGT). E, incluso en el caso de aceptarse la renuncia implícita, hay que tener en cuenta que en prácticamente todas las CCAA, se han aprobado tipos incrementados para las segundas entregas en las que se renuncia a la exención por lo que, en todo caso, la ejecución administrativa del criterio de la DGT va a conllevar una carga tributaria efectiva superior a la que resulta de considerar que la operación sí es un arrendamiento financiero.

Precisamente el TS defiende la postura contraria. Así, de forma reiterada¹³⁶³ este Tribunal se ha pronunciado concluyendo que el plazo de ejercicio de la opción no está acotado en la normativa del IVA, por lo que no procede extrapolar el plazo fijado a efectos del régimen especial del IS al IVA. En este sentido el Tribunal considera que *“la opción de compra, aun ejercitada de forma anticipada, sigue siendo inherente al leasing pues lo que las partes han acordado ha sido modificar el plazo del contrato y darlo por extinguido al ejercitar la opción de compra, no constituyendo tal forma de actuar una nueva transmisión o compraventa desligada, independiente o diferente del contrato de arrendamiento financiero”*. Por tanto concluye que la mera modificación objetiva del plazo del contrato no supone *“desnaturalizarlo o extinguirlo por la existencia*

¹³⁶³ Sentencias de la Sala 3ª Sección 2ª del TS de 14 de julio de 2010, recurso núm. 5415/2005 (ROJ: STS 4011/2010); 4 de junio de 2012, recurso núm.3725/2009 (ROJ: STS 3956/2012); 22 de junio de 2012, recurso núm. 6955/2009 (ROJ: STS 5451/2012); 14 de diciembre de 2012, recurso núm.1204/2010 (ROJ: STS 8478/2012); 7 de febrero de 2013, recurso núm.5491/2011 (ROJ: STS 695/2013); y 11 de mayo de 2015, recurso núm. 2073/2013 (ROJ: STS 2155/2015).

de una nueva transmisión independiente de aquél”.

Por tanto, la conclusión del Tribunal, contraria a la de la DGT, es que la operación está en todo caso sujeta y no exenta de IVA, y no sujeta por tanto al ITPO.

Además de la inexistencia de un plazo concreto en la normativa del IVA, el Tribunal se apoya con base en la jurisprudencia comunitaria¹³⁶⁴, en la neutralidad del IVA, considerando que la misma se quebraría si se interpretara de forma extensiva la exención del apartado 22 del artículo 20.Uno a estos supuestos.

En mi opinión, la postura de la DGT es más acertada dado que si bien es cierto que el plazo mínimo de estas operaciones se refleja en la normativa del IS, el mismo está claramente establecido a efectos definitorios de este negocio jurídico a fin de diferenciarlo de otros similares. Por tanto, ante la escasísima regulación de este contrato en nuestro ordenamiento, no creo que extender esta regla al IVA se pueda condenar con base en la jurisprudencia esgrimida sino que más bien es una reacción típica en defensa de la seguridad jurídica, ante, de un lado esta indefinición y, de otro, el riesgo evidente que existe de utilizar este contrato para simular otro. Es evidente que el problema desaparecería con una modificación de la LIVA en la que se concluyera de una vez por todas si a efectos de este impuesto, y las reglas especiales establecidas en el misma, se acota la duración mínima de estos contrato o, por el contrario, se acepta sin más la posibilidad de ejercitar de forma anticipada la opción de compra sin que por ello se altere su régimen fiscal.

¹³⁶⁴

En este sentido el TS se apoya en la Jurisprudencia comunitaria que en la Sentencia del TJCE, de 26 de junio de 2.003, Caso C-305/2001, Finanzamt Groß-Gerau contra MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH, entre otras, concluye que “[...] *por tratarse de una excepción a la aplicación general del IVA, las exenciones previstas en el artículo 13 de la Sexta Directiva deben ser interpretadas de tal modo que su alcance quede limitado a lo estrictamente necesario para salvaguardar los intereses que dichas exenciones permiten proteger*”.

Cita también el Tribunal en sus pronunciamientos la STJCE, de 9 de octubre de 2001, Caso C-409/98, *Commissioners of Customs & Excise contra Mirror Group plc.*, que en relación al factoring dispone que: “[...] *los términos empleados para designar las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo*”.

-Lease back

Por último, En relación con el leasing inmobiliario conviene referirse al lease-back, que es un contrato en virtud del cual una empresa vende un bien de su propiedad, a una empresa de leasing, que, simultáneamente, le concede en leasing el uso del mismo bien, contra el pago de una cuota periódica, durante un plazo determinado, y le otorga una opción de compra al final del contrato por un valor residual preestablecido. Es decir, el propietario del bien lo vende a la financiera que, a su vez, le cede el uso de ese mismo bien a cambio de unas cuotas periódicas y por un tiempo determinado.

Como se observa, este contrato presenta alguna variante respecto al leasing general. Así, en cuanto al elemento subjetivo del leasing que es triple (propietario inmueble, empresa leasing, arrendatario), en el lease back el propietario inicial del inmueble coincide con el arrendatario o usuario del mismo; mientras que la empresa de lease-back es adquirente del bien y cedente de su uso al usuario.

Dado el régimen fiscal beneficioso de que gozan estos contratos, existe un riesgo inherente a utilizarlos de forma fraudulenta. En este sentido, la jurisprudencia del TS ha sido clara, para que estemos ante un leasing en general, y más concretamente ante un lease back, es imprescindible que se respete la naturaleza financiera de la operación. En consecuencia, cualquier artificio que se establezca de manera que no se cumpla esta naturaleza, por ejemplo de forma que no se llegue a desembolsar en ningún momento el importe de las cuotas solo para poder beneficiarse del régimen fiscal, demuestra que no ha existido verdadera financiación; ni, en el caso del lease back flujo de tesorería procedente de las empresas de leasing a favor del usuario del bien, ni tampoco el beneficio financiero típico de los contratos de leasing¹³⁶⁵.

¹³⁶⁵ Este supuesto fue resuelto por el TS en la Sentencia STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 3 de marzo de 2011 recurso núm. 4775/2006 (ROJ: STS 1219/2011), que apreció la simulación operada al revestir la operación bajo la fórmula legal del lease-back, cuando en realidad solo se pretendía beneficiarse del régimen fiscal preferencial en este impuesto. Concretamente se formalizó un "lease-back", es decir, una operación de arrendamiento financiero en la cual el arrendatario que es inicialmente propietario del bien, cede la propiedad del mismo a la entidad financiadora, para que ésta se lo arriende nuevamente a aquél con opción de compra, de tal manera que al final el bien vuelve al propietario inicial que en ningún momento ha cedido el uso del mismo. Pero en lugar de cumplir esta finalidad financiera, la entidad arrendadora en ningún momento abona el precio por la compraventa del bien, sino que entrega unos pagarés en prenda cuyo vencimiento se hace coincidir con el de las cuotas del lease-back, de manera que se compensan las cuotas arrendaticias por el uso del bien, con los pagarés correspondientes por el precio de compra del

IV.3.5.-DESLINDE ITPO-IVA EN LA ENTREGA DE EDIFICACIONES PARA SU REHABILITACIÓN Y VENTA

Junto con la urbanización y la edificación, la otra actividad esencial de la actividad urbanística es la rehabilitación.

En los últimos años, debido a la crisis del sector inmobiliario y las nuevas tendencias que inspiran el urbanismo moderno, tendentes hacia la conservación y recuperación de lo existente, esta actividad ha cobrado una especial relevancia. Sin embargo, dentro de esta actividad hay que diferenciar entre si la misma se realiza de forma voluntaria o, en cambio, forzosa en cumplimiento del deber de conservación que la normativa urbanística impone a los propietarios.

IV.3.5.1.-FÓRMULAS DE EJECUCIÓN DE REHABILITACIONES: REHABILITACIONES VOLUNTARIAS Y FORZOSAS

El deber de conservación al que están sujetos los propietarios de los inmuebles, ha experimentado una notable evolución en los últimos años. Así, la definición tradicional de este deber exigía que los inmuebles estuvieran en condiciones adecuadas de “seguridad, salubridad, y ornato público”. Mientras que las normas más recientes –no exentas de críticas¹³⁶⁶-, incorporan al deber de conservación exigencias medioambientales y de accesibilidad.

Como novedad importante, la LRRR de 2013, de ámbito estatal, y, por tanto, básico, impone al propietario de edificios de más de 50 años una obligación de pedir un Informe de conservación y de eficiencia energética¹³⁶⁷.

La justificación de esta medida, ciertamente gravosa para algunos propietarios, es conseguir un parque inmobiliario en perfecto estado de conservación

mismo bien. En el mismo sentido falló ante operaciones formalizadas como lease-back que no cumplían la finalidad propia, encubriendo bajo esta forma, otros negocios jurídicos en sus Sentencias de 16 de mayo de 2000, recurso núm.1992/1995, reclamación núm. 485/2000 (ROJ: STS 3952/2000); o 17 de julio de 2001, recurso núm. 1695/1996; resolución núm. 757/2001 (ROJ: STS 6283/2001).

¹³⁶⁶ GARCÍA ÁLVAREZ llega a señalar que el Legislador estatal ha hecho una dejación de sus competencias a la hora de regular un aspecto tan esencial del estatuto de la propiedad urbana como es el deber de conservación. Vid. GARCÍA ÁLVAREZ, G., *La ruina en el Derecho urbanístico. Crisis y evolución del modelo tradicional*, Aranzadi, Cizur Menor, 2007, p.21.

¹³⁶⁷ En la Comunidad Valenciana, el deber de rehabilitación forzosa se regula en la LOTUP, si bien ya estaba contemplado tanto en la LRAU como en la LUV-05.

con el fin de incentivar la ocupación de los inmuebles vacíos, sobre todo en los centros de las ciudades, siguiendo las últimas tendencias en el urbanismo tendentes a conservar y adecuar lo existente y concentrar la población en los núcleos históricos.

Este deber de rehabilitación forzosa presenta, desde el punto de vista urbanístico muchas similitudes al deber de edificación forzosa que se impone a los propietarios de los solares, en cuanto a su finalidad, la tramitación del procedimiento administrativo y la reacción frente al incumplimiento.

Pero a efectos fiscales, presenta una importante diferencia. El propietario del solar al que se obliga a edificar es un promotor que va a tener siempre la condición de empresario a efectos del IVA. Sin embargo, el propietario de un edificio o parte de él únicamente tendrá esta consideración si cumple los tres requisitos de sujeción al impuesto¹³⁶⁸. En caso contrario, básicamente cuando se rehabilite un inmueble destinado al uso propio de su propietario, el mismo está obligado a ejecutar las obras soportando el IVA correspondiente por los gastos sin derecho a deducción por ser consumidor final.

Ahora bien el correcto estado de conservación es un concepto jurídico indeterminado que implica mantener el inmueble en condiciones adecuadas de: seguridad, salubridad, ornato y decoro (todos ellos igualmente concepto jurídicos indeterminados, por lo que esta exigencia conlleva un importante riesgo de “mooving” inmobiliario, dado que entre las medidas previstas en caso de incumplimiento está la venta forzosa, y la posibilidad del derecho del propietario a autoexcluirse de la actuación, por el mero hecho de que un informe del Ayuntamiento dictamine que su inmueble no está en perfecto estado o no es eficiente energéticamente.

Lo cierto es que la mayoría de los Ayuntamientos carecen de los medios humanos y técnicos necesarios para llevar a cabo la supervisión del deber de rehabilitación de los edificios de más de 50 años por lo que previsiblemente la exigencia de este deber va a seguir siendo esporádica.

¹³⁶⁸

La LOTUP valenciana permite a un empresario instar un PAA para edificar o rehabilitar.

Un problema adicional en esta figura, como tantas veces ocurre en el urbanismo es que las CCAA han definido esta obligación con diferentes criterios tanto cualitativos¹³⁶⁹ como cuantitativos¹³⁷⁰, lo cual, teniendo en cuenta la gravedad de la situación que esta exigencia supone para los propietarios, carece en mi opinión de toda lógica.

IV.3.5.2.-CONCEPTO DE REHABILITACIÓN A EFECTOS DEL IVA

La norma del IVA considera que las entregas de edificaciones para su inmediata rehabilitación por el adquirente son operaciones que siempre que se cumplan los tres requisitos de sujeción al IVA deben ser objeto de gravamen efectivo por este impuesto.

Ahora bien, existen una serie de factores que provocan que esta sea uno de los supuestos en los que resulta más problemático en la práctica efectuar el deslinde entre el ITPO y el IVA para todos los intervinientes:

1º) Así, por un lado, durante muchos años ha habido que enfrentarse a la tradicional **indefinición legal del concepto de obras de rehabilitación a efectos del IVA**. En este sentido la siguiente Tabla muestra la evolución histórica de los criterios administrativos para calificar las obras de rehabilitación a efectos del IVA, siendo en mi opinión muy ilustrativo de la dimensión del problema.

Tabla 17: Evolución histórica de los criterios administrativos para calificar las obras de rehabilitación a efectos del IVA

¹³⁶⁹ Por ejemplo, la LOTUP añade como requisito a exigir en la conservación la “accesibilidad universal”.

¹³⁷⁰ Así, la LOTUP valenciana por ejemplo, fija el límite del deber normal de conservación en el cuando el coste de las obras de conservación sea superior en más de un 50% al valor de un construcción nueva de similares características y misma superficie útil que la que se tiene que rehabilitar .

Pero las CCAA empezaron a establecer cada una un porcentaje distinto respecto al valor.

En cualquier caso, si la Administración obliga a la ejecución de obras de conservación que excedan el límite fijado, el propietario puede optar: o por la demolición del inmueble (salvo que esté catalogado); o por exigir que la Administración sufrague, el lo que respecta al exceso, el coste parcial de las obras

NORMA/RESOLUCIÓN DE FIJACIÓN DEL CRITERIO	PERÍODO VIGENCIA CRITERIO	CONCEPTO DE OBRAS DE REHABILITACIÓN
Artículo 20.Uno.22º LIVA	Hasta 27/02/2007	<p>-REQUISITO CUALITATIVO: Obras que tengan por objeto la reconstrucción de las mismas mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas</p> <p>-REQUISITO CUANTITATIVO: que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por ciento del precio de adquisición si se hubiese efectuado durante los dos años inmediatamente anteriores o, en otro caso, del verdadero valor que tuviera la edificación o parte de la misma antes de su rehabilitación. (Este criterio se aplicaba sin descontar el valor el suelo)</p>
Resoluciones de la DGT núm. V0393-07, de 27 de febrero, y V0447-08, de 27 de febrero	27/02/2007-14/04/2010	<p>-REQUISITO CUALITATIVO: que más del 50% del coste de las obras totales correspondan al coste de operaciones de rehabilitación</p> <p>-REQUISITO CUANTITATIVO: que el coste de las obras totales exceda del 25% del precio de adquisición si se hubiese efectuado durante los dos años inmediatamente anteriores o, en otro caso, del verdadero valor que tuviera la edificación o parte de la misma antes de su rehabilitación.</p>
Redacción del art.20.Uno.22º LIVA efectuada por el RD Ley 2/2008 (entrada en vigor 22/04/2008)	22/04/2008-14/04/2010	<p>-REQUISITO CUALITATIVO: Obras que tengan por objeto la reconstrucción de las mismas mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas</p> <p>- REQUISITO CUANTITATIVO: que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por ciento del precio de adquisición si se hubiese efectuado ésta durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.</p>
Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas de impulso para la recuperación económica y el empleo	14/04/2010-actualidad	<p>-REQUISITO CUALITATIVO: Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.</p> <p>-REQUISITO CUANTITATIVO: Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquella durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.</p>

Como puede observarse, desde la emisión de las Resoluciones de la DGT núm. V0393-07, de 27 de febrero, y V0447-08, de 27 de febrero hasta la entrada en vigor del RD Ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica (22 de abril), la calificación de las obras de rehabilitación se realizaba en base a estos criterios establecidos por la DGT, lo cual resultaba totalmente inadecuado puesto que estas meras disposiciones deben ser meramente interpretativas, no teniendo en absoluto el rango necesario para establecer como hacían, los criterios y límites tanto cualitativo como cuantitativos, no presentes en norma legal ni reglamentaria alguna, que servían para definir si unas obras eran o no de rehabilitación a efectos del IVA, y regularizar el conflicto ITPO-IVA con arreglo a ello.

No obstante, el RD-Ley 2/2008, que fue una oportunidad para resolver esta cuestión, no lo hizo, limitándose realmente a establecer la regla del descuento del valor del suelo a la hora de calcular el precio de adquisición o valor de mercado a efectos de calcular el cumplimiento del requisito cuantitativo. Con ello, según la Exposición de motivos de la norma se persigue incrementar el número de edificios que se consideran rehabilitados a efectos del IVA “respondiendo de manera más cercana a la consideración urbanística de los mismos”. No sé si se consiguió este objetivo reconocido pero, lo que sí es indudable, es que con esta medida se aumentó la recaudación por el IVA y se redujo, en consecuencia, la del ITPO.

La falta de ambición de esta norma provocó que se siguieran aplicando los criterios de las Consultas referenciadas de la DGT, simplemente descontando el valor del suelo a efectos de calcular el porcentaje del criterio cuantitativo.

Finalmente en 2010, a través del Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas de impulso para la recuperación económica y el empleo, se introdujo en la LIVA la redacción actual del precepto que ha zanjado la cuestión al incorporar los dos criterios y completar de forma notable la definición de las obras de rehabilitación, incluyendo los conceptos de obras análogas y obras conexas que se tienen en cuenta para calcular los porcentajes¹³⁷¹.

¹³⁷¹ Así, en el citado precepto se dispone que: “se considerarán obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:

- a) Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.
- b) Las de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el

2º) Un segundo elemento del problema es el **concepto inevitablemente técnico del alcance y naturaleza que deben tener las obras para considerarse de rehabilitación** cuya valoración solo puede realizarse por un perito urbanístico y no tributario¹³⁷².

En teoría, este factor debería facilitar la calificación de las operaciones pero hay que tener en cuenta que tenemos por un lado al rehabilitador que no es consciente en general del criterio fiscal y al que además le interesa en todo caso que la operación tribute efectivamente por el IVA como rehabilitación. Y al encargado de calificar la operación (asesor, gestor, etc.) que carece también en general de los conocimientos técnicos necesarios para evaluar con la documentación del proyecto, si es que dispone de ella, lo que raramente ocurre, si se trata o no de una rehabilitación.

3º) Sin duda el factor más importante de las dificultades de estos supuestos, es el **diferente trato fiscal que tiene la entrega en función de que las obras que se van a realizar sean o no de rehabilitación a efectos del IVA**. En el primer caso, se asimila a una entrega de solar porque se considera que las obras son de tal magnitud y naturaleza que van a afectar al inmueble de forma similar a si se fuera a realizar una nueva promoción. Por tanto, si se admite que se trata de una entrega para rehabilitar, estará sujeta sin exención al IVA y, por tanto, no sujeta al ITPO.

tratamiento de pilares o forjados.

c) Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.

d) Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.

e) Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.

Se considerarán obras conexas a las de rehabilitación las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisociable y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

a) Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.

b) Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.

c) Las obras de rehabilitación energética.

Se considerarán obras de rehabilitación energética las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables”

¹³⁷² En este sentido el TRLS-08, en su artículo 14.2, define las obras de rehabilitación edificatoria, como aquellas “obras y trabajos de mantenimiento o intervención en los edificios existentes, sus instalaciones y espacios comunes, en los términos dispuestos por la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación.”

Mientras que en el segundo, es decir, si las obras se consideran mero acondicionamiento o reforma del inmueble, la entrega sería una segunda o ulterior entrega de edificación, por tanto sujeta pero exenta del IVA con posibilidad de renunciar a la exención. Si se renuncia la entrega tributaría efectivamente por el IVA pero en caso contrario por el ITPO, y las entregas posteriores serán segundas o ulteriores entregas, sujetas y exentas de IVA. Y he aquí el origen del problema.

Ante este panorama, los adquirentes, muchas veces particulares, sus conocimientos fiscales provocan que acepten la tributación que les dicen los vendedores, gestores, ..., con lo que, si luego se les regulariza, porque se considera que no es una rehabilitación, se enfrentan a un procedimiento tributario cruzado, en el que intervienen la Agencia Tributaria estatal y el órgano autonómico correspondiente, que se dilata incluso años, a lo largo de los cuales recibe múltiples requerimientos y notificaciones de ambos a fin de regularizar la situación, como expongo en el epígrafe V.1.

Y las Administraciones implicadas (cada una de ellas interesadas desde el punto de vista recaudatorio en que la operación tribute por su impuesto) deben efectuar la calificación tributaria de las obras con base en una cantidad considerable de documentación que deben requerir al vendedor del inmueble y cuya valoración técnica debe ser efectuada por peritos especialistas de los respectivos Servicios de Valoración. Y una vez concluido, si consideran que la tributación declarada no es correcta deben tramitar un procedimiento de coordinación entre las dos Administraciones implicadas, para efectuar la regularización de la operación al afectar a los dos impuestos el IVA y el ITPO, procedimiento que, además no siempre es pacífico, puesto que en ocasiones el criterio de los peritos de cada Administración inexplicablemente difieren y, en estos casos, por una de esas leyes no escrita, siempre se resuelve a favor de la Agencia Tributaria estatal.

En definitiva, este diferente trato fiscal en función de que se trate o no de una rehabilitación a efectos del IVA, propicia la confusión o, directamente, el fraude fiscal por parte de los intervinientes, especialmente los transmitentes, que tratan de sujetar la operación al IVA en todo caso. Así, después de rehabilitar, las entregas posteriores que realicen se consideran primera entrega y repercutirá IVA en todos los casos con

independencia de la condición del adquirente, exactamente igual que si se tratara de una nueva promoción. Mientras que si realmente no es una rehabilitación, las entregas posteriores serán segundas o ulteriores entregas sujetas pero exentas y si los adquirentes son particulares, sin posibilidad de renuncia a la exención, por lo que estas entregas afectarán al régimen de deducibilidad de la transmitente.

Esto provoca el siguiente problema para los contribuyentes, especialmente para los adquirentes que en general, tributan las operaciones como les dicen los transmitentes, gestores, etc.: en las entregas posteriores a la rehabilitación (que no es tal) se sujeta la operación al IVA, y en los documentos de formalización, normalmente públicos, no se hace mención alguna a la renuncia. Cuando posteriormente las Administraciones Tributarias autonómicas revisan el ITPAJD, a través del correspondiente procedimiento de comprobación limitada, si de la documentación revisada se extrae que no es rehabilitación a efectos de IVA, se considera que se trata de una segunda entrega sujeta pero exenta del IVA sin posibilidad de renuncia a la exención ni siquiera en los supuestos en los que los adquirentes sean sujetos pasivos del IVA (aunque sobre este tema existen múltiples discrepancias como expliqué en el epígrafe III.6.1.2.) al no hacerse referencia alguna a la renuncia. En consecuencia, tras la tramitación del expediente entre la Agencia Tributaria estatal y ente similar de la CCAA, se le regulariza la operación por el ITPO. Mientras que el transmitente

Tras los cambios operados en los últimos años, tal como concluyo en el epígrafe V.2, afortunadamente esta regularización se ha simplificado significativamente para los contribuyentes al haberse previsto fórmulas de compensación entre el IVA y IAJD indebidamente ingresados y el ITPO que se liquida, pero en cualquier caso, sigue siendo un trámite complejo tanto para la Administración como para los intervinientes: el transmitente dado que le requiere un elevado volumen de material

Para hacerse una idea de la dimensión del problema, creo interesante poner como ejemplo la documentación que se le exige en la Comunidad Valenciana, a un supuesto rehabilitador como trámite inicial para empezar a tramitar un expediente de rehabilitación:

-Su condición de promotor de la misma, aportando el Presupuesto de ejecución material y la Memoria descriptiva del proyecto. A efectos de que

dicho requerimiento se considere atendido deberá aportarse el presupuesto OFICIAL debidamente diligenciado por el Colegio de Arquitectos, desglosado en unidades de obra y capítulos, no aceptándose cualquier otro tipo de presupuesto, propuesta u oferta sin visado oficial. No obstante se podrá acreditar el importe y naturaleza de las obras realizadas mediante la aportación de las certificaciones de obra o cualquier otro medio admisible en Derecho siempre que se pueda comprobar su veracidad y exactitud.

-Libro del edificio debidamente protocolizado

-Acta de terminación de obra con acreditación de su inscripción en el Registro de la Propiedad

-Que el inmueble no ha sido utilizado ininterrumpidamente por plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.

-Fecha de inicio de las obras

-Licencia municipal de obras

Todo ello además del requerimiento de que acrediten el cumplimiento de los requisitos cualitativo y cuantitativo. Con base en mi experiencia profesional, esta acreditación consiste en que los transmitentes aportan la documentación y es la Administración la que –a la vista de ella-, cuantifica si se cumplen los dos requisitos.

IV.3.6.- COMPRA DE EDIFICIOS EN ESTADO RUINOSO O PARA DEMOLER

IV.3.6.1.-EL ESTADO DE RUINA

El incumplimiento por parte del propietario de su deber de conservar, teniendo en cuenta la profunda evolución que ha tenido el mismo, como acabamos de ver, da lugar a la ruina de la edificación.

Desde el punto de vista urbanístico, el estado de ruina es una situación declarada administrativamente, frente a la cual el propietario tiene dos opciones: demoler (salvo que se trate de edificios o inmuebles catalogados) o rehabilitar¹³⁷³.

Este procedimiento puede instarse de oficio o a instancia de parte. Esta última posibilidad conlleva sin duda un riesgo de que los propietarios hagan uso de esta opción para desalojarlo de inquilinos u ocupantes que no desea porque su presencia, unida a la sujeción a los contratos de ocupación sujetos a las prescripciones de la LAU, le impide hacerlo, para destinar el inmueble a usos más productivos desde el punto de vista económico. Estos propietarios pueden de forma voluntaria permitir que el edificio se deteriore, no realizando las obras de conservación necesarias para mantenerlo en condiciones de habitabilidad para instar la declaración de ruina y poder así demolerlo y transmitirlo para una nueva promoción o llevarla a cabo por sí mismo. Evitar esta situación es una de las causas que justifican el deber de rehabilitación forzosa que analicé en el epígrafe anterior, si bien, como expliqué, la ejecución de este régimen es, por el momento, muy escasa. De hecho, dados los graves efectos que pueden producirse como consecuencia de esta situación (desalojo y demolición), el inicio de correspondiente procedimiento administrativo para decretar el estado legal de ruina determina la incoación automática de un procedimiento contradictorio al objeto de determinar el eventual incumplimiento, por parte del propietario, del deber de conservación de la edificación, procedimiento que puede concluir con la declaración formal de incumplimiento del citado deber y la sujeción del inmueble al Régimen de Edificación o Rehabilitación Forzosa.

Una situación más grave es la situación de ruina inminente¹³⁷⁴ que se produce cuando el estado de un inmueble ponga en peligro la seguridad pública o la

¹³⁷³ En la Comunidad Valenciana, la declaración de situación legal de ruina se regula en el artículo 188 LOTUP.

¹³⁷⁴ Regulada en el artículo 189 de la LOTUP valenciana, en el que se incluye una cláusula de responsabilidad patrimonial del Ayuntamiento, de manera que este es responsable de las consecuencias que comporte la adopción injustificada de estas medidas. No obstante, esta cláusula era innecesaria puesto que nuestro ordenamiento jurídico ya contiene una cláusula general de responsabilidad patrimonial de la Administración, si bien, en cualquier caso se ha querido reforzar al incluirla de manera expresa en la LOTUP.

integridad del patrimonio arquitectónico catalogado¹³⁷⁵. La mera detección de esta situación lleva a una actuación municipal urgente para evitar los daños.

IV.3.6.2.- DESLINDE ITPO-IVA EN LA ENTREGA DE EDIFICACIONES PARA SU DEMOLICIÓN E INMEDIATA PROMOCIÓN URBANÍSTICA

Partiendo de la premisa de que la demolición puede ser por tanto, voluntaria o forzosa, cuando se transmite un terreno en cualquier estado de urbanización o ausencia de la misma, sobre el que hay una edificación, del tipo y en el estado de conservación que sea, tal como concluí en el epígrafe IV.2.2.2, para delimitar su tributación ITPO-IVA hay que atender a cuál es el objeto principal de la cesión y cuál el secundario o accesorio: si la entrega del terreno o la de la construcción. De manera que el objeto principal arrastra al accesorio.

En consecuencia, en el caso de que se adquiriera un terreno sobre el que existe una construcción, para demoler lo que hay y promover una nueva construcción, del tipo que sea, se entiende que la operación principal es la venta del terreno, siendo la de la construcción accesorio y, por tanto, quedando subsumida dentro de la primera. En consecuencia, la tributación de toda la operación es única y viene definida por la que corresponda al terreno. No cabe por tanto hablar, en el caso de que el transmitente sea empresario a efectos del IVA, de una segunda o ulterior entrega de edificación sujeta y exenta del IVA, con posibilidad de renuncia a la exención e ISP. Sino que se trata de una entrega de un terreno, y lo normal en estos casos es que se trate de un terreno urbano.

En definitiva, si el propietario del terreno sobre el que está la construcción que se va a demoler tiene la consideración de empresario a efectos del IVA, la operación estará sujeta al IVA sin exención (y por tanto al IAJD), por estar contemplada esta excepción a la exención de las segundas entregas en la letra c) del apartado 22º)A del artículo 20.Uno de la LIVA, y, en consecuencia, no sujeta al ITPO.

Mientras que si no se cumple este requisito en el transmitente, será una

¹³⁷⁵ Se trata no obstante de conceptos jurídicos indeterminados que habrá de concretar caso por caso.

operación sujeta al ITPO, en todo caso¹³⁷⁶.

En general se puede concluir que este es uno de los supuestos típicamente elusivos del ITPO que se producen en la práctica, porque al adquirente que va a promover le interesa adquirir con IVA ya que se lo va a poder deducir. Básicamente los problemas de deslinde se producen en los siguientes supuestos:

1º) Cuando se sujetan sin exención al IVA operaciones en las que el transmitente no tiene la condición de empresario a efectos del IVA

El transmitente no sujeto pasivo del IVA podía declarar la operación sujeta al IVA, bien dándose de alta censal en una actividad (compraventa de inmuebles, promoción, etc.) y presentando una declaración ordinaria por el IVA y después de la venta dándose de baja, o bien con un modelo de declaración esporádica por parte del transmitente, (modelo 309). Tras la extensión del mecanismo de la ISP para las segundas y ulteriores entregas, es el adquirente el que declara ese IVA, con lo cual aún se ha facilitado aún más la posibilidad de declarar indebidamente estas operaciones.

En estos casos, bien la Agencia Tributaria estatal o bien el órgano correspondiente de la CCAA competente en función de donde radique el inmueble, pueden detectar el “error” de calificación ITPO-IVA cometido por los contribuyentes, procediendo a la regularización correspondiente mediante los mecanismos de coordinación establecidos al respecto. Este proceso implica que se le liquida al adquirente el ITPO, se le reconoce el derecho a la devolución del IAJD, y se le realiza una complementaria por el IVA restando el IVA deducido indebidamente por la adquisición. El procedimiento habilitado en la actualidad, que analizo en el epígrafe V.2 impide que se dé la situación en que el contribuyente en algún momento haya desembolsado los tres impuestos, al haberse establecido un mecanismo de compensación entre las cuotas de los impuestos.

¹³⁷⁶ Tal como concluyó el TEAC en sus Resoluciones de 26 de septiembre de 1999 (JT\1996\1392) y 28 de mayo de 2008 (JUR\2008\237948): “[...] aun cuando la demolición facilita la nueva promoción sobre el solar existente, la transmisión del mismo por un sujeto que no tenga previamente la condición de empresario o profesional a efectos del IVA, queda no sujeta a este impuesto y sujeta al ITPO.”

2º) Cuando se declara que se está ante este supuesto cuando en realidad no se tienen intención de demoler y promover, sino una finalidad distinta.

En este sentido, una de las cuestiones más problemáticas que se producen a efectos del deslinde ITPO-IVA en estas operaciones es la posible sujeción del mismo a un plazo temporal, con el fin de evitar prácticas elusivas del ITPO, es decir que en realidad se trate de una segunda entrega sujeta y exenta del IVA porque no se tenga intención de demoler pero se declare que sí se va a hacer, para sujetarla al IVA en todo caso, por ejemplo en un supuesto en el que no se cumplían los requisitos para la renuncia a la exención.

Esta posible sujeción al plazo se plantea en dos momentos:

- En primer lugar respecto a la demolición, es decir, si la declaración de que se adquiere un inmueble para demolerlo y proceder a realizar una nueva promoción urbanística, conlleva que si la misma no se efectúa transcurrido un plazo razonable de tiempo se entiende incumplida la finalidad que determinaba esta tributación. En este sentido ya el TEAC concluyó que la demora en la demolición no afectaba a la tributación en el IVA, siempre que la misma se debiera a causas propias del proceso de promoción urbanística¹³⁷⁷, por lo que puede deducirse que sí puede cambiar si dicha demora se debe a causas solo imputables al adquirente del inmueble¹³⁷⁸.
- Y respecto a si entre la demolición y la nueva promoción urbanística debe exigirse también un plazo. El problema radicaba principalmente en el hecho de que la LIVA no contiene ninguna referencia a plazo pero sí disponía que tras la demolición se llevará a cabo la “inmediata” promoción urbanística. Esta inclusión de la inmediatez provocaba problemas de interpretación y numerosos procedimientos administrativos de regularización de supuestos de doble imposición

¹³⁷⁷ Resolución del TEAC de 20 de abril de 1995.

¹³⁷⁸ Tal como concluyó el TSJ de la Comunidad de Madrid, en su Sentencia de 28 de febrero de 2013, recurso núm. 461/2010, Resolución núm. 60468/2013 (ROJ: STSJ M 2804/2013) : “[...] no es admisible, a efectos de la operatividad de la excepción a la exención del IVA, que la situación de la edificación se mantenga inalterada en el tiempo sin cumplir el presupuesto de su demolición.”. No procede, por tanto, la renuncia a la exención del IVA, si la demolición podía haberse efectuado y, deliberadamente, no se hace.

para sujetarlos al ITPO.

La exclusión de este término determina la redacción actual de la LIVA en la que solo se indica que la demolición debe ser “previa” a una nueva promoción urbanística, concepto no obstante que sigue planteando dudas interpretativas sobre la posible sujeción de la tributación de la operación como sujeta sin exención al IVA a un plazo.

Lo que en cualquier caso sí está claro es que si se transmite el inmueble sin haber efectuado dicha promoción o se destina a otro uso (como el arrendamiento), no se cumple el requisito legal de excepción a la exención por lo que en caso de haberse sujetado al IVA debe revisarse la tributación y regularizar en su caso. Si se acepta la renuncia implícita por el hecho de que en el documento de compraventa se indicó que la operación llevaba IVA se podría aceptar la tributación por este impuesto efectuada por el contribuyente pero se habría pasado a un supuesto de ISP, es decir que la operación estaría mal autoliquidado, pero además se regularizaría el IAJD dado que el tipo para las entregas en las que se renuncia a la exención es superior.

Mientras que si de las manifestaciones de la escritura se infiere claramente que no hay renuncia, la operación estaría sujeta al ITPO, debiendo llevarse a cabo el procedimiento de regularización interadministrativa correspondiente. En mi opinión esta es la única conclusión válida dado que si en la escritura de compra se indica que se adquiere el inmueble para demoler y construir, no cabe ninguna duda de que los otorgantes están declarando el supuesto de la letra c) del apartado 22.A) del artículo 20.Uno de la LIVA c). En consecuencia si no cumplen a posteriori los requisitos para estar incluidos en esa letra, no puede aceptarse que en la escritura se contenía una renuncia implícita al no ser esta la operación declarada por los contribuyentes.

3º) Cuando no se hace referencia alguna en la escritura del inmueble a la demolición del mismo.

En este caso, hay que distinguir si realmente se lleva a cabo o no una nueva promoción sobre el mismo.

En caso afirmativo, debe concluirse que resulta improcedente la existencia o no de manifestación de demolición en la escritura si la realidad material y física de las obras realizadas demuestra que la misma se ha llevado a cabo. Esto determinará que la tributación correcta será la sujeción sin exención al IVA (siempre que el transmitente sea empresario a efectos del IVA) sin que quepa aplicar el tipo incrementando previsto para las entregas exentas en las que se renuncia a la exención¹³⁷⁹.

IV.3.7.- RESUMEN DEL DESLINDE ITPO-IVA EN LAS ENTREGAS DE EDIFICACIONES

La siguiente tabla muestra, a modo de resumen, todo el contenido de este epígrafe, conteniendo el deslinde entre el ITPO y el IVA en las entregas de edificaciones terminadas.

Tabla 18: Deslinde ITPO-IVA en las entregas de edificaciones terminadas

¹³⁷⁹ Vid. en este sentido por ejemplo, la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 18 de enero de 2013, recurso núm.843/2010, Resolución núm.29/2013 (ROJ: STSJ CV 29/2013).

TRANSMITENTE EMPRESARIO O PROFESIONAL A EFECTOS DEL IVA	DESCRIPCIÓN DE LA OPERACIÓN	IVA	ITPO
SI	PRIMERA ENTREGA	Sujeta sin exención	No sujeta
	SEGUNDAS Y ULTERIORES ENTREGAS	Sujeta con exención: a)Renuncia exención b)NO renuncia exención	a)No sujeta b)Sujeta
	SEGUNDAS Y ULT. ENTREGAS A EMPRESAS DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO	Sujeta con exención: a)Renuncia exención b)NO renuncia exención	a)No sujeta b)Sujeta pero exenta
	ENTREGAS POR EMPRESAS HABITUALES DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO, EN EJERCICIO DE OPCIÓN DE COMPRA	Sujeta sin exención	No sujeta
	ENTREGAS PARA INMEDIATA REHABILITACIÓN	Sujeta sin exención	No sujeta
	ENTREGAS PARA INMEDIATA DEMOLICIÓN Y PROMOCIÓN	Sujeta sin exención	No sujeta
NO	Cualquiera	No sujeta	Sujeta

IV.4.- DESLINDE ITPO-IVA EN OTRAS OPERACIONES INMOBILIARIAS

Hasta aquí he analizado la tributación de la transmisión del derecho real sobre bienes corporales por antonomasia, por la plenitud de los derechos y obligaciones que atribuye a su titular, que es la adquisición de la propiedad o pleno dominio sobre un inmueble, así como a la relativa a los derechos de aprovechamiento sobre terrenos por estar directamente relacionados con el procedimiento urbanizador, previo al edificador.

Pero existen otras operaciones inmobiliarias con relevancia en el conflicto ITPO-IVA analizado, sobre las voy a concluir en este epígrafe.

Por un lado, además de la propiedad, que es el derecho real pleno, en nuestro ordenamiento jurídico nos encontramos con otros muchos derechos reales, denominados con generalidad como derechos limitados por cuanto, como señala DÍEZ PICAZO y GULLÓN, “no otorgan todo el pleno poder sobre un objeto que es específico del derecho real de la propiedad, o porque limitan, comprimen o impiden el libre ejercicio de ésta”¹³⁸⁰. No obstante, no ha existido tradicionalmente unanimidad doctrinal a la hora de clasificar los derechos reales limitados¹³⁸¹.

Así, existen una serie de derechos cuyo carácter real, al menos, hoy en día, es incontestable, siendo aceptado con unanimidad por la doctrina. Entre estos,

¹³⁸⁰ DÍEZ-PICAZO, L., GULLÓN BALLESTEROS, A., *Sistema de Derecho Civil*, Tecnos, Madrid, 2012, Vol.III (Tomo I), p. 36.

¹³⁸¹ Así SÁNCHEZ ROMÁN, seguido de otros autores, los clasifica entre: derechos reales similares del dominio (entre los que incluye la posesión y el arrendamiento) y derechos reales limitativos del dominio.

Mientras que CASTÁN, armonizando la doctrina civilista italiana y alemana distingue, en primera instancia, entre el derecho real de protección provisoria (la posesión) y los derechos reales de protección perfecta y definitiva. Y, dentro de estos últimos entre el derecho real pleno (dominio) y los derechos reales restringidos o limitativos de dominio, dentro de los cuales distingue entre los de goce, los de garantía y los de adquisición.

Tampoco existe unanimidad sobre si debe ser una categoría cerrada, tal como estableció el Derecho Romano, sujeta por tanto a *numerus clausus* y solo los incluidos en la lista son derechos reales. O si, por el contrario, siguiendo el Derecho francés o el germánico tradicional (que no el moderno que se ha inclinado también por el *numerus clausus*) se aplique a los derechos reales la teoría del *numerus apertus*, aceptándose por tanto, la creación de nuevos derechos fuera de la lista legal, alegando a las especiales características de la propiedad inmobiliaria sobre la que suelen recaer estos derechos.

Al margen de la discusión existente al respecto, la mayoría de la doctrina internacional y los ordenamientos jurídicos (Suecia, Hungría, Finlandia, Holanda, Portugal o Japón) se han inclinado por la clasificación errada de los derechos reales por considera muy peligroso y arriesgado aplicarles el *numerus apertus*. En nuestro país, por su parte, nos encontramos con que la legislación es claramente favorable al sistema de *numerus clausus* para constituir y modificar derechos reales, pero la doctrina se ha inclinada claramente hacia el *numerus clausus* no considerando adecuado que se deje en manos de la voluntad de los particulares la posibilidad de que creen nuevos derechos reales.

Vid. CASTAN TOBEÑAS, J., *Derecho Civil español, común y foral*, Tomo II, vol.1, Reus, Madrid, 1984, pp.55 a 79.

Por su parte, DÍEZ-PICAZO y GULLÓN distinguen entre derechos reales de goce, y derechos de realización de valor. Los primeros atribuyen a su titular las facultades de: uso, explotación total o parcial de la cosa ajena y, en algunos casos, adquisición de los frutos que ésta produce. Mientras que los segundos atribuyen a su titular la facultad de enajenar el bien sobre el que recaen para obtener su valor. Dentro de estos últimos, como reconocen los autores, la naturaleza real de los derechos de garantía (hipoteca, prenda, anticresis) ha sido objeto de intensa polémica doctrinal. Vid. DÍEZ-PICAZO, L., GULLÓN BALLESTEROS, A., *Sistema de Derecho Civil*, Tecnos, Madrid, 2012, Vol.III (Tomo I), p. 37.

dentro de los que atribuyen el goce o disfrute de los bienes, se encuentran: el usufructo, el uso, la habitación, las servidumbres, la superficie, los censos y la enfiteusis.

Mientras que existen otros derechos limitativos del dominio, sobre los que existen discrepancias sobre su carácter real u obligacional, como ocurre, por ejemplo, con el arrendamiento, el derecho de tanteo y retracto, la opción de compra, o el derecho de retención.

Esta cuestión es muy importante a efectos del tema estudiado puesto que las normas tanto del IVA como del ITPO, aluden expresamente en su texto a la “transmisión de derechos reales” por lo que resulta esencial clarificar qué derechos tienen exactamente tal consideración para poder concluir sobre la tributación indirecta procedente en su constitución, transmisión y extinción, en su caso. Por tanto, al margen de discusiones doctrinales, es necesario determinar en primer lugar cuales son los derechos reales con relevancia en el conflicto analizado, que son reconocidos como tales en nuestro ordenamiento jurídico, para, a continuación, concluir sobre la tributación indirecta ITPO-IVA que les afecta.

Con esta premisa, analizo en primer lugar el deslinde ITPO-IVA en **el arrendamiento de inmuebles**. Como he referido, no existe unanimidad doctrinal sobre su condición o no de derecho real, desde la tesis tradicional que lo consideraba un derecho personal, ya superada, y los que lo consideran sin dudar como un derecho real. Como conclusión, DÍEZ-PICAZO y GULLÓN, se hacen eco de la corriente doctrinal que dictamina que no puede afirmarse que todo arrendamiento genera un derecho real, pero sí debe en todo caso otorgarse este carácter a “los arrendamientos inscribibles en el registro de la Propiedad” y los “sometidos a las legislaciones especiales de arrendamientos rústicos y urbanos”¹³⁸². En cualquier caso y al margen de esta polémica doctrinal, la tributación de los arrendamientos sobre inmuebles, a efectos del ITPO-IVA sí está perfectamente diferenciada en las normas de ambos impuestos, por lo que en este caso, el hecho de que se le considere o no un derecho real no afecta en nada a las conclusiones

¹³⁸² DÍEZ-PICAZO, L., GULLÓN BALLESTEROS, A., *Sistema de Derecho Civil*, Tecnos, Madrid, 2012, Vol.III (Tomo I), p. 38.

sobre su tributación indirecta. Es cierto que, como se verá, en algunos casos las normas de tributación de los derechos reales “unívocos”, realizan una remisión a las del arrendamiento, lo cual implica cuanto menos, un reconocimiento a la proximidad jurídica entre ambas figuras.

A continuación, realizo el deslinde ITPO-IVA en los hechos imponible relacionados con los **derechos reales** reconocidos en nuestro ordenamiento dentro de los cuales, siguiendo la clasificación de DÍEZ-PICAZO y GULLÓN, entre derechos reales de goce y disfrute, y derechos reales de realización de valor o garantía, solo considero interesante referirme a los primeros que son los que realmente tienen relevancia en el conflicto analizado.

La razón es que en los derechos de realización de valor, si bien es cierto que también hay que deslindar si quedan sujetos al IVA o al ITPO, no existe un conflicto real entre ambos como en el resto de operaciones que analizo y son el verdadero objeto de esta tesis, en el sentido de que quedan sujetos a ambos impuestos. Es decir las operaciones relacionadas con estos derechos están sujetas, bien al IVA, bien al ITPO, en función del cumplimiento de unos requisitos, pero nunca estará sujeta a ambos impuestos. De manera que, si una operación relacionada con estos derechos quedara sujeta pero exenta del IVA (como ocurre con la mayoría de operaciones financieras como, por ejemplo, los préstamos hipotecarios) no pasa a quedar sujeta al ITPO como ocurre con las operaciones inmobiliarias analizadas aquí, sino que quedaría solamente con el gravamen por el IAJD.

Y exactamente lo mismo ocurre en relación con el ITPO. Si la operación estuviera sujeta a este impuesto, pero exenta por cualquier motivo (por ejemplo un préstamo entre particulares), la operación no llevaría gravamen, ni por IVA por estar no sujeta a él, ni por el IAJD porque es incompatible con la sujeción al ITPO.

Sin ahondar mucho más en este tema, los requisitos que deben revisarse para efectuar si la operación queda sujeta al IVA o al ITPO, son, básicamente: que el acreedor tenga la condición de empresario o profesional a efectos del IVA; que su actividad habitual sea la realización de estas operaciones; y la accesoriedad de la operación respecto de otra operación principal, dado que la operación principal arrastra a la accesoría.

Hecha esta precisión, me referiré a aquellos derechos reales en los que sí se

produce un conflicto real entre el IVA y el ITPO por estar sujetos a ambos impuestos, los **derechos reales de goce o disfrute**, dentro de los que merecen especial atención a efectos del conflicto analizado: el usufructo, el derecho de superficie y el derecho de aprovechamiento por turno de inmuebles; si bien me referiré siquiera brevemente al resto de ellos que tienen alguna relevancia en el conflicto: las servidumbres y los derechos de uso y habitación.

Tras ellos, me referiré a los denominados **derechos de adquisición preferente**, con relevancia en el tema, en los que se incluyen el derecho de tanteo, el de retracto, el derecho de opción, y los derechos de sobreelevación y subedificación.

Por último, el resto de los subepígrafes al deslinde ITPO-IVA en el resto de operaciones inmobiliarias significativas que aún no han sido tratadas: las concesiones administrativas; los expedientes de dominio y otras operaciones existentes para conseguir inmatricular una finca o reanudar el tracto sucesivo de una finca ya inmatriculada; y, por último, un supuesto muy concreto y de enorme interés en el tema analizado como es la tributación ITPO-IVA en las transmisiones de valores del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores (que, a partir del 13 de noviembre de 2015 pasan a estar reguladas en el artículo 314 del TRLMV¹³⁸³).

IV.4.1.-DESLINDE ITPO-IVA EN EL ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES

Nuestro ordenamiento civil no contiene una definición exacta del contrato de arrendamiento, limitándose a delimitar las tres categorías básicas del mismo (arrendamiento de cosas, de obras o de servicios) y a delimitar las prestaciones de cada uno de los intervinientes.

Centrándome en el arrendamiento de inmuebles que es el afectado por los problemas de deslinde entre el ITPO y el IVA, de acuerdo con el concepto contenido en el artículo 1543 del CC, es aquel contrato por el que el arrendador cede al arrendatario el goce o uso de una cosa por tiempo determinado y precio cierto.

¹³⁸³ Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores

Desde el punto de vista fiscal, a efectos del IVA el elemento diferenciador del arrendamiento¹³⁸⁴, es que el mismo implica la explotación del inmueble con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, haciendo mención expresa la LIVA a los arrendadores que, en consecuencia, tienen la condición de empresarios a efectos del IVA siempre.

Al igual que vimos para la compraventa, el contrato de arrendamiento sobre inmuebles presenta un régimen especial de tributación, habilitado por la normativa comunitaria, como consecuencia del cual, en muchos casos van a resultar exentos del IVA, y sujetos a la modalidad de TPO del ITPAJD, sin que la exención al IVA sea susceptible de renuncia. De hecho, la Directiva 2006/112/CE configura como regla general la exención de los arrendamientos de inmuebles, si bien permite excepciones.

La transposición de la norma comunitaria a nuestro ordenamiento se ha establecido a través de los artículos 4.4 LIVA y 7.5 TRLITPAJD que diseñan el marco básico de relación en este campo al disponer, el primer artículo citado, como excepción al régimen general de relaciones entre el IVA y la modalidad de TPO del ITPAJD, que los arrendamientos de bienes inmuebles exentos del IVA están sujetas a la modalidad de TPO del ITPAJD. Mientras que en el artículo 7.5 TRLITPAJD, se sujetan al ITPO los arrendamientos de bienes inmuebles cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Con esta base, hay que diferenciar en primer lugar entre los arrendamientos que tienen la consideración de prestación de servicio de los que se consideran entregas de bienes, ya que el régimen de exenciones previsto en el apartado 23º del artículo 20.Unio de la LIVA, se aplica exclusivamente a los primeros, cuando los mismos tengan por objeto terrenos o edificios¹³⁸⁵.

¹³⁸⁴ Artículo 5.Uno.c) de la LIVA

¹³⁸⁵ En este sentido, no hay que olvidar que los arrendamientos sujetos y no exentos al IVA también tributan también por la cota gradual del IAJD siempre que se formalicen en escritura pública (lo cual no suele ser habitual) y cumplan los requisitos previstos en la normativa fiscal e hipotecaria.

En este sentido tienen la consideración de entregas de bienes, los arrendamientos con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercitar dicha opción, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8.Dos.5º LIVA. Y por vía de exclusión, cualquier arrendamiento que no se enmarque en esta definición tendrá la consideración de prestación de servicios, de conformidad con el artículo 11.Dos.2º LIVA.

Una vez delimitados los arrendamientos que tienen la consideración de prestaciones de servicios, la LIVA declara exentos los que recaen sobre:

- Terrenos, sea cual sea su calificación urbanística.
- Edificios destinados a viviendas, siendo indiferente si el derecho afecta a la totalidad o solo a parte del edificio, lo importante a efectos de la exención es el uso.

Las exenciones concedidas en ésta materia no son susceptibles de renuncia, por lo que dichas operaciones se encontrarán sujetas a TPO.

Ahora bien, la LIVA excluye la exención una serie de los arrendamientos de terrenos en atención a determinados usos. Estos supuestos, por tanto, estarán sujetos al IVA sin exención, y no sujetos al ITPO. Estos usos contemplados en la LIVA son

- Estacionamiento de vehículos.
- Depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos¹³⁸⁶.
- Instalación en los terrenos arrendados de una actividad empresarial, que no consista en la explotación de una finca rústica.

¹³⁸⁶ En este sentido, la DGT en su Resolución núm. V0043-05 de 18 de enero dispone que el arrendamiento de un terreno destinado al depósito de residuos procedentes de la excavación de terrenos está sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido, con independencia de que la contraprestación pactada se fije parte como renta y parte en función de los metros cúbicos depositados.

- De terrenos para exposiciones o publicidad.
- Con opción de compra de terrenos cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al IVA.

Cuando el arrendamiento se sujeta al ITPO existen una serie de reglas que afectan a la determinación de la base imponible que interesa destacar por su peculiaridad: Así, con carácter general, la base imponible será la cantidad total a satisfacer durante el periodo de duración del contrato. No obstante se establecen las siguientes reglas especiales: si no consta la duración se toman seis años; pero si se trata de arrendamientos de fincas urbanas sujetas a prórroga forzosa se tomarán tres años. Esta última regla es esencial por cuanto todos los arrendamientos de viviendas por ejemplo, de acuerdo con el régimen previsto en la LAU, están sujetos a prórroga forzosa por lo que debe computarse este período de 3 años.

Además hay que tener en cuenta que las prórrogas forzosas no están sujetas al ITPO. Y otra peculiaridad de estos contratos en el ITPO es que no tributan como el resto de hechos imposables por un tipo fijo, sino que para determinar la cuota tributaria se aplica una tarifa progresiva¹³⁸⁷.

A continuación me detendré en la problemática que rodea a los arrendamientos que se consideran prestaciones de servicios en función del tipo de inmueble siere el que recaiga.

IV.4.1.1.-ARRENDAMIENTO DE TERRENOS

Como acabo de señalar, la constitución de un arrendamiento sobre terrenos, con independencia de su calificación urbanística se encuentra con carácter general sujeta al IVA, pero exenta en los casos del apartado 23º del artículo 20.Uno.23 LIVA lo que determinará su sujeción al ITPO.

¹³⁸⁷ La tarifa estatal se contiene en el artículo 12.1 TRLITPAJD pero esta solo se aplica en defecto de tarifa aprobada por la CCAA correspondiente, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Por lo que para calcular la cuota habrá que estar en cada caso a la tarifa aprobada por la CCAA en cuyo territorio esté ubicado el terreno.

IV.4.1.1.1.-EL ARRENDAMIENTO DE TERRENOS RÚSTICOS

El arrendamiento de terrenos rústicos está exento del IVA en general y, por tanto sujeto al ITPO.

Se incluyen en este supuesto de exención a los terrenos rústicos sobre los que existan construcciones agrícolas utilizadas para la explotación agrícola de la finca.

Y, por el contrario, se excluyen de la exención al IVA los arrendamientos sobre construcciones de uso ganadero que se exploten de manera independiente a la explotación del suelo, así como las excepciones generales en función del uso. Además recuerdo las excepciones a la exención establecidas en general para todos los terrenos, de manera que quedarán sujetos al IVA sin excepción los arrendamientos de terrenos rústicos que se destinen a :

- Estacionamiento de vehículos.
- Depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos.
- Terrenos para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial.
- Exposiciones o publicidad.
- O con opción de compra de terrenos cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al Impuesto.

Dada la multiplicidad de usos que pueden desarrollarse sobre los terrenos rústicos, la doctrina administrativa ha ido acotando el alcance de esta exención en cada uno de los casos conflictivos planteados, de entre los que destacan los siguientes:

- Arrendamiento de pastos: según la DGT se trata de una prestación de servicios sujeta y exenta del IVA, y por tanto sujeta a TPO, por considerar que el objeto del contrato es el uso y disfrute de los frutos propios del terreno, por los que en definitiva lo que se está arrendando es el propio terreno¹³⁸⁸. La misma conclusión se aplica al denominado “contrato de montanera “, que en esencia supone la cesión en régimen de arrendamiento de terrenos limitado al

¹³⁸⁸

Contestación no vinculante a Consulta de la DGT núm. 1636-03 de 14 de octubre.

aprovechamiento por parte del ganado propiedad del arrendatario del pasto de bellotas y otros frutos vegetales existentes en los mismos, permitiéndose a tal fin la entrada y estancia del ganado en los terrenos durante la duración del arrendamiento.¹³⁸⁹

- Arrendamientos o cesiones de terrenos para la caza: en este caso, tanto el TEAC¹³⁹⁰ como la DGT¹³⁹¹, consideran que se trata de una entrega sujeta y no exenta por cuando el objeto del contrato no es el terreno, sino el aprovechamiento cinegético, y el mismo no está contemplado en el apartado 23º del artículo 20.Uno de la LIVA.
- Viveros: en diversas consultas la DGT considera que el arrendamiento de terreno para la instalación de un vivero está dentro de los supuestos de exención del IVA sin que quepa aplicarle la excepción establecida para los arrendamientos de terrenos que se destinen a una actividad empresarial que no sea agrícola, por considerar la actividad de vivero de carácter agrícola¹³⁹².
- Arrendamiento parcial: en el caso de que un terreno rústico se destine en parte a una actividad agrícola y en parte a la instalación de una actividad económica, bajo un único o bajo dos contratos diferenciados, implica, de conformidad con el criterio sentado por la DGT, que la parte del precio del arrendamiento correspondiente a la actividad agrícola estará sujeta y exenta del IVA, y sujeta al ITPO; mientras que por la parte del mismo que se destine a la instalación de la actividad económica no agrícola estará sujeta al IVA sin exención¹³⁹³. No obstante esta conclusión es inevitablemente compleja de llevar a la práctica en el caso de que exista un único contrato de arrendamiento y, por tanto, un único precio para las dos actividades desarrolladas.

¹³⁸⁹ Contestación no vinculante a Consulta de la DGT núm. 2193-00 de 28 de noviembre.

¹³⁹⁰ En la Resolución del TEAC de 10 de noviembre de 2004.

¹³⁹¹ Entre ellas las Resoluciones núm. V0029-08 de 09 de enero; y V2269-08, de 1 de diciembre.

¹³⁹² Contestaciones no vinculante a Consultas de la DGT núm. 2337-97 de 12 de noviembre (vivero productor de plantas forestales y ornamentales); y núm. 1180-02 de 4 de septiembre (sobre un vivero productor de plantas forestales para repoblación de montes).

¹³⁹³ Contestación no vinculante de la DGT a la Consulta núm 0194-01 de 05 de febrero.

- Además la DGT ha concluido la sujeción al IVA sin exención por no estar comprendidos entre los supuestos contemplados en la LIVA los siguientes: cesión del derecho a instalar aerogeneradores y líneas de tendido eléctrico en terreno¹³⁹⁴; y arrendamiento de un terreno a una empresa para instalaciones de telecomunicaciones (estaciones base de telefonía móvil¹³⁹⁵, torres de distribución de la señal de radio y televisión¹³⁹⁶, etc.)
- Arrendamiento de un terreno rústico para su aprovechamiento vitivinícola: por la parte del terreno destinado a la plantación y cultivo de viñas estará sujeta y exenta del IVA, y no sujeta al ITPO. Pero hay que tener en cuenta la posibilidad de arrendamiento para uso parcial, de manera que si en el mismo terreno se instalan elementos para desarrollar una actividad empresarial, aunque esté relacionada con las viñas esa parte estará sujeta al IVA sin exención¹³⁹⁷.

Para terminar con los arrendamientos rústicos resta por analizar el contrato **de aparcería** que es aquel¹³⁹⁸ por el que el titular de una finca o de una explotación cede temporalmente su uso y disfrute o el de alguno de sus aprovechamientos, así como el de los elementos de la explotación, ganado, maquinaria o capital circulante, conviniendo con el cesionario aparcerero en repartirse los productos por partes alícuotas en proporción a sus respectivas aportaciones. De acuerdo con la jurisprudencia del TS, la aparcería se caracteriza por la participación que el propietario tiene en el resultado de la explotación, dependiendo sus ingresos del resultado próspero o adverso del negocio y asumiendo el riesgo de un posible fracaso con la consiguiente circunstancia aleatoria en cuanto al final económico de aquélla¹³⁹⁹.

A pesar de sus notas características, la sujeción de estos contratos al IVA o al ITPO se establece según las reglas generales que acabo de definir, dado que no

1394 Contestación no vinculante de la DGT a la Consulta núm. 0157-00 de 03 de febrero.
 1395 Resolución de la DGT núm. V0335-05 de 03 de marzo.
 1396 Resolución de la DGT núm. V0750-07 de 11 de abril.
 1397 Resolución de la DGT núm. V1866-06 de 19 de septiembre.
 1398 De conformidad con el artículo 1579 del CC y el artículo 28 de la LAR.
 1399 Sentencia del TS de 5 de noviembre de 1959.

deja de ser un contrato de arrendamiento.

Por tanto, la aparcería, como contrato de arrendamiento sobre fincas rústicas estará sujeto al IVA en todo caso y exento en los casos previstos en la LIVA con las mismas excepciones. En caso de estar exento del IVA , estará sujeto al ITPO, en cuya normativa estos contratos se equiparan de forma expresa con los arrendamientos¹⁴⁰⁰, siendo su base imponible el 3 por 100 del valor catastral, multiplicado por el número de años de duración del contrato.

IV.4.1.1.2.-EL ARRENDAMIENTO DE TERRENOS URBANOS

En el caso del arrendamiento de terrenos urbanos, en general estará exento del IVA dado que la exención contemplada en el apartado 23º del artículo 20.Uno de la LIVA se refiere a terrenos en general. Y por tanto sujeto al ITPO.

Reitero las excepciones a la exención establecidas en general para todos los terrenos, de manera que quedarán sujetos al IVA sin excepción los arrendamientos de terrenos urbanos que se destinen a:

- Estacionamiento de vehículos.
- Depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos.
- Terrenos para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial.
- Exposiciones o publicidad.
- O con opción de compra de terrenos cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al Impuesto.

Al igual que ocurre con el resto de operaciones inmobiliarias en las que se contemplan supuestos de exención al IVA, existe un riesgo inherente de fraude fiscal dado que al adquirente siempre le va a interesar tributar por el IVA y no por el ITPO. En el caso de los arrendamientos de terrenos un caso típico es el arrendamiento entre un arrendador y un arrendatario entre los que existe vinculación¹⁴⁰¹, por un período breve de tiempo, durante en que puede ni siquiera existir ocupación física del local tras el cual al arrendatario adquiere el inmueble con sujeción al IVA, cuando

¹⁴⁰⁰ Así, el artículo 7.4 TRLITPAJD dispone que: “ A los efectos de este impuesto, los contratos de aparcería y los de subarriendo se equiparán a los de arrendamiento”.

¹⁴⁰¹ En el sentido establecido en la LIS

la tributación procedente es por el ITPO (por ejemplo porque el arrendador sea un particular) que es la verdadera finalidad del contrato de arrendamiento. En estos casos, tal como ha apreciado el TEAC¹⁴⁰², no cabe sino hablar de simulación en busca de un tratamiento fiscal más beneficioso de la operación de compraventa, dado que a través de este contrato se consigue que un sujeto que es empresario a efectos del IVA (propietario del inmueble) pasa a serlo por el mero hecho de suscribir un contrato de arrendamiento, de manera que la entrega posterior del inmueble por dicho sujeto se considera sujeta al IVA cuando en realidad no lo está.

IV.4.1.2.-ARRENDAMIENTO DE EDIFICACIONES

El arrendamiento de edificaciones, según las reglas generales estará en general sujeto al IVA, contemplando la LIVA un supuesto de exención en la letra b) del apartado 23º del artículo 20.Uno, aplicable al que recaiga sobre un edificio o parte del mismo **destinado exclusivamente a vivienda**, sin posibilidad de exención. Por tanto, los arrendamientos de inmuebles para uso de vivienda tributarán en el ITPO.

En este sentido, de acuerdo con la doctrina de la DGT, un inmueble tiene la consideración de parte de un edificio apta para su utilización como vivienda cuando disponga en el momento de la entrega de la correspondiente cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación y, objetivamente considerado, sea susceptible de ser utilizado como tal¹⁴⁰³.

La citada exención se extiende a los garajes y anexos accesorios a las viviendas.

Sin embargo, aun cuando se trate de edificios destinados a viviendas, la LIVA contempla una serie de excepciones en las que no se aplica la exención en el IVA. Por tanto en estos casos los arrendamientos están sujetos sin exención al IVA, y no sujetos al ITPO:

-De apartamentos o viviendas amuebladas cuando el cedente se obligue a prestar alguno de los servicios complementarios de la industria hotelera tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.

¹⁴⁰² Resolución del TEAC de 07 de noviembre de 2006.

¹⁴⁰³ Resoluciones de la DGT núm. V0284-10 de 17 de febrero y V2528-12 de 20 de diciembre.

-Con opción de compra de viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al impuesto.

-De edificios o parte de los mismos para ser subarrendados.

IV.4.1.3.-LA MODIFICACIÓN SOBREVENIDA DE LA DURACIÓN DE LOS ARRENDAMIENTOS

La propia mecánica del contrato de arrendamiento, como contrato de tracto sucesivo, provoca que sea habitual la modificación del plazo inicialmente pactado, bien minorándolo por resolución anticipada o bien ampliándolo prorrogándolo.

IV.4.1.3.1.-LA RESOLUCIÓN ANTICIPADA DE LOS CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO

La resolución anticipada voluntaria del contrato de arrendamiento antes de su vencimiento puede ser realizada por el arrendatario o por el arrendador si bien este último sólo puede resolverlo por las causas y con los requisitos tasados en la Ley.

Los efectos en el caso de que estemos ante contratos sujetos y no exentos de IVA dependerán de si dicha resolución conlleva algún pago en concepto de indemnización.

En principio, la LIVA dispone que las cantidades percibidas por razón de indemnización no forman parte de la base imponible del impuesto¹⁴⁰⁴. Sin embargo, la DGT considera que el pago realizado como consecuencia de la resolución anticipada del contrato de arrendamiento tenga carácter indemnizatorio, sino que se trata de una prestación de servicios por lo que, en la medida en que sea realizada por un sujeto que tenga la consideración de empresario a efectos del IVA, estará sujeta a este impuesto, sin exención¹⁴⁰⁵.

No obstante el TEAC ha matizado esta conclusión, válida únicamente para resoluciones voluntarias, de manera que, si son forzosas, por ejemplo, si la extinción

¹⁴⁰⁴ Apartado 1º del artículo 78.Tres LIVA

¹⁴⁰⁵ Contestación no vinculante de la DGT a la Consulta núm.0447-02 de 20 de marzo; así como en la Resolución núm.V0464-05, de 21 de marzo.

del arrendamiento viene motivada por la expropiación del terreno objeto del arrendamiento, la cantidad percibida por el arrendatario tiene carácter indemnizatorio por lo que estaría no sujeta al IVA¹⁴⁰⁶.

Por su parte, si la resolución quedara sujeta al ITPO estaría exenta del mismo por aplicación el supuesto contemplado en el apartado 4º del artículo 45.I.B del TRLITPAJD.

En este impuesto, pueden surgir dudas por el hecho de que como referí, la base imponible de los arrendamientos sujetos a prórroga forzosa (entre los que están en todo caso los de viviendas según la LAU) será la renta de cómo mínimo 3 años. Por tanto, si la duración efectiva del contrato es inferior a este plazo cabe plantear si el sujeto pasivo podría solicitar la devolución del ITPO pagado por la parte del período no consumido. Esta cuestión debe resolverse en sentido negativo a la luz del artículo 57 del TRLITPAJD, de acuerdo con el mismo la resolución convencional por los contratantes no da derecho a la devolución del impuesto satisfecho, solamente la reconocida por Resolución judicial o administrativa.

IV.4.1.3.2.-LAS PRÓRROGAS DE LOS ARRENDAMIENTOS

En cuanto a la prórroga del contrato, la tributación que procederá a efectos del IVA y el ITPO, será la misma que hubiera correspondido al contrato objeto de prórroga.

En el caso de que el arrendamiento quede sujeto al IVA, no ofrece ninguna especialidad dado que éste seguirá devengándose en cada cuota, de conformidad con la regla establecida en el artículo 75.Uno.7º LIVA para los arrendamientos y, en general, en las restantes operaciones de tracto sucesivo o continuado.

Mientras que, en el caso de que, como ocurre en general por vía de exenciones en los terrenos y viviendas, los contratos estén sujetos pero exentos del IVA y sujetos al ITPO, hay que distinguir entre las prórrogas convencionales y las legales.

En el primer caso la prórroga equivaldrá a un nuevo contrato a efectos del impuesto, por lo que estará sujeta al ITPO como ampliación posterior del contenido

¹⁴⁰⁶ Resolución del TEAC de 10 de marzo de 2004.

de los derechos que implique para su titular un incremento patrimonial¹⁴⁰⁷.

No obstante, en el caso de que dicha prórroga sea forzosa, es decir, venga impuesta por la Ley, está no sujeta al ITPO por el artículo 48.2 del RITPAJD.

Por último, la renuncia a prórroga forzosa constituye una operación que, cuando media contraprestación, puede quedar sujeta al IVA o al ITPO con independencia de cuál haya sido la tributación del contrato de arrendamiento relacionado, dado que se trata de una operación independiente consistente en una cesión de derechos.

Es decir, que el deslinde entre el ITPO y el IVA en caso de renuncia a prórroga forzosa se realizará analizando la concurrencia de los tres requisitos de sujeción al IVA en la figura del cedente de manera que si se cumplen la renuncia quedará sujeta al IVA considerándose una prestación de servicios.

Mientras que si no se cumplen, quedará sujeta al ITPO en virtud del artículo 17 del TRLITPAJD, siendo sujeto pasivo el cesionario-propietario que recupera el disfrute del bien.

IV.4.1.4.-EL SUBARRIENDO Y EL TRASPASO DE LOCAL DE NEGOCIO

Por último voy a referirme a dos operaciones que pueden recaer sobre los inmuebles arrendados: el subarriendo y los traspasos de local de negocio.

Aparte de la diferencia evidente de que los primeros pueden realizarse cualquiera que sea el inmueble arrendado y el segundo solamente sobre locales de negocio, hay otra diferencia esencial que permite distinguir ambos: en el subarriendo existen dos contratos de arrendamiento, uno entre el propietario y el arrendatario, y otro entre éste y el subarrendatario; mientras que en el traspaso subsiste un sólo contrato entre el propietario del inmueble y el nuevo arrendatario como consecuencia de la cesión de su posición en el contrato de arrendamiento del arrendatario inicial.

Con esta premisa, el subarriendo queda definido en la LAU¹⁴⁰⁸ como aquel contrato por el que el arrendatario queda autorizado por el propietario o arrendador a ceder a su vez a una tercera persona (el subarrendatario) total o parcialmente, el

¹⁴⁰⁷ Artículo 7.1.B párrafo 2º del TRLITPAJD
¹⁴⁰⁸ Artículos 8 y 32 de la LAU.

derecho a ocupar y usar el inmueble a cambio de una determinada participación en el subarriendo. Hay que tener en cuenta que en el caso de arrendamientos sobre vivienda la LAU solo permite el subarriendo parcial.

A efectos del IVA el subarriendo es, igual que el arrendamiento, una prestación de servicios en el que hay dos sujetos pasivos: el propietario y el arrendatario, cada uno de los cuales repercutirá el IVA sobre la parte del precio del subarrendamiento que reciban.

Mientras que cuando el subarriendo quede sujeto al ITPO, ya indiqué como el TRLITPAJD equipara esta operación al arrendamiento por lo que el régimen será el mismo para los dos contratos.

En cuanto al **traspaso de local de negocio o cesión de contrato** (en terminología de la LAU), es aquel negocio jurídico por el que el arrendatario de un local de negocio cede, mediante precio, su posición en el contrato de arrendamiento sobre el mismo a un tercero, el cual queda subrogado en los derechos y obligaciones nacidos del contrato de arrendamiento. Por tanto se trata de una subrogación de arrendatario, a cambio de la cual el nuevo arrendatario satisface, una cantidad económica tanto al arrendatario como al propietario del local de negocio. Lo cierto es que se trata de una operación típicamente empresarial por lo que con carácter general estará sujeta al IVA sin exención alguna¹⁴⁰⁹ y, por tanto no sujeta al ITPO. Los sujetos pasivos serán tanto el arrendatario inicial como el propietario cada uno en la medida de la cantidad que perciban por la cesión, debiendo repercutir el IVA correspondiente.

IV.4.1.5.- RESUMEN DEL DESLINDE ITPO-IVA EN LOS ARRENDAMIENTOS DE INMUEBLES

El siguiente cuadro muestra a modo de resumen todo el contenido de este epígrafe, conteniendo el deslinde de los arrendamientos entre el ITPO y el IVA cuando en este último impuesto los mismos tienen la consideración de prestaciones de servicios de conformidad con el artículo 11 de la LIVA.

¹⁴⁰⁹ Concretamente la LIVA, en su artículo 11.Dos.7º de la Ley del IVA, contempla expresamente la sujeción a gravamen del traspaso de local de negocio al IVA, calificando la operación como una prestación de servicios.

Tabla 19: Deslinde ITPO-IVA en los arrendamientos

ARRENDADOR EMPRESARIO O PROFESIONAL A EFECTOS DEL IVA	INMUEBLE	USO DEL INMUEBLE	IVA	ITPO
SIEMPRE	TERRENOS	EN GENERAL sean (rústicos, urbanizables o urbanos)	Sujeta y exento sin posibilidad de renuncia	Sujeta
		Terrenos para el estacionamiento de vehículos	Sujeta sin exención	No sujeta
		Terrenos para el depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos.	Sujeta sin exención	No sujeta
		Terrenos para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial que no consista en la explotación de una finca rústica	Sujeta sin exención	No sujeta
		Terrenos para exposiciones o publicidad	Sujeta sin exención	No sujeta
	CONSTRUCCIONES ACCESORIAS A TERRENOS	Construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de la finca rústica	Sujeta y exenta sin posibilidad de renuncia	Sujeta
		Construcciones dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo	Sujeta y no exenta	No sujeta
	VIVIENDAS	EN GENERAL USO VIVIENDA (incluye garajes, anexos accesorios y bienes muebles arrendados de forma conjunta)	Sujeta y exenta sin posibilidad de renuncia	Sujeta
		Viviendas amuebladas con servicios complementarios de hostelería prestados por el arrendador	Sujeto y no exenta	No sujeta
		Con opción de compra en determinados supuestos	Sujeta y no exenta	No sujeta
	CONSTRUCCIONES USO DISTINTO A VIVIENDA	Distinto vivienda, incluye subarriendos	Sujeta sin exención	No sujeta

IV.4.2.- LA CONSTITUCION O TRANSMISION DE DERECHOS REALES

Los derechos reales constituyen una materia típicamente civil, propia del tráfico entre particulares, encontrado su regulación básica en el CC.

Esto podría hacer pensar, en primera instancia y partiendo de la tradicional consideración del IVA como un impuesto empresarial y del ITPO como un impuesto que recae sobre el tráfico civil, que las operaciones inmobiliarias relacionadas con derechos reales van a quedar dentro del ámbito del segundo.

Sin embargo, nada más lejos de la realidad. Como se verá a lo largo de este epígrafe la mayoría de las operaciones que van a afectar a estos derechos quedan definidas dentro del ámbito del IVA, en atención a la equiparación que realiza la normativa de este impuesto entre el arrendador y el cedente de los derechos reales, por considerar que los efectos económicos son similares en ambos casos, que, por los motivos que expondré no siempre considero justificada.

Esta equiparación tienen como base jurídica principalmente dos preceptos de la LIVA: el artículo 5.Uno.c) que considera empresario “en todo caso a aquel que realice prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.”; en relación con el artículo 11.Dos.3 con arreglo al cual se consideran prestaciones de servicios las cesiones del uso o disfrute de bienes

En cualquier caso los derechos reales presentan una extensa tipología de los cuales me voy a referirme a los de goce o disfrute y a los de adquisición preferente por ser aquellos en los que el deslinde entre el ITPO y el IVA presenta unos matices más interesantes.

Esto no significa que sean los únicos derechos reales en los que hay que efectuar el deslinde ITPO-IVA pero sí son en los que éste se muestra conflictivo, puesto que en los derechos reales de garantía (hipoteca, prenda, anticresis), por ejemplo, la tributación de los mismos a efectos de estos impuestos, como operación accesoria, viene determinada en todos los casos por la que corresponda a la operación principal.

IV.4.2.1.- CONSTITUCION O TRANSMISION DE DERECHOS REALES DE GOCE O DISFRUTE SOBRE DETERMINADOS BIENES

Los derechos reales de disfrute gozan, como señala LASARTE, del contenido y la protección propia de los derechos reales pero, a diferencia de otros derechos reales, poseen un componente posesorio que implica una restricción a la facultad del propietario del bien para gozar de él¹⁴¹⁰. Esta restricción puede ser absoluta, como en el usufructo, o limitada como en la servidumbre. Además de los anteriores, dentro de esta categoría se incluyen: el uso, la habitación, la superficie, los censos o la enfiteusis.

Cada una de estas categorías de derechos atribuye a su titular unas facultades de uso concretas sobre el bien, pero en todos los casos, su extinción determina la recuperación por el propietario de la facultad plena de goce y disfrute sobre su bien.

A efectos del tema analizado, una cuestión esencial viene dada por el hecho de que la constitución, transmisión o modificación de derechos reales de uso o disfrute sobre bienes inmuebles constituyen a efectos del IVA prestaciones de servicios, y no entregas de bienes. Esta equiparación persigue asimilar fiscalmente estas operaciones con el arrendamiento de bienes inmuebles. La justificación del Legislador para ello se encuentra en considerar que el significado económico del arrendamiento de inmuebles y la constitución de los mencionados derechos reales es similar.

No comparto plenamente esta idea, que en la práctica provoca dificultades en el deslinde ITPO-IVA, principalmente por el hecho de que los arrendadores tienen la consideración de sujetos pasivos del IVA en todo caso, y esto ha llevado a que exista una opinión generalizada, de que los propietarios aunque sean particulares, que constituyen o los cedentes de derechos reales de goce, también la tienen, lo cual en mi opinión no siempre es cierto, por los motivos que expongo a continuación.

¹⁴¹⁰ LASARTE ÁLVAREZ, C., Curso de Derecho Civil patrimonial, Tecnos, Madrid, 2011, p.279.

Sin perjuicio de mis discrepancias, lo cierto es que, de acuerdo con la normativa del IVA y la interpretación de la misma generalmente aceptada, las conclusiones del epígrafe dedicado al arrendamiento, resumidas en el subepígrafe IV.4.1.5, se pueden extrapolar, para la constitución y transmisión de todos los derechos reales, dado que la LIVA tal como destaca en su Exposición de motivos, los equipara a efectos del impuesto a los arrendamientos que se consideran prestaciones de servicios, en virtud de lo dispuesto en el apartado 23º del artículo 20.Uno de la LIVA.

Sin embargo, en mi opinión es necesario realizar primero el deslinde entre el ITPO y el IVA en términos de sujeción, puesto que en algunos casos, nos podemos encontrar con que la operación está no sujeta al IVA y sujeta al ITPO a pesar de la redacción aparentemente inequívoca de la LIVA al respecto.

Mi opinión se basa esencialmente en el hecho de que aunque se realice esta equiparación en algunos elementos, no se contienen expresamente en relación con el sujeto pasivo. Por tanto, es cierto que al arrendador es sujeto pasivo del IVA en todo caso porque así lo reconoce expresamente la LIVA. Pero en relación a los derechos reales la LIVA habla de definir la constitución, transmisión o modificación de derechos reales de uso o disfrute sobre bienes inmuebles como prestaciones de servicios, para que tengan el mismo tratamiento fiscal que corresponde al arrendamiento de bienes inmuebles.

Pues bien, para que estas operaciones se puedan definir como prestaciones de servicios primero tienen que estar sujetas al IVA. Por tanto, no es correcto en mi opinión afirmar como se suele hacer que están en todo caso sujetas al IVA, más aún cuando, como he referido, la LIVA no reconoce a los adquirentes de derechos reales su calidad de sujetos pasivos del impuesto en todo caso como hace con los arrendadores, no pudiendo aplicarse la analogía para extender el sujeto pasivo a un sujeto no expresamente comprendido en la norma, por mucho que el Legislador afirme que las arrendamientos y derechos reales tienen un “significado económico similar”.

Por tanto, toda la equiparación que hace la LIVA entre arrendamientos y derechos reales, que lleva a la idea generalizada de que la constitución y transmisión de derechos reales está sujeta al IVA en todo caso se basa en que estas operaciones suponen, tal como dispone la letra c) del artículo 5.1 LIVA: *“la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo”*.

Pues bien, si este es el presupuesto fáctico establecido por la norma, en el caso de incumplirse, la operación no puede más que calificarse como no sujeta al IVA y sujeta al ITPO.

Esta asimilación generalizada entre estas operaciones y los arrendamientos, se apoyan en mi opinión en la confusión entre el hecho de que un derecho real tenga una duración temporal, con que la contraprestación entregada, aunque sea en un solo pago, debe prorratearse entre la misma, suponiendo por tanto una obtención de ingreso continuado en el tiempo.

Esto equivale a simplificar la naturaleza jurídica de los derechos reales, que por otro lado goza de mayor precisión, protección registral, y gozan de una enorme tradición en nuestro ordenamiento, hasta el punto de asimilarlos a una especie de arrendamientos encubiertos que quedarían fuera de la LAU, lo cual no es cierto en absoluto. Sin perder de vista que la naturaleza jurídica del arrendamiento ha sido objeto de polémica doctrinal histórica, es decir que sus contornos jurídicos son mucho más indefinidos que los de los derechos reales.

Por último solo destacaré que la causa de esta equiparación tan defectuosa en mi opinión, se encuentra en la inercia existente hacia la tributación por el IVA, que analicé en el epígrafe II.4.2.

Con este punto de partida, y aunque no sea esta la postura general, en mi opinión, el deslinde ITPO-IVA en la constitución y transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre inmuebles, debe establecerse según las siguientes reglas:

-Si se cumplen los requisitos generales (subjctivo, objetivo e intencional) de sujeción al IVA en el propietario del inmueble sobre el que se recae el derecho de goce, la operación quedará sujeta al IVA (y al IAJD si se formaliza en escritura pública) como prestación de servicios, y por tanto, no sujeta al ITPO.

En caso contrario, es decir, si no se cumple alguno de los tres requisitos la operación estaría no sujeta al IVA y sujeta al ITPO, en virtud del artículo 7.1.B) del TRLITPAJD.

-No obstante, en el supuesto de que esté sujeta al IVA, si los derechos se constituyen sobre los inmuebles enumerados en la letra b) del apartado 23º del artículo 20.Uno de la LIVA, con las excepciones previstas en el mismo (me remito al epígrafe anterior en el que los analicé por ser comunes a los arrendamiento de inmuebles), quedarán exentas de este impuesto sin posibilidad de renuncia a la exención, por lo que quedarán sujetas automáticamente al ITPO.

En los supuestos de las excepciones¹⁴¹¹ las operaciones de constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre los bienes a que se refieren las letras a´), b´), c´), e´) y f´)¹⁴¹² del mismo precepto, quedarían sujetas al IVA sin exención y por tanto no sujetas al ITPO.

En consecuencia la constitución o transmisión de derechos reales de goce quedarán, en mi opinión, sujetas al ITPO en dos casos:

-O, porque no se cumpla alguno de los requisitos de sujeción al IVA, siendo el más habitual el subjetivo, es decir, porque el que constituye o transmite el derecho no es empresario o profesional a efectos del IVA, dado que no es correcto en mi opinión, realizar una equiparación absoluta entre el arrendatario y el que constituye o transite un derecho real, salvo que el segundo ceda el derecho con la intención de obtener ingresos continuados en el tiempo.

¹⁴¹¹ Letra h´) de la letra b) del apartado 23º del artículo 20.Uno de la LIVA,

¹⁴¹² “b´) Los arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial.
c´) Los arrendamientos de terrenos para exposiciones o para publicidad.
e´) Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.
f´) Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados, con excepción de los realizados de acuerdo con lo dispuesto en la letra b) anterior”

-O porque estando el hecho imponible sujeto al IVA, el inmueble sobre el que recae el derecho real de goce esté entre los enumerados por la Ley que quedan exentos al IVA sin posibilidad de renunciar a la exención.

Con este esquema básico de tributación indirecta de los derechos reales de goce, voy a referirme a las particularidades que presentan cada uno de ellos, haciendo especial hincapié, por lo interesante de sus matices y por su relevancia económica, al usufructo y al derecho de superficie.

IV.4.2.1.1.-EL USUFRUCTO Y LOS DERECHOS DE USO Y HABITACIÓN

El derecho de usufructo¹⁴¹³ atribuye a su titular el disfrute de un bien, en el sentido más amplio del término, es decir, el derecho a: usar, disfrutar y hacer suyos los frutos y rendimientos del objeto sobre el que se constituye.

Se trata de una institución procedente del Derecho romano, pero plenamente vigente en nuestros días, sin que apenas hayan variado sus contornos jurídicos que se definen esencialmente por su temporalidad y, derivada de la anterior, por la obligación impuesta al usufructuario de que conserve el bien conforme a su naturaleza¹⁴¹⁴ con el fin de que se encuentre en perfecto estado de uso cuando el propietario recupere esta facultad, pudiendo realizar sobre el bien únicamente aquellas modificaciones que el propietario autorice. Quizá el mayor cambio se ha producido en relación con la transmisibilidad del usufructo. Así, en sus orígenes el derecho se configuró como un personalísimo, y, en consecuencia, intransmisible. Y posteriormente este carácter se alteró, hasta llegar a la declaración expresa del artículo 480 del CC reconociendo la facultad del usufructuario de transmitir su derecho, si bien imponiéndole algunas obligaciones. Lo cierto es que, incluso después de este reconocimiento legal de la transmisibilidad del usufructo, no ha sido ésta una cuestión pacífica, lo cual ha dado lugar a una jurisprudencia consolidada del TS¹⁴¹⁵. Esta facultad puede ejercerse durante la duración del derecho de

¹⁴¹³ Regulado en los artículos 467 y ss. del CC

¹⁴¹⁴ Artículo 467 CC

¹⁴¹⁵ En la STS, Sala 1ª, Sección 1ª, de 3 de marzo de 2000, recurso núm. 1089/1995, reclamación núm. 163/2000 (ROJ: STS 1687/2000) se refiere a esta jurisprudencia consolidada en las siguientes SSTs: 22 marzo de 1890, 19 noviembre de 1898, 10 julio de 1903, 14 abril de 1905, 1 octubre de 1919, 5 marzo de 1926, 1 febrero de 1927, 9 de junio 1948, 28 de mayo 1954, 24 de febrero 1959, 19 de enero de 1962, 17 de mayo de 1962, 9 de diciembre de 1970, 14 octubre de

usufructo, al finalizar la cual, se consolida en el nudo propietario o en sus sucesores.

No obstante, esta facultad no suele incluirse el título regulador del usufructo y, cuando se hace, se suele someter al cumplimiento de condiciones, además de los límites legales –el usufructuario que transmite sigue respondiendo del menoscabo que sufra el bien sobre el que recae el derecho por culpa o negligencia del nuevo usufructuario-, de cuya observancia -tal como ha sentado el TS- dependerá la regularidad del negocio en orden a su eficacia y validez¹⁴¹⁶.

En relación con la temporalidad, un derecho de usufructo indefinido supondría un atentado contra el contenido esencial del derecho de propiedad, dado que implicaría que el nudo propietario podría verse privado del derecho a usar y disfrutar su bien de forma indefinida. En consecuencia, la duración de este derecho se encuentra acotada en un máximo de treinta años si el usufructuario es persona jurídica¹⁴¹⁷ y la duración de la vida, si es persona física¹⁴¹⁸.

Esta limitación para personas jurídicas determina que en el caso de que se constituya un usufructo con una duración superior a treinta años o por tiempo indeterminado, fiscalmente se considera en virtud de la regla contenida en el artículo 2.1 del TRLITPAJD¹⁴¹⁹, que el negocio jurídico que se está realizando es, en realidad, una transmisión de plena propiedad sujeta a condición resolutoria, produciéndose en consecuencia dos hechos imposables:

-La transmisión del bien, que tributará por el IVA o por el ITPO en función de las reglas generales de deslinde entre ambos impuestos. En este sentido, aunque la regla que he referido aplicable a supuestos usufructos que exceden el plazo máximo legal, está contenida en la normativa del ITPO, su base es la limitación

1971, 23 de noviembre 1971, 9 de octubre de 1986, 4 de mayo de 1987, y 2 de julio de 1991, entre otras.

¹⁴¹⁶ En las Sentencias del TS, Sala 1ª, Sección 1ª, de 24 de febrero de 1959; 9 de octubre de 1986 recurso núm. (ROJ: STS 7593/1986); 4 de mayo de 1987 (ROJ: STS 8935/1987); y 3 de marzo de 2000, recurso núm. 1089/1995, reclamación núm. 163/2000 (ROJ: STS 1687/2000), se valora la concurrencia de dolo, mala fe o abuso del derecho de usufructo.

¹⁴¹⁷ Artículo 515 CC

¹⁴¹⁸ Artículo 513.1º CC

¹⁴¹⁹ Este precepto dispone que el ITPAJD se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, con independencia de la denominación que las partes le hayan dado. En este caso, las partes pueden haber suscrito un contrato de constitución de usufructo pero el hecho de que la duración pactada sea superior a la permitida por el CC determina que no es realmente ese el negocio jurídico producido.

temporal impuesta en el CC, norma general supletoria de nuestro ordenamiento, por lo que debe interpretarse igualmente válida para el IVA ante el silencio de la normativa de este impuesto al respecto.

-Y la constitución de condición resolutoria, sujeta al IJAD si se cumplen los requisitos del artículo 30.1 y 31.2 del TRLITPAJD, lo cual ocurre en todo caso si el usufructo es sobre bienes inmuebles¹⁴²⁰.

Esta característica determina que los usufructos en general, se definan como temporales o vitalicios. En los primeros, el usufructuario puede ser persona física o jurídica, mientras que en los vitalicios solo pueden ser personas físicas.

Esta distinción ha obligado a determinar reglas especiales para calcular el porcentaje que representa el usufructo respecto del total del bien, y su valor a efectos de su tributación en los diferentes impuestos que sobre él recaen.

Antes de continuar debo precisar que, al hacer el deslinde ITPO-IVA en estos derechos reales, me estoy refiriendo exclusivamente a los usufructos que pueden quedar sujetos a estos dos impuestos, es decir únicamente a aquellos usufructos **convencionales** adquiridos a título **oneroso**, en contraposición a los legales o convencionales adquiridos a título lucrativo que quedan sujetos a otros impuestos¹⁴²¹. Esta precisión puede parecer innecesaria puesto que es la misma que para todas las operaciones objeto de esta tesis excepto para algún caso aislado y derivado de la peculiar naturaleza de algunos procesos urbanísticos, como las expropiaciones o las cesiones obligatorias de suelo, pero creo necesario realizarla dado lo habitual que resultan los usufructos constituidos a título lucrativo, y el hecho de que en la consolidación del dominio no se tributa por el título de la misma sino en función del título de desmembramiento, pudiendo dar lugar a cierta confusión.

¹⁴²⁰ Dado que el artículo 1.280 CC exige la formalización en documento público de los actos y contratos que tengan por objeto la creación, transmisión, modificación o extinción de derechos reales sobre bienes inmuebles.

¹⁴²¹ Así por ejemplo: los usufructos legales mortis causa (como el usufructo viudal) que están sujetos al impuesto sobre sucesiones; o voluntarios a título gratuito, ya sean inter vivos (donación de usufructo), sujetos al impuesto sobre donaciones, o mortis causa (por ejemplo, usufructos constituidos por voluntad del testador sobre el tercio de libre disposición).

Con este punto de partida, en el caso de que el hecho imponible relacionado con el usufructo quedara sujeto al IVA, dado que la base imponible es la contraprestación, sin perjuicio de comprobación de valor, en principio se acepta el valor declarado de la misma. Mientras que si resultara gravado por el ITPO debe acudir a las reglas específicas establecidas en la normativa del impuesto¹⁴²² para ambos tipos de usufructos para determinar la base imponible del impuesto, en caso de que quede sometido a él.

Así el valor del usufructo temporal se reputa proporcional al valor total de los bienes, en razón del 2 por cien por cada período de un año, sin que dicho valor pueda exceder del 70 por cien. Mientras que los usufructos vitalicios, se valoran en el 70 por cien del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de 20 años, minorando, a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 por cien por cada año con el límite mínimo del 10 por cien (a efectos prácticos se obtiene restando a 89 la edad del usufructuario en el momento de constituirse el usufructo, con idénticos límites superior e inferior). Y en el caso de usufructos vitalicios que, a su vez, sean temporales, se hacen los cálculos según las reglas que acabo de enunciar, y de los dos valores que se obtengan (el de considerar que es vitalicio y el de considerar que es temporal) se toma el mayor.

Con esta base, al margen de que el usufructo se extinga, bien por transcurso de su plazo bien por finalizar la vida del usufructuario, produciéndose en estos casos la consolidación del usufructo en la figura del nudo propietario, cabe plantear por tener efectos sobre el conflicto analizado, la posibilidad de que se transmita el mismo.

En este sentido nos encontramos con dos realidades encontradas. De un lado, no cabe más que concluir, a la vista del artículo 480 del CC que tal posibilidad está expresamente permitida por nuestro ordenamiento, pudiendo por tanto transmitirse, a título oneroso, e incluso lucrativo. Con ello, nuestro ordenamiento se apartó de la tradición romana en la que se configuró esta institución que consideraba el usufructo un derecho personalísimo, idea que, a pesar de nuestro CC, sigue instaurada en el subconsciente popular.

¹⁴²² Artículo 10.2.a) del TRLITPAJD y artículo 41 del RITPAJD.

Lo cierto es que frente a este reconocimiento, el usufructuario que transmite su usufructo se enfrenta a una serie de cargas, que tratan de proteger al nudo propietario que no puede oponerse a la misma, teniendo que soportar, en consecuencia, que su bien sea usado (en el sentido más amplio del término dada la naturaleza del usufructo), por un tercero sin su consentimiento a ello.

Así, el usufructuario queda obligado a responder de los daños o menoscabo de valor que sufra el bien por culpa o negligencia de la persona a la que haya transmitido el usufructo. Además el usufructo sigue rigiéndose por su título constitutivo, por lo que, si es temporal se mantienen el plazo que reste hasta su extinción, mientras que si es vitalicio, se extingue al finalizar la vida del cedente y no del nuevo usufructuario.

Estas cargas, en definitiva, provocan que sea una operación muy poco atractiva en general, por lo que cabe concluir que si bien es legalmente posible la transmisión onerosa de un derecho de usufructo, en la práctica no es una operación nada habitual, salvo cuando se transmite al nudo propietario, es decir cuando se consolida el dominio por transmisión.

En relación con la consolidación de dominio, ésta se produce por cualquier título que provoque que vuelvan a concurrir en el mismo sujeto todas las facultades inherentes al pleno dominio (nuda propiedad y usufructo). Por tanto hay diversas causas, opciones y títulos por el que se puede producir el mismo. La principal característica a efectos fiscales de la consolidación es que su tributación se realiza atendiendo al título de desmembramiento y no al de consolidación¹⁴²³. Es decir que si se adquiere un usufructo por ejemplo por compraventa y luego se produce una consolidación del mismo por donación del usufructo al nudo propietario, ésta no tributa como donación (sujeta al impuesto sobre donaciones si el donatario es persona física o el IS si es persona jurídica) sino como compraventa.

En este o en cualquier otro caso en el que la consolidación quede sujeta al ITPO, constituye una excepción dado que en general la extinción de derechos está no sujeta este impuesto. La justificación de esta excepción es que dicha extinción conlleva el acrecimiento de otro derecho (el del nudo propietario) que es lo que

¹⁴²³ Artículo 42 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

realmente se está sometiendo a gravamen. En este caso, hay que destacar las reglas especiales que existen en este impuesto para esta operación que se resumen en las siguientes:

-La base imponible será el resultado de aplicar sobre el valor de los bienes en el momento de la consolidación¹⁴²⁴, el porcentaje por el que se valoró el usufructo en el momento de la desmembración.

-El tipo de gravamen a aplicar será el vigente en el momento de la consolidación.

-Si la consolidación se opera por otro negocio jurídico al que provocó el desmembramiento, se exigirá al nudo propietario la mayor de las liquidaciones entre la que resulte por el ITPO y la correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud se extingue el usufructo.

-Si la consolidación se opera en el usufructuario, pagará éste la liquidación correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud adquiere la nuda propiedad.

-Y si la consolidación se opera en un tercero, adquirente simultáneo de los derechos de usufructo y nuda propiedad, únicamente se liquidará el impuesto correspondiente esta adquisición del pleno dominio, sin que proceda liquidación adicional por consolidación de dominio (dado que sería una doble imposición).

Establecidas estas ideas generales sobre el usufructo, la problemática que envuelve el deslinde ITPO-IVA en este derecho afecta especialmente a los usufructos constituidos sobre terrenos y sobre edificaciones usadas.

¹⁴²⁴ Como curiosidad, al contrario de lo que ocurre en la consolidación de dominio sujetas al impuesto sobre sucesiones en la que la base es el valor del usufructo en el momento del desmembramiento y el tipo es igualmente el vigente en ese momento, diferencia justificada porque se entiende que la transmisión está operando respecto del primer causante y no respecto del usufructuario.

En primer lugar y por vía negativa, en mi opinión debe aplicarse a los usufructos la regla general por la que el no cumplimiento de los tres requisitos de sujeción al IVA determina automáticamente que una constitución o transmisión de un usufructo quede sujeta al ITPO. En mi opinión cuando un sujeto que no tiene la condición de empresario o profesional a efectos del IVA, constituye o transmite un usufructo, esta operación estará sujeta en todo caso al ITPO. Sin embargo, no es esta la solución habilitada en nuestro ordenamiento con base en la equiparación que hace la LIVA entre los arrendamientos y los derechos reales, atendiendo a que su resultado económico es similar, resolviendo los problemas que causa esta calificación en aquellos supuestos manifiestamente improcedentes, por vía de la exención. Ya me he pronunciado sobre mi rechazo a esta postura legislativa, por lo que me remito a mis críticas al respecto.

Asumiendo no obstante la postura legislativa, para definir el deslinde entre el ITPO y el IVA, cualquier constitución de usufructo a título oneroso estará sujeta a IVA, produciéndose la siguiente casuística:

-Una compraventa del usufructo sobre un terreno, estará sujeta al IVA con posibilidad de exención en función del inmueble sobre el que recaiga de conformidad con el apartado 23º del artículo 20.Uno LIVA¹⁴²⁵.

-Una compraventa de usufructo sobre una edificación nueva, es decir, una primera entrega de usufructo, que generalmente también conlleva la de la nuda propiedad a favor de otra persona, estará en todo caso sujeta al IVA por las dos partes en que se ha desmembrado el dominio.

En este sentido hay que tener en cuenta que sea el usufructo temporal o vitalicio, la consolidación posterior del dominio sea por el título que sea (herencia, donación o compraventa) tributa en función del título de desmembramiento, en esta caso por tanto por compraventa. Es decir,

¹⁴²⁵ Sobre la posible aplicación de la exención del apartado 20º en lugar de la del apartado 23º, la primera debe rechazarse, tal como ha destacado el TEAC en sus Resoluciones de 7 de septiembre de 1995 y 9 de julio de 1997, entre otras, dado que la misma se aplica a entregas de terrenos y la constitución de derechos reales se encuentra recogida expresamente en la LIVA en el segundo apartado como prestación de servicios.

poniendo un caso típico: compraventa de una vivienda nueva a su promotor por un padre y un hijo en la que el padre adquiere el usufructo vitalicio y el hijo la nuda propiedad. El padre fallece produciéndose la consolidación del dominio en el hijo que deberá tributar por este no por el impuesto de sucesiones, sino por el ITPO. Aquí no cabe plantear la sujeción al IVA, incluso suponiendo que el padre tuviera arrendado el piso, al no tratarse de una transmisión inter vivos, por lo que queda en todo caso fuera del ámbito del IVA.

La conclusión sería la misma si en lugar de fallecer el padre renuncia al usufructo. Incluso suponiendo que el padre tuviera la condición de empresario o profesional a efectos del IVA, por ejemplo por ser arrendador, si renuncia al usufructo, la consolidación del dominio sigue tributando por compraventa por ser el título de desmembramiento, no sujeto al IVA por haberse realizado sin contraprestación y sujeto al ITPO.

Más dudoso sería el mismo caso anterior si el padre transmite el usufructo al nudo propietario. En este caso si no se cumplen los tres requisitos de sujeción al IVA en la figura del padre-usufructuario y el bien, la consolidación tributaría igual por el ITPO. Pero si se cumplen los requisitos, la consolidación del dominio tributaría igualmente por compraventa, pero se trataría de una segunda entrega, remitiéndome al siguiente punto para concluir sobre la tributación indirecta de este supuesto.

-Una segunda o ulterior transmisión del usufructo

Si el cedente no es empresario a efectos del IVA estará sujeta, en mi opinión, al ITPO y, en caso contrario, estará sujeta a IVA. Al margen de mi opinión, la tributación generalmente aceptada de estas operaciones es que están sujetas al IVA pero exentas cuando recaen sobre un terreno (con cualquier calificación urbanística); o una vivienda. Sin posibilidad de renuncia a la exención, por lo que quedará sujeta al ITPO; Por lo que si recae sobre otro tipo de inmueble (local, nave, etc.) estará sujeto al IVA sin exención.

Este es uno de los casos que más problemas de deslinde causa a los contribuyentes y más expedientes de regularización origina de deslinde ITPO-

IVA entre la Agencia Tributaria estatal y los órganos competentes de las CCAA. La confusión suele producirse cuando dos sujetos que tienen la consideración de empresarios o profesionales poseen uno el usufructo y otro la nuda propiedad de un inmueble, siendo el caso más habitual un terreno o una vivienda o edificio de viviendas afecto por el usufructuario a la actividad de arrendamiento. Posteriormente se transmite el pleno dominio a un tercero también empresario o profesional a efectos del IVA, calificando toda la operación como sujeta pero exenta del IVA por ser segunda o ulterior entrega, con renuncia a la exención e ISP. Esta calificación puede ser errónea por los siguientes motivos:

1º) Respecto al usufructo, la entrega si el usufructo es sobre un terreno o vivienda, está sujeta pero exenta del IVA sin posibilidad de renuncia por lo que estará sujeta al ITPO, siendo el sujeto pasivo el adquirente. En caso de que recayera sobre otro tipo de bien, por ejemplo una nave industrial, entonces la operación estaría sujeta y exenta de IVA pero por ser segunda entrega, es decir por el apartado 22º del artículo 20.Uno LIVA y no por el 23º, es decir, con posibilidad de renuncia a la exención e ISP.

2º) Y respecto a la nuda propiedad, el uso y disfrute de un inmueble sobre el que hay constituido un usufructo corresponde exclusivamente al usufructuario. Por tanto solo este puede arrendarlo o afectarlo a alguna actividad empresarial o profesional. Por tanto, difícilmente el nudo propietario ha podido afectar su nuda propiedad a una actividad económica por lo que la parte de la transmisión que corresponde a la nuda propiedad tampoco podrá dentro del ámbito del IVA, en este caso no por vía de exención, sino directamente por vía de no sujeción, al no cumplirse el requisito objetivo de sujeción a este impuesto. En consecuencia por la parte de la nuda propiedad también la transmisión estaría sujeta al ITPO.

Para terminar me referiré brevemente a los derechos reales de uso y habitación.

El derecho de uso se define por LASARTE como un derecho de “usufructo limitado”¹⁴²⁶ dado que sólo permite a su titular al disfrute de un bien (uso del bien y obtención de frutos) para cubrir las necesidades del titular y su familia. Lo cierto es que el derecho de uso no atribuye una facultad esencial del usufructo, que es el disfrute pleno¹⁴²⁷, lo que ha llevado a

Mientras que el derecho de habitación otorga a su titular el derecho, para sí mismo y su familia, de ocupar y usar la parte de una casa ajena necesaria para cubrir sus necesidades. DÍEZ PICAZO Y GULLÓN lo definen como “una forma de derecho de uso caracterizado por el objeto sobre el que recae.”¹⁴²⁸

No me extenderé demasiado sobre ambas figuras dado que, por un lado, son figuras del pasado de escaso uso en nuestro país¹⁴²⁹, si bien los problemas actuales relacionados con la vivienda, derivados de rupturas de vínculos familiares y de la crisis económica con las enormes dificultades que un sector importante de la población está teniendo para acceder a una vivienda, pueden provocar un aumento de su interés para muchas personas.

Pero, en cualquier caso, no ofrecen especial interés a efectos del deslinde ITPO-IVA, ya que, por su propia naturaleza, van a quedar sometidos en general al ITPO, especialmente en el caso el derecho de habitación que recae siempre sobre viviendas: bien directamente por ser el cedente no empresario a efectos del IVA, que es lo más habitual; o bien, indirectamente, si está sujeta a IVA, pero exenta, sin posibilidad de renuncia, por recaer sobre una vivienda.

Al contrario que el usufructo, el uso y la habitación son derechos personalísimos, y, por tanto, intransmisibles e indisponibles por actos intervivos¹⁴³⁰, y

¹⁴²⁶ LASARTE ÁLVAREZ, C., Curso de Derecho Civil patrimonial, Tecnos, Madrid, 2011, p.281.

¹⁴²⁷ Así DÍEZ-PICAZO y GULLÓN, califican el derecho de uso como: “una especie de pequeño usufructo”. DÍEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L., GULLÓN BALLESTEROS, A., *Sistema de Derecho Civil*, Tecnos, Madrid, 2012, Vol.III (Tomo 2), pp.68 y 69.

¹⁴²⁸ DÍEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L., GULLÓN BALLESTEROS, A., *Sistema de... [op.cit]*, Vol.III (Tomo 2), p.68.

¹⁴²⁹ Salvo en ciertas CCAA en las que son instituciones con elevado arraigo histórico popular por lo que se siguen manteniendo, como en Galicia.

¹⁴³⁰ De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 525 CC los derechos de uso y habitación no

ligados a necesidades esenciales de un núcleo familiar concreto, por lo que no tienen cabida en el IVA.

La única especialidad relevante sobre estos dos derechos se refiere a su valoración a efectos del ITPO, que será el resultado de aplicar las reglas del usufructo, vitalicio o temporal según el caso, sobre el 75 por cien del valor de los bienes sobre los que se hubieran impuesto los derechos, en lugar de sobre el 100 por cien como se hace en el usufructo¹⁴³¹.

IV.4.2.1.2.-EL DERECHO DE SUPERFICIE

IV.4.2.1.2.1.-NATURALEZA JURÍDICA DEL DERECHO DE SUPERFICIE

El derecho de superficie, en su definición más tradicional, permite construir o plantar sobre suelo ajeno, a cambio, en general aunque no obligatoriamente, de un canon, sin necesidad de comprar el terreno sobre el cual se asienta la construcción o plantación, que deberá revertirse al propietario del suelo al finalizar el plazo de vigencia del derecho, durante el cual, el superficiario puede usar y explotar lo construido o plantado.

En su vertiente más moderna, se ha ampliado el ámbito objetivo del derecho, incluyendo también construcciones en el subsuelo y construcciones e instalaciones realizadas sobre edificaciones ya construidas. No hay que perder de vista que, el concepto moderno del derecho de propiedad sobre la tierra queda desglosado entre la propiedad del suelo, y la propiedad sobre el vuelo y el subsuelo, que pueden ser objeto de cesión independiente de la primera, siendo esta última la esencia del derecho de superficie.

Por tanto, hago notar, a efectos prácticos y para no ser reiterativa, que, cuando me refiera a “lo construido”, me estoy refiriendo también a lo instalado o plantado, en definitiva, al contenido de la obligación de hacer que contrae el superficiario, sea ésta cual fuera. En consecuencia, cuando hago referencia a lo

pueden arrendarse ni traspasarse por cualquier clase de título, lo que por tanto excluye también su cesión onerosa o gratuita, salvo por herencia cuando esté previsto en el título constitutivo o en la normativa civil específica de aquellas CCAA que regulan esta figura.

¹⁴³¹ Letra b) del artículo 10.2 del TRLITPAJD.

construido “sobre un terreno/suelo”, debe tenerse en cuenta que el contenido del derecho no siempre recae sobre un terreno, sino que también puede referirse a lo plantado sobre un terreno, o a lo construido o instalado sobre una construcción ya realizada (por ejemplo: una instalación fotovoltaica sobre el tejado de una nave industrial del superficiante, una ampliación de obra nueva sobre un inmueble existente, etc.).

El origen del derecho de superficie tiene su origen en el Derecho romano que, en virtud del principio *superficie solo cedit*, reconocía al propietario del suelo la propiedad por accesión de todo lo que existiera sobre él, incluso aunque lo hubiera construido o realizado un tercero. La institución fue evolucionando desde considerarse un gravamen sobre el suelo impuesto por la voluntad de su propietario, a considerarse un derecho real en sí mismo, objeto, por tanto, de la debida protección tal como reconoció el Código de Justiniano ¹⁴³² que incluso reconocía al superficiario una acción reivindicatoria, la *utilis in rem actio*, en caso de ser privado de su derecho.

Por razones ideológicas, fue omitido por el Código Napoleónico francés, base de numerosos códigos civiles modernos, entre los que se encuentra el español, siendo esta la causa de la deficiente regulación que, en general, presenta este derecho en los Códigos civiles de inspiración francesa.

Tras el fin de las guerras que asolaron Europa en el siglo XX, especialmente la Segunda Guerra Mundial, las necesidades de solucionar el grave problema de escasez de viviendas provocada por la destrucción masiva de numerosos núcleos de población europeos, provocó un nuevo resurgimiento de esta institución.

Lo cierto es que la evolución histórica de este derecho desde su nacimiento en la época romana hasta la actualidad, muestra claramente que su esencia y sus discontinuos resurgimientos siempre han ido asociados a crisis inmobiliarias, al haber demostrado que es una buena herramienta para dinamizar el sector inmobiliario. No es de extrañar por tanto que, tras la reciente crisis inmobiliaria,

¹⁴³² GARCÍA GARRIDO, M.J., *Derecho privado romano*, Ediciones Académicas, Madrid, 2008, pp.370 y 371.

numerosas voces clamen en su favor, si bien su valoración doctrinal y normativa oscila entre los que ven en él una figura del pasado de escasa importancia dado que sus ventajas se pueden conseguir a través de otras figuras más habituales y de contornos más definidos ¹⁴³³; y los que, por contra, lo contemplan como una alternativa a considerar para diversificar y dinamizar el convulso y deteriorado mercado inmobiliario ¹⁴³⁴, como ha ocurrido en otros países y momentos históricos marcados por la crisis inmobiliaria.

Al margen de opiniones doctrinales y la realidad existente en nuestro país, la evidencia empírica disponible sobre el uso de este derecho en Europa¹⁴³⁵, ha demostrado que resulta especialmente útil en momentos de crisis inmobiliarias, presentando importantes ventajas, en términos sobretodo de menor coste económico, frente a otras fórmulas como el arrendamiento, la cesión de suelo a cambio de obra futura, o el propio derecho de propiedad cuando los propietarios están mermados financieramente.

La utilidad de este derecho, en calidad de herramienta al servicio del urbanismo como función pública, se pone de manifiesto en el hecho de que se regule en el Título V del TRLS dedicado a regular la “Función social de la propiedad y gestión del suelo”. Es decir, la configuración de este derecho no se articula como un instrumento de lucro privado para los propietarios del suelo, sino de solución social articulada para hacer frente a los problemas del mercado inmobiliario en un contexto de crisis económica y a las graves repercusiones que los mismos tienen sobre el ejercicio del derecho constitucional de los españoles al acceso a una vivienda digna y sobre la capacidad de los propietarios del suelo, tanto públicos como privados, para edificar sobre él.

¹⁴³³ ALBADALEJO, M., Derecho Civil III, , Vol.II, 1996, pp.218 y ss.

¹⁴³⁴ El TRLS de 2008 realiza una valoración muy positiva sobre la utilidad de este derecho justificando la regulación que hace de él en, por un lado, subsanar la deficiente regulación del mismo que existía en nuestro ordenamiento, y, por otro, *“favorecer su operatividad para facilitar el acceso de los ciudadanos a la vivienda y, con carácter general, diversificar y dinamizar las ofertas en el mercado inmobiliario”*.

¹⁴³⁵ Ejemplos destacables de la enorme utilidad de este derecho en Europa fueron la ejemplar reconstrucción de Alemania tras la Segunda Guerra Mundial, la ciudad suiza de Berna, ciertas construcciones municipales en París, el Palacio de las Naciones Unidas en Ginebra, e incluso en el momento mismo de su nacimiento en la Roma republicana, la justificación del mismo estuvo en la solución al problema de la escasez de viviendas.
Vid., ESPÍLEZ MURCIANO, M.A., “El derecho de superficie y el titular catastral”, *Catastro*, octubre 2009, p.36.

Legislativamente, el derecho de superficie se encuentra mencionado pero no regulado en nuestro CC¹⁴³⁶, y escasamente regulado en la normativa urbanística e hipotecaria¹⁴³⁷.

La primera regulación expresa del mismo se realizó en la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana de 1956, si bien exclusivamente como un derecho constituido por entidades públicas, necesariamente sobre suelo afecto a un plan de ordenación urbana y para la construcción, esencialmente, de viviendas. Esta norma aludía en su Exposición de Motivos a los buenos resultados que el uso de este derecho había tenido en el extranjero, pero no fue hasta la década de los 90¹⁴³⁸ cuando se amplió su ámbito tanto objetivo (para otro tipo de construcciones y no necesariamente sobre suelo incluido en un plan de ordenación), como subjetivo (permitiendo la constitución por particulares). Finalmente fue la LS de 2007 la que sistematizó la normativa sobre este derecho, que fue transcrita sin cambios al vigente TRLS de 2008¹⁴³⁹.

A pesar de ello, no puede decirse que esta subsanación legislativa haya conseguido incentivar, tanto como se pretendía, su mayor utilización en nuestro país, ni tampoco que haya eliminado la polémica que lo envuelve desde sus orígenes.

Precisamente la indefinición y deficiente regulación del derecho de superficie, como se verá a continuación, ha sido tradicionalmente valorada de forma muy negativa por la doctrina civilista¹⁴⁴⁰, por los incontables problemas de índole

¹⁴³⁶ En el artículo 1611 CC simplemente se menciona. En el artículo 1655 CC se ha interpretado tradicionalmente que el derecho de superficie estaba incluido dentro de la expresión “cualesquiera otros gravámenes de naturaleza análoga” que contiene el mismo. Por último, el 353 CC que regula la accesión, establece la base para que pueda existir este derecho independiente del suelo sobre o bajo el que se asienta al reconocer al propietario de un bien el derecho a adquirir por accesión “todo lo que ellos producen, o se les une o incorpora, natural o artificialmente” y, por tanto, también a disponer de ello.

¹⁴³⁷ Exclusivamente se contempla en el artículo 107.5 LH, tras la declaración de nulidad del apartado 1 del artículo 16 RH efectuada por la STS de 31 enero 2001 (RJ 2001\1083).

¹⁴³⁸ Primero en la Ley 8/1990 de 25 de julio sobre Reforma del Régimen Urbanístico y Valoraciones del Suelo y, posteriormente, por el Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio, por el que aprobó el Texto Refundido de la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana.

¹⁴³⁹ Artículo 40 y 41 TRLS. En cambio sí encontramos una regulación previa bastante completa en algunas legislaciones forales como la navarra (Título V de la Ley 1/1973, de 1 de marzo, por la que se aprueba la compilación del Derecho Civil Foral de Navarra) o la catalana (Ley 22/2001, de 31 de diciembre).

¹⁴⁴⁰ Vid. ROCA SASTRE, R., “Ensayo sobre el derecho de superficie”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 392-293, 1961, pp.7 y ss.; DE LOS MOZOS, J.L., *El derecho de superficie en general y en relación con la planificación urbana*, Ministerio de la Vivienda, Secretaría General

práctica, jurídica y política que han provocado, muchos de los cuales persisten en nuestros días, por los siguientes motivos:

-De un lado, hay discrepancia sobre si se trata de un derecho autónomo y sustantivo, separado de la propiedad del suelo o, por el contrario, un derecho subsumido en éste.

Así, están los que opinan que se trata de una excepción o suspensión del principio de accesión del propietario del suelo, tal como se configura en el derecho italiano y, por tanto, el superficiario posee un derecho de propiedad sustantivo sobre lo que construye en suelo ajeno. Es decir, que se trata de un derecho real peculiar que atribuye a un no propietario: por un lado, un auténtico derecho de propiedad (no solamente de uso o explotación) sobre lo construido, instalado o plantado, mientras esté vigente el derecho de superficie; y, por otro, un derecho real de goce sobre la finca propiedad del superficiante¹⁴⁴¹.

Y también esta quienes consideran que se trata de una aplicación de dicho derecho de accesión dado que lo construido por el superficiario va a revertir al propietario del suelo por lo que éste nunca posee la propiedad de lo construido, únicamente el uso y disfrute del mismo durante un tiempo.

-Por otro lado, ni siquiera hay unanimidad doctrinal sobre si existe un único derecho de superficie --tesis unitaria-, o, por el contrario, dos -tesis dualista-. Para los defensores de la tesis unitaria¹⁴⁴², el derecho de superficie es el regulado en la normativa urbanística que complementa, no excluye, la regulación del CC, dado que son normas con el mismo rango formal.

Técnica, Madrid, 1974, pp. 152 y ss.; DE LA IGLESIA MONJE, M., *El derecho de superficie. Aspectos civiles y registrales*, Centro de Estudios Registrales, Madrid, 1996, pp.42 y ss; ALONSO PÉREZ, M.T., *La construcción en finca ajena. Estudio del derecho de superficie y de los derechos de sobre y de subedificación*, Centro de Estudios Registrales, Madrid, 2000, pp.59 y ss; MEZQUITA DEL CACHO, J.L., "El régimen jurídico del derecho de superficie y su actual diversidad aplicativa", *Revista de Derecho Privado*, junio, 2000, pp.443 y ss; LATORRE HERNÁNDEZ, M., "El derecho de superficie en la Ley del suelo 8/2007. Aplicaciones prácticas en relación con la normativa urbanística valenciana", *Revista de Derecho Urbanístico y Medio Ambiente*, julio-agosto 2007, p.897.

¹⁴⁴¹ GUILARTE ZAPATERO, V., *El derecho de superficie*, Aranzadi, Pamplona, 1996, págs. 38 y ss.

¹⁴⁴² ALONSO PÉREZ, M.T., *La construcción en finca ajena. Estudio del derecho de superficie y de los derechos de sobre y de subedificación*, Centro de Estudios Registrales, Madrid, 2000, pp. 103 y 104. GONZÁLEZ PÉREZ, J., *Comentarios a la Ley del Suelo, Ley 8/2007, de 28 de mayo, "Artículo 35"*, vol.II, Thomson-Civitas, Pamplona, 2007., p. 1355.

Por el contrario, la tesis dualista ¹⁴⁴³, que es la que impera desde la promulgación de la LS de 2007, defiende que hay dos modalidades del derecho de superficie que coexisten por tener distinto ámbito: la común o privada regulada en la normativa civil; y la pública regulada por la legislación urbanística. Los defensores de esta tesis se basan en que, dado que la normativa urbanística es una norma de carácter especial incluida en el derecho administrativo, no puede darse a sus normas el alcance general que sí tienen las disposiciones civiles. Esta tesis ha recibido apoyo del TS¹⁴⁴⁴ que ha reconocido la dualidad del derecho de superficie, con base en la distinta naturaleza (pública y privada) de los sujetos que intervienen, su actividad esencial y la finalidad que persiguen. Esta tesis considera que, a pesar de estar contenida en una norma urbanística, la regulación del derecho de superficie es normativa civil, por tanto aplicable a todos los derechos de superficie y, en todo caso, competencia estatal.

Esto no es óbice a que, cuando el derecho de superficie es constituido por particulares, entren en juego de forma la autonomía de la voluntad y la libertad de mercado¹⁴⁴⁵.

Esta interpretación permite la coexistencia de una normativa urbanística estatal (dentro de la cual la regulación del derecho de superficie se considere civil), con normas civiles forales que regulan de forma exhaustiva este derecho, en Navarra¹⁴⁴⁶ y Cataluña¹⁴⁴⁷.

Precisamente esta convivencia de normas de distinto ámbito competencial, unida a la ausencia de regulación expresa de este derecho en

¹⁴⁴³ LACRUZ BERDEJO, J.L., *Elementos de Derecho civil. III. Derechos Reales, Vol.II*, Dykinson, Madrid, 2012, p. 182 a 186.

¹⁴⁴⁴ STS, Sala 1ª, Sección 1ª, de 26 de noviembre de 2002, recurso núm. 1364/1997; reclamación núm. 1110/2002 (ROJ: STS 7880/2002; RJ\2002/9935)

¹⁴⁴⁵ DE SALAS MURILLO, S., "El derecho de superficie en la Ley del Suelo de 2007: una aproximación inicial", *El nuevo régimen del suelo*, Gobierno de Aragón, Departamento de Presidencia, Zaragoza, 2007, pp.334. DE LA IGLESIA MONJE, M.I., "A vueltas con el derecho de superficie, el derecho de elevación, el Reglamento Hipotecario y la Sentencia de 31 de enero de 2001, de la Sala de Contencioso-Administrativa del Tribunal Supremo", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, sept-oct 2001, p. 1848 y ss.

¹⁴⁴⁶ Ley 428 en la Ley 1/1973, de 1 de marzo, por la que se aprueba la compilación del Derecho Civil Foral de Navarra.

¹⁴⁴⁷ Capítulo IV del Título VI de la Ley 5/2006, de 10 de mayo, del Libro Quinto del Código Civil de Cataluña, relativo a los derechos reales. Llegó a regularse en una Ley específica, vigente hasta el 1 de julio de 2006, la Ley 22/2001, de 31 de diciembre, de regulación de los Derechos de Superficie, de Servidumbre y de Adquisición Voluntaria o Preferente.

nuestro CC, ha provocado una importante discusión doctrinal¹⁴⁴⁸ y jurisprudencial sobre la distribución competencial sobre el derecho de superficie entre el Estado y las CCAA. Polémica que hubiera podido evitarse, en mi opinión, incluyendo en nuestro CC una regulación completa del derecho de superficie, tal como se ha hecho en otros países ¹⁴⁴⁹, sin perjuicio de la regulación del mismo realizada por los regímenes forales.

Así, las normas en la que se ha legislado tradicionalmente este derecho, las Leyes del Suelo, son normas urbanísticas. Y el urbanismo es una competencia ampliamente cedida a las CCAA, en virtud del artículo 148.1 de nuestra CE.

Esto provocó en su día, un recurso de inconstitucionalidad por parte de Cataluña por entender que el Estado estaba invadiendo la competencia urbanística, atribuida por nuestra CE a las CCAA. Cuestión resuelta por el TC en la Sentencia 61/1997 en la que, si bien anuló por este motivo varios preceptos del TRLS de 1992, desestimó la cuestión en relación con el derecho de superficie ¹⁴⁵⁰ lo cual fue interpretado por algunos como un respaldo a la tesis unitaria y, en todo caso, como la atribución de carácter civil a las normas contenidas en la normativa urbanística sobre el derecho de superficie, competencia por tanto estatal en virtud del artículo 149.1.8º CE sin perjuicio de los regímenes forales, tal como reconoce el propio TRLS¹⁴⁵¹.

En consecuencia, las relaciones jurídicas en el derecho de superficie se rigen desde ese momento por las siguientes normas y orden, tal como recoge el vigente TRLS¹⁴⁵²: el TRLS (norma marco de derecho urbanístico que coexiste con 17 normativas urbanísticas autonómicas), la normativa civil con carácter

¹⁴⁴⁸ BERCOVITZ RODRIGUEZ CANO, R., "Competencias del Estado y de las Comunidades Autónomas en materia de legislación civil", *Constitución y Derecho Público, Estudios en Homenaje a Santiago Varela*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1995, pp. 17 y ss. RAGEL SANCHEZ, L.F., "Las competencias legislativas en materia de Derecho civil y su deseable reforma constitucional", *Revista de Derecho Privado*, julio-agosto 2005, pp.7 y ss.

¹⁴⁴⁹ El derecho de superficie se regula específicamente por ejemplo: en Alemania, en el Libro III del CC alemán (Bürgerliches Gesetzbuch o BGB) dedicado al Derecho de bienes (Sachenrecht); en Suiza, en la Parte IV del Código Civil suizo (Schweizerische Zivilgesetzbuch, o ZGB); en Italia, en el Libro Terzo del Código Civil italiano (Código civile), dedicado a la propiedad (Della Proprietà) dedica los artículos 952 a 956 al derecho de superficie; en Perú, en el Libro V del CC, artículos 1030 a 1034; o en Argentina donde se reconoce únicamente el derecho de superficie forestal en el Libro Tercero del Código Civil de la República de Argentina.

¹⁴⁵⁰ La STC 61/1997 (RTC\1997\61) reconoció el derecho de superficie como institución civil y declaró la constitucionalidad de los artículos 287.2, 288.2 y 3 y 289 TRLS de 1992.

¹⁴⁵¹ Disposición final primera.5 TRLS de 2008.

¹⁴⁵² Artículo 35.4 TRLS

supletorio, y el título constitutivo del derecho (pactos privados entre las partes) en cuanto no se oponga a las anteriores.

Pero esta cuestión plantea a su vez otro debate, el de si las CCAA a las que el artículo 149.1.8 CE ha atribuido competencia legislativa civil, pero no tienen normas civiles específicas sobre el derecho de superficie pueden entrar a regularlo o deben acatar el TRLS. En concreto son las CCAA de Aragón, Baleares, País Vasco, Galicia y Comunidad Valenciana.

En este sentido, el TC ha realizado una interpretación intermedia de esta habilitación, entendiendo que se refiere al Derecho foral en su conjunto y no a instituciones concretas como pueda ser el derecho de superficie. Pero tampoco es una habilitación amplia, sino que exige que exista “conexión suficiente”¹⁴⁵³ entre lo no regulado y lo ya regulado en sus normativas propias. Y, en este sentido, con base en las normativas de estas CCAA puede concluirse en sentido afirmativo que todas ellas, excepto la Comunidad Valenciana, podrían regular el derecho de superficie puesto que de una u otra forma han regulado los derechos reales¹⁴⁵⁴.

Y, por último, para terminar de complicar el debate competencial sobre el derecho de superficie, en aquellas CCAA que lo han regulado civilmente, (Navarra y Cataluña), dicha normativa civil coexiste con una normativa urbanística¹⁴⁵⁵ sobre el mismo derecho. Y, en el caso de Navarra, existen

¹⁴⁵³ Por ejemplo que no hayan regulado el derecho de superficie pero si tengan regulación sobre derechos reales.

¹⁴⁵⁴ En Aragón el Libro IV del Decreto legislativo 1/2011, de 22 de marzo, del Gobierno de Aragón, por el que se aprobó el Código del Derecho Foral de Aragón, regula el “Derecho patrimonial”. En el País Vasco, la Ley 3/1992, de 1 de julio, del Parlamento Vasco, del Derecho Civil Foral del País Vasco, regula algunos derechos forales (la saca foral y la servidumbre). En Baleares, el Decreto Legislativo 79/1990, de 6 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Compilación del Derecho Civil de las Islas Baleares, regula en los Títulos III de los Libros I, II y III los derechos reales en, respectivamente, Mallorca, Menorca e Ibiza y Formentera. En Galicia, la Ley 2/2006, de 14 de junio, de derecho civil de Galicia, dedica su Título VI a los derechos reales conectados con las especiales características de la propiedad rural en esta CCAA.

En cambio, en la Comunidad Valenciana, si bien en su Estatuto de Autonomía recoge la voluntad de desarrollar un Derecho Civil Foral Valenciano a partir de la recuperación de los contenidos correspondientes de los Fueros del histórico Reino de Valencia, hasta el momento la única regulación que se ha hecho es la de la Ley 10/2007, de 20 de marzo, de la Generalitat, de Régimen Económico Matrimonial Valenciano, que inaplica las normas del Código Civil en materia de régimen económico del matrimonio. En consecuencia, esta CCAA no contiene ninguna regulación foral de derechos reales por lo que, de momento, no podría regular el derecho de superficie.

¹⁴⁵⁵ En Navarra la Ley Foral 35/2002, de 20 de diciembre, de Ordenación del Territorio y

diferencias significativas entre ambas, siendo quizá la más llamativa la relacionada con el valor de la inscripción registral del derecho.

Así, el TRLS, tras la nulidad de la normativa hipotecaria que regulaba el derecho¹⁴⁵⁶, establece una característica del derecho de superficie que es especialmente relevante a efectos de su tributación: la exigencia de escritura pública e inscripción registral para su constitución. Es decir, la inscripción del derecho es constitutiva del mismo, siendo una excepción dentro de nuestro ordenamiento jurídico, que se justifica en la necesidad de proteger tanto al tercero de buena fe interesado en adquirir la finca gravada, como del propio superficiario que puede oponer su derecho erga omnes.

El problema en este caso surge, por un lado, en tanto existen normativas forales que, de forma expresa, mantienen un criterio distinto. Así en la normativa civil de Navarra, el derecho de superficie no está sujeto al requisito de inscripción registral constitutiva y su duración es indefinida salvo que se indique expresamente un plazo y, por contra, su normativa urbanística exige a la Administración superficiante la inscripción registral de documento público para que se entienda constituido el derecho, al que además sujeta a una duración máxima de 75 años.

Mientras que en Cataluña¹⁴⁵⁷ la norma civil solo exige que el derecho de superficie conste por escrito, exigiéndose escritura pública únicamente cuando el derecho atribuya al superficiario legitimación para realizar construcciones o plantaciones futuras. Mientras que su normativa urbanística, al contrario que la de Navarra y de forma más acertada, se ha limitado a regular aspectos administrativos del derecho de superficie, dejando la configuración sustantiva del mismo a la normativa foral civil.

Debemos concluir en este sentido que, partiendo de la tesis unitaria, existiría incompatibilidad entre estas normas urbanísticas y civiles forales y la Ley del Suelo estatal. Precisamente esta es otra de las cuestiones que alegan los defensores de la tesis dualista a su favor: solo considerando que existen dos

Urbanismo (vigente hasta el 16 de Junio de 2015) y en Cataluña el Decreto Legislativo 1/2010, de 3 de agosto, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de urbanismo

¹⁴⁵⁶ El apartado 1 del artículo 16.1 RH fue declarado nulo por el TS en su Sentencia, de la Sala 3ª, Sección 6ª, de 31 enero de 2001, recurso núm. 507/1998 (ROJ: STS 571/2001; RJ\2001\1083) en cuanto que fue redactado por el RD 1867/1998, por considerarlo contrario a la Ley.

¹⁴⁵⁷ Artículo 3 de la Ley 22/2001

derechos de superficie, uno en el ámbito privado y otro público, pueden coexistir estas diferencias, de otra forma irreconciliables, en la determinación de las formalidades necesarias para que se considere válido y legalmente constituido un derecho de superficie.

Para terminar con la problemática relacionada con el requisito de la inscripción registral, en torno a este derecho existen supuestos muy novedosos, que han planteado dudas en algunos Registros de la propiedad, por ejemplo, en el ámbito de las energías renovables, hasta el punto de que se ha denegado la inscripción del derecho por considerarlo no inscribible. En este sentido, la DGRN ha resuelto en contra de tales denegaciones ¹⁴⁵⁸.

-Por último, ni siquiera hay unanimidad sobre la cuestión de si el derecho de superficie es siempre oneroso, o también puede ser gratuito. Nada impide que pueda constituirse este derecho por ambos títulos, pero un sector doctrinal defiende que, por su propia esencia, siempre tiene carácter oneroso ya que, incluso aunque no se pacte canon ni contraprestación alguna, la reversión obligatoria y automática de lo construido al propietario del suelo al finalizar el plazo del derecho implica inevitablemente su onerosidad.

Sin perder de vista todas estas discrepancias y polémicas, resulta esencial a efectos del deslinde entre el ITPO y el IVA en los derechos de superficie, identificar el contenido de los derechos y obligaciones que contraen superficiante y superficiario, porque de ellos se extraerá el cumplimiento de los requisitos de sujeción al IVA. Con esta premisa, el TRLS atribuye al **superficiario** las siguientes **facultades**:

1ª) Construir o edificar. A este respecto hay que tener en cuenta que el derecho de superficie da lugar a titularidad catastral ¹⁴⁵⁹ y devengo del IBI.

¹⁴⁵⁸ La Resolución de fecha 15 de febrero de 2012, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, por la que se acuerda dejar sin efecto la calificación negativa a inscribir un derecho de superficie para instalar y explotar unas instalaciones solares fotovoltaicas sobre la cubierta de unas naves industriales, acordando por tanto su inscripción que el Registrador de la Propiedad había denegado.

¹⁴⁵⁹ Artículo 9 TRLCI

2ª) Transmitir su derecho de superficie.

3ª) Dividir horizontalmente lo construido, así como gravar y transmitir las fincas independientes resultantes durante el plazo del derecho sin necesidad de recabar consentimiento del propietario del suelo. También puede hipotecar el derecho de superficie.

Las principales ventajas para el superficiario son: puede construir y disfrutar y explotar lo construido, durante un plazo elevado, e incluso venderlo, sin tener que adquirir el suelo; puede gravar su derecho (con hipoteca, prenda, etc.); y está sujeto a menos obligaciones que las alternativas, por ejemplo, en comparación con el arrendamiento, no está sujeto a las obligaciones de depósito de fianzas, ni al sometimiento supletorio de la LAU, etc.

Mientras que el **propietario del suelo** que constituye el derecho de superficie tiene las siguientes **facultades**:

1ª) Transmitir y gravar su derecho de propiedad (del suelo) de forma separada, sin necesidad de recabar el consentimiento del superficiario.

2ª) Establecer en el título constitutivo del derecho de superficie, derechos de tanteo, retracto y retroventa a su favor.

3ª) Cobrar el precio o contraprestación pactada, entre las que el TRLS enumera: una suma alzada, un canon periódico, la adjudicación de viviendas o locales o la adjudicación de derechos de arrendamiento de unos u otros a favor del propietario del suelo

4ª) Y obtener la reversión a su patrimonio de lo construido sobre su suelo, al extinguirse el derecho, bien por finalizar su plazo de vigencia, siendo este como máximo de 99 años, bien por transcurso del plazo pactado por las partes para la construcción sin que se haya completado la misma.

La extinción del derecho de superficie provoca, como afirman DÍEZ-PICAZO y GULLÓN, la activación automática del principio de accesión que recupera toda su virtualidad, recuperando el dominus soli la propiedad sobre lo construido, sin

necesidad de tradición de la cosa¹⁴⁶⁰.

En principio, los elementos plazo y reversión de lo construido, sí son esenciales y definatorios del derecho de superficie. No obstante, como hemos visto, el primero presenta excepciones en ciertas regulaciones en las que se admite que no tenga plazo, lo cual, en mi opinión, desdibuja los contornos del derecho, introduciendo innecesariamente problemas de deslinde con otras figuras similares generando una inseguridad jurídica evitable.

Lo que sí parece innegable en relación con el plazo es que el mismo debe ser elevado, garantizando el uso y explotación efectivos por parte del superficiario. Así, una constitución de derecho de superficie en la que al poco tiempo de construir se produzca la reversión de lo construido al superficiante, puede considerarse, tal como ha sentado el TEAC¹⁴⁶¹, una simulación de negocio jurídico, puesto que lo que en realidad se está realizando es una ejecución de obra.

Y, en relación con la reversión, la jurisprudencia del TEAC¹⁴⁶² contempla que la misma se produzca incluso, no como contraprestación del derecho de superficie sino a cambio de su valor que deberá ser pagado por el superficiante, es decir, como una entrega sustantiva.

En principio, la reversión no lleva asociado coste alguno para el propietario, aunque cabe pacto en contra de las partes, es decir, no tiene obligación alguna de indemnizar al superficiario, si bien sí es usual que se pacten normas de liquidación en orden a que ninguna de las partes resulte perjudicada, por ejemplo para el propietario tiene que demoler lo construido.

Inevitablemente, la extinción del derecho de superficie arrastra a todos los derechos que el superficiario hubiera constituido sobre lo edificado o construido, con la única excepción de que la causa sea el ejercicio de los derechos de tanteo y retracto por el propietario del suelo sobre el propio derecho de superficie antes de finalizar su vigencia. En este caso, continuarían vigentes los derechos suscritos por

¹⁴⁶⁰ DÍEZ-PICAZO, L., GULLÓN BALLESTEROS, A., *Sistema de Derecho Civil*, Tecnos, Madrid, 2012, Vol.III, pp.127 y 128.

¹⁴⁶¹ La Resolución del TEAC de 16 de marzo de 2005 califica de simulación la constitución de un derecho de superficie atendiendo a la corta duración del mismo, unido a la existencia de vinculación entre las partes y desequilibrio entre las contraprestaciones pactadas.

¹⁴⁶² Resolución del TEAC de 5 de junio de 2002

el superficiario sobre lo edificado o construido, hasta que finalice el plazo del derecho y se extinga el mismo.

En conclusión, el derecho de superficie es una institución jurídica de enorme raigambre en nuestro ordenamiento pero de uso ciertamente residual, especialmente en el ámbito privado, en mi opinión debido más a la mentalidad social que a posibles inconvenientes de su uso. En nuestro país, tras la promulgación del TRLS, lo cierto es que está siendo una opción bastante utilizada en dos ámbitos:

-Por algunas Administraciones públicas, sobretodo de ámbito municipal, tanto en calidad de cedentes como de superficiarios, y tanto como sujetos de derecho público como para la realización de actividades consideradas empresariales a efectos fiscales lo cual, como se verá, tiene importantes consecuencias sobre la tributación indirecta de las operaciones relacionadas con este derecho;

-Y en el ámbito privado, destaca el uso que se está haciendo de esta figura para explotaciones de energías renovables (plantas solares fotovoltaicas, parques eólicos, etc.) por las ventajas que presenta frente a otras alternativas como el arrendamiento¹⁴⁶³.

IV.4.2.1.2.2.-DESLINDE ITPO-IVA EN LAS OPERACIONES RELACIONADAS CON EL DERECHO DE SUPERFICIE

Desde el punto de vista fiscal, los hechos imponibles relacionados con el derecho de superficie que se ven afectados por el conflicto ITPO-IVA son esencialmente tres: su constitución, su transmisión y la reversión al extinguirse el derecho.

La compatibilidad entre ambos impuestos en relación con el derecho de superficie se contempla expresamente en la excepción del artículo 7.5 TRLITPAJD, si bien hay que anticipar que la inmensa mayoría de los derechos de superficie van a

¹⁴⁶³ No es necesario depositar la fianza, ni el contrato queda sujeto a la LAU, etc.

quedar sujetos al IVA por los motivos que explico a continuación, si bien, en ambos casos, existe una interesante problemática relacionada con el devengo y la base imponible.

Antes de entrar a analizar la tributación de estas operaciones, hay que tener en cuenta que mientras que la prestación del superficiante es en general única: otorga un derecho a construir, plantar o instalar sobre un terreno o construcción de su propiedad (aunque se pueden pactar otras adicionales), la contraprestación de éste presenta una enorme casuística: puede haber canon periódico o no, pueden establecerse obligaciones accesorias (como por ejemplo: el arrendamiento, incluso al propio superficiante; opciones de compra, incluso recíprocas, de la parcela para la superficiario y de lo construido para el superficiante; etc.) a lo largo de la vida del derecho; y, si bien la obligación de reversión sí es un elemento que debe aparecer siempre, no siempre lo revertido tiene algún valor e incluso puede acarrear costes al superficiante, siendo habitual que en el título constitutivo se pacte entre las partes acerca de los mismos.

a) Fiscalidad indirecta en la constitución del derecho de superficie

En relación con la constitución del derecho de superficie, en mi opinión si los superficiantes no tienen la consideración de empresarios o profesionales a efectos del IVA, nos encontramos ante una transmisión patrimonial onerosa sujeta al ITPO, en aplicación de la regla prevista en el artículo 7.B) TRLITPAJD, cualquiera que sea la contraprestación pactada. La sujeción de la constitución de derechos reales está expresamente contemplada en el artículo 10.1.B del mismo texto legal.

En caso contrario, estará sujeta al IVA y, en este caso, es importante destacar que el derecho de superficie no se califica a efectos del IVA como una entrega de bienes sino como una prestación de servicios, de conformidad con el apartado 3º del artículo 11 LIVA¹⁴⁶⁴.

Ahora bien, especialmente cuando se pacta como contraprestación un canon periódico, no es este el criterio judicial ni administrativo, ni tampoco el seguido

¹⁴⁶⁴

Se considerarán prestaciones de servicios "Las cesiones del uso o disfrute de bienes"

mayoritariamente por la doctrina¹⁴⁶⁵. Así, cuando no se pacte canon sino únicamente reversión de lo construido al finalizar el plazo del derecho, la sujeción al IVA de la constitución dependería, en mi opinión, del cumplimiento de los requisitos subjetivo y objetivos (condición de empresario o profesional del superficiante y afección del inmueble a actividad empresarial).

En cambio, la jurisprudencia¹⁴⁶⁶ y la doctrina de la DGT ha sentado de forma reiterada ¹⁴⁶⁷ como criterio general que, cuando se pacta canon periódico, todo superficiante tiene la consideración de empresario a efectos del IVA, en aplicación del artículo 5.Uno.c) LIVA, dado que se trata de una prestación de servicios que supone la explotación de un bien corporal con la finalidad de obtener ingresos continuados en el tiempo. Y, dado que dicho precepto se refiere expresamente a los arrendadores, por asimilación se entiende que también a los superficiantes¹⁴⁶⁸.

No comparto en absoluto esta opinión, ya que el pago de canon o cualquier otra contraprestación periódica al superficiante, es simplemente el pago fraccionado del precio del derecho constituido, junto con la parte no dineraria compuesta por el valor de lo que se obliga a revertir. En este sentido RODRÍGUEZ MÁRQUEZ¹⁴⁶⁹ apunta a “la interpretación excesivamente amplia del artículo 5Uno,c) de la LIVA” que lleva a concluir la sujeción general al IVA de los derechos de superficie. Y en esta línea, el autor destaca que para que el derecho de superficie quede sujeto al IVA los ingresos continuados deben derivarse de la constitución del mismo y no de la actividad que se vaya a desarrollar por el superficiario, admitiendo, por tanto, que estos derechos pueden quedar sujetos al ITPO.

En mi opinión debe distinguirse el hecho de que el superficiante reciba el precio del derecho de superficie en forma fraccionada no le convierte en mi opinión

¹⁴⁶⁵ JAUMANDREU PATXOT, A.: “La constitución el derecho de superficie y el Impuesto sobre el Valor Añadido”, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, núms. 7-8, 2005, p. 3.

¹⁴⁶⁶ Sentencia del TSJ de Castilla La Mancha, de 7 de enero de 2000 (JT\2000\224)

¹⁴⁶⁷ Resoluciones de 8 de julio de 1998, 9 de diciembre de 1998, V0206-11 de 1 de febrero de 2011, V1293-13 de 17 de abril, V2545-13 de 29 de julio, V0758-14, de 19 de marzo, o V2199-14 de 7 de agosto.

¹⁴⁶⁸ De hecho, no existe una sola contestación vinculante de la DGT en los últimos 20 años en la que se concluya la sujeción de la constitución del derecho de superficie al ITPO, de hecho ni se pronuncia al respecto del deslinde entre ambos impuestos. Solo en alguna contestación no vinculante a alguna Consulta como la núm. 0545-98, de 7 de abril, se concluye la no sujeción al IVA de la constitución de un derecho de superficie.

¹⁴⁶⁹ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., El Impuesto sobre el Valor Añadido en las Operaciones Inmobiliarias, Aranzadi, Pamplona, 2002, p. 156.

automáticamente en empresario a efectos del IVA como defiende la DGT, porque de considerarlo así nos encontraríamos con la paradoja de que la misma operación con los mismos intervinientes, si el canon se paga fraccionado se sujeta a IVA en todo caso, pero si el mismo canon se paga todo de una vez podría quedar fuera del IVA si el superficiante no se considera sujeto pasivo del IVA o no tiene afecto el bien a una actividad empresarial, porque ya no se trataría de un ingreso continuado.

Y tampoco el hecho de que el superficiario sí tenga la consideración de sujeto pasivo del IVA y explote lo que ha construido, plantado o instalado, como es habitual, por sí mismo o mediante cesión a terceros, sirve para calificar la constitución del derecho como sujeta al IVA siempre y no sujeta al ITPO, puesto que tal condición debe recaer en el transmitente para calificar la sujeción a este impuesto, no en el adquirente.

En defensa de mi argumento retomo el hecho de que la principal regulación existente en nuestro país del derecho se incluye en un título del TRLS dedicado a regular la “Función social de la propiedad y gestión del suelo”. Es decir, que la configuración legal de este derecho, al menos en el ámbito urbanístico público, se enmarca en la idea de que el uso del suelo debe estar al servicio de los intereses generales, no del lucro de los propietarios.

En mi opinión, hay numerosos supuestos cuanto menos dudosos como los siguientes ejemplos que planteo. En primer lugar, la consulta V1293-13 de 17 de abril plantea el siguiente supuesto: un Ayuntamiento constituía un derecho de superficie para la construcción de un centro de culto, a cambio de un canon periódico y reversión de lo construido después de su uso por el superficiario durante un período elevado. En este caso, el superficiante es un ente público que en esta operación, en mi opinión no está actuando como empresario sino que cede un solar por motivos de utilidad social para que una entidad realice una actividad no sujeta al impuesto (culto religioso). La DGT planteó toda la contestación en relación con el IVA, sin tener en cuenta que ni superficiante ni superficiario tenían actividad empresarial, es decir, simplemente con base en la naturaleza esencialmente mercantil del IVA en mi opinión no tiene ningún sentido enmarcar esta operación dentro del ámbito de este impuesto puesto que no se cumplen ni el requisito subjetivo ni el objetivo de sujeción a este impuesto. El hecho de que perciba la

contraprestación fraccionada en forma de canon, no convierte en mi opinión al Ayuntamiento en empresario porque se trata de una cesión de un bien para uso no sujeto al IVA (culto religioso). En mi opinión la constitución del derecho de superficie estaría sujeta al ITPO así como la reversión posterior de lo construido. En caso contrario, nos encontramos con que, dado que el superficiario (y promotor) va a usar lo construido durante más de dos años y no va a ser el adquirente del bien, sino el superficiante, la reversión sería una segunda entrega, sujeta y exenta del IVA sin que en principio el Ayuntamiento pudiera renunciar a la exención salvo que afecte el inmueble a una actividad empresarial. Ahora bien, como digo, no es esta la interpretación de la DGT que considera al Ayuntamiento sujeto pasivo del IVA en este caso al percibir ingresos periódicos derivados de la cesión del derecho a construir y usar lo construido. En el momento de la reversión el centro de culto al Ayuntamiento, aunque la DGT no se pronuncia al respecto, se trataría en mi opinión, de una operación no sujeta al IVA en ningún caso, sino al ITPO dado que o bien debe considerarse que el transmitente no tiene la consideración de sujeto pasivo del IVA, o bien si se le considera promotor inmobiliario del centro de culto, al haberlo utilizado más de dos años antes de su cesión, y no ser el adquirente, se trataría de una segunda entrega exenta del IVA sin que, en principio, se pueda renunciar a la exención, salvo que el Ayuntamiento lo afecte a una actividad empresarial.

Siguiendo con los ejemplos, planteo el siguiente: la constitución de un derecho de superficie por el propietario de un terreno para realizar una plantación agrícola sobre un terreno no explotado por su propietario sin canon periódico, solo obligación de revertir lo plantado al finalizar el derecho. Incluso ciñéndome al criterio de la DGT, en mi opinión esta constitución quedaría fuera del ámbito del IVA y dentro del ITPO.

Por último planteo la constitución de un derecho de superficie por un particular propietario de suelo a favor de una empresa pública cuya actividad se considere no sujeta a IVA por ser de interés público¹⁴⁷⁰, operación que, en mi

¹⁴⁷⁰ Como la EPSAR (Entidad Pública de Saneamiento de Aguas Residuales de la Comunidad Valenciana), empresa pública de la Generalitat Valenciana, por poner tan solo un ejemplo de los muchos que hay en nuestro país.

opinión quedaría sujeta al ITPO y no al IVA. No sería la misma conclusión cuando la actividad de la entidad superficiaria, aunque sea pública, esté sujeta pero exenta de IVA ya que, en este caso, la constitución del derecho de superficie estaría dentro del ámbito del IVA y fuera del ITPO, tal como ha establecido la DGT¹⁴⁷¹.

Al margen de esta polémica, partiendo de la sujeción al IVA como supuesto más habitual, cabe analizar si la constitución puede quedar exenta de este impuesto en aplicación de apartado 23º del artículo 20.Uno LIVA y, en consecuencia sujeta al ITPO. La respuesta es claramente negativa dado que el propio precepto, aunque declara exentos la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute sobre determinados bienes¹⁴⁷², excluye expresamente de la exención la constitución o transmisión de derechos reales de superficie.

Por consiguiente la constitución de un derecho de superficie quedará sujeta al IVA (sin posibilidad de exención) con carácter general según la DGT, por la consideración de empresario del superficiante y la calificación empresarial de su actividad. Si bien, tal como defiende, si no concurre que el superficiante tenga la consideración de sujeto pasivo del IVA y realice habitualmente actividades empresariales, la constitución quedaría sujeta al ITPO al estar no sujeta al IVA.

En relación con el **devengo** del impuesto correspondiente, éste varía en función de: en primer lugar, si la constitución del derecho de superficie está sujeta al ITPO o al IVA; y en segundo lugar, si se considera que es una operación de tracto sucesivo o único.

En caso de sujeción al ITPO se trata en mi opinión, inevitablemente de una operación de tracto único, por lo que el devengo se produciría, de conformidad con el artículo 49 TRLITPAJD, el día en que se constituya el derecho, teniendo en cuenta que el sujeto pasivo es el superficiario por ser el adquirente del derecho.

Como la inscripción es constitutiva, al menos en la mayor parte del territorio nacional, el devengo del ITPO se produciría en el momento de la inscripción en el Registro de la propiedad correspondiente. No obstante, como tal inscripción no se

¹⁴⁷¹ Resolución de la DGT V0024-98 de 21 de septiembre.
¹⁴⁷² Letra j') apartado 23º del artículo 20.Uno LIVA.

realiza sin haber presentado primero en la oficina liquidadora correspondiente el documento de constitución, primero tiene que efectuarse dicha presentación pero sin ingreso del impuesto, al estar sometido a condición suspensiva en aplicación del artículo 2.2 TRLITPAJD. Y posteriormente, cuando se produzca la inscripción se presentaría una instancia acreditando tal circunstancia junto con la autoliquidación a ingresar del ITPO devengado.

En los territorios donde no se exige este requisito constitutivo, el devengo se producirá en la fecha de formalización de la constitución del derecho, para determinar la cual hay que estar a las normas generales civiles al respecto, en función del tipo de documento.

Me remito al epígrafe II.1.3, en el que analizo la fecha de los documentos comprensivos de los hechos imponibles sujetos al ITPO.

En caso de que la operación quede sujeta al IVA, la jurisprudencia mantuvo en el pasado el criterio de tracto único ¹⁴⁷³, según el cual el IVA se devenga íntegramente en el momento de la inscripción de la constitución del derecho de superficie sobre el total del canon más el valor de lo que ha de revertirse al finalizar el derecho. Por tanto, en este caso, el superficiante como sujeto pasivo del IVA emitía una factura en el momento de la constitución repercutiendo el IVA devengado por el valor del derecho de superficie. Y el pago del canon periódico no devengaba IVA de conformidad con el artículo 7.12º LIVA, al tratarse de meras entregas de dinero a título de contraprestación.

Pero, a raíz de varios fallos del TS ¹⁴⁷⁴ en el que considera estas operaciones de tracto sucesivo, tanto el TEAC ¹⁴⁷⁵ como la DGT ¹⁴⁷⁶ han seguido este mismo criterio, por tratarse de una prestación de servicios, por lo que dictaminan que el devengo se produce, de forma análoga al arrendamiento, a medida que se devengan las contraprestaciones, es decir : en el caso de que haya canon, por la parte del canon el IVA se devenga en cada pago del mismo, con base en la regla del

¹⁴⁷³ Por ejemplo el TEAC en su Resolución de 16 de marzo de 2005, o la DGT en su Resolución vinculante de 8 de julio de 1998

¹⁴⁷⁴ STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 13 de abril de 2011, recurso núm. 1107/2006 (ROJ: STS 2651/2011); y de 19 de octubre de 2011, recurso núm. 3949/2007 (ROJ: STS 6880/2011).

¹⁴⁷⁵ Resolución TEAC de 18 de julio de 2013.

¹⁴⁷⁶ A partir de las Resoluciones de la DGT de 21 de diciembre de 2000 y V0012-01 de 10 de enero y mantenido desde entonces: Resoluciones de la DGT V2083-05 de 17 de octubre, V0355-06 de 1 de marzo, V1178-06 de 16 de junio, V0758-14, de 19 de marzo, V2199-14 de 7 de agosto.

artículo 75.Dos LIVA ; y por la parte de la contraprestación consistente en la reversión del bien, en aplicación de la regla del apartado 7 del artículo 75.Uno LIVA para prestaciones no dinerarias, si la obligación de revertir concurre con pago de canon, se imputará en el momento en el que se pague el canon, la parte proporcional del valor de lo que se va a revertir; y, si no hay canon, es decir, la única contraprestación del derecho de superficie es la reversión, se devengará el IVA “el 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha”.

En este último caso no obstante, hay que tener en cuenta la alteración en esta regla que tienen los pactos de opción de compra, tanto a favor del superficiante como del superficiario. En el primer caso, la firma de una cláusula de arrendamiento-venta a favor del superficiante, es decir, cualquier pacto que implique que, una vez efectuada la construcción, éste va a arrendar con cualquier modalidad de arrendamiento-venta, es criterio reiterado de la DGT ¹⁴⁷⁷, que en la firma del contrato de arrendamiento se devenga íntegramente lo que reste de la parte de la contraprestación constituida por el valor de reversión de lo construido, dado que es en este momento y no al finalizar el derecho de superficie cuando se está poniendo el bien en posesión del arrendatario-propietario-superficiante. Y el hecho de que la duración del contrato de arrendamiento-venta sea inferior al del derecho de superficie no afecta a esta conclusión, es decir, sigue considerándose la firma de este contrato como una entrega de bienes, sin perjuicio de que si finalmente no se ejercita la cláusula de adquisición, se modifique tal conclusión.

En el segundo caso, es decir, pactos que permitan al superficiario adquirir la porción de suelo correspondiente al vuelo que está disfrutando o explotando, el devengo se produce de acuerdo con el artículo 75 LIVA, cuando se otorgue la escritura pública de compraventa, salvo que de dicha escritura se deduzca lo contrario. Y en caso de que se hubieran efectuado pagos a cuenta anteriores al otorgamiento de la escritura pública de compraventa, el IVA se devengará en el

¹⁴⁷⁷ Resoluciones de la DGT V2516-08, de 13 de diciembre, V1788-10, de 2 de agosto y V2495-11, de 19 de octubre, V2218-12 de 19 de noviembre.

momento de los cobros.

En otro orden, no hay que olvidar que si la operación queda sujeta al IVA, también quedaría sujeta al IAJD que se devengaría íntegramente en la fecha de la escritura pública de constitución del derecho de superficie.

Otra cuestión muy interesante relativa con los derechos de superficie es la determinación de la base imponible, ya que la naturaleza futura y parcialmente no dineraria de las contraprestaciones más usuales, provocan problemas a la hora de cuantificarla, teniendo en cuenta que son tres impuestos afectados por este problema: el IVA, el IAJD y el ITPO.

A efectos del ITPAJD, la base imponible será la mayor entre el valor de mercado del derecho de superficie (sumatorio de canon total capitalizado según criterios financieros); y la suma de los cánones a percibir más el valor de mercado de las instalaciones objeto de reversión (suma aritmética del canon total pactado, sin capitalizar, más el valor de la construcción que revertirá al finalizar el derecho). Y, en ambos casos, existen dificultades para su determinación debiendo acudir a las reglas del artículo 80 LIVA.

Así, por un lado, el valor del mercado del derecho de superficie es difícil de cuantificar. Teóricamente se define como el valor pactado entre partes independientes en condiciones normales de mercado. Mientras que el canon pactado (en caso de haberlo) es una prestación dineraria que sí es conocido aunque lo normal es que se actualice periódicamente por algún índice de precios. Y el cálculo actual del valor de mercado de lo construido, plantado o instalado sobre el inmueble del cedente en el momento de la firma del contrato ¹⁴⁷⁸, obliga a utilizar fórmulas actuariales y estimatorias, para valorar algo que ni siquiera está construido y que la reversión puede producirse en general, mucho tiempo después de la constitución del derecho (recordemos que la duración del derecho superficie puede alcanzar los 99 años) e imputarlo proporcionalmente a cada periodo debidamente

¹⁴⁷⁸ En aplicación de la regla establecida en el artículo 79. Uno LIVA para la determinación de la base imponible en las operaciones con contraprestación no dineraria.

actualizado conforme a criterios financieros ¹⁴⁷⁹. Y un supuesto relativamente habitual es que lo revertido no solo se considere que no va a tener valor alguno, dado que en el momento de la reversión se prevea que va a estar totalmente obsoleto, sino que incluso, por este motivo, ocasione unos costes de desmantelamiento o demolición que, salvo pacto en contra (que suele producirse) correrían a cargo del propietario del terreno.

b) Fiscalidad indirecta en la transmisión del derecho de superficie

En cuanto a la transmisión del derecho de superficie, que puede ser limitada en el título constitutivo por la voluntad de las partes, por la propia naturaleza de la actividad de los superficiarios (construcción y explotación) la regla general va a ser su sujeción al IVA y, por tanto su no sujeción al ITPO, salvo exención del IVA que solo cabe si la cesión se califica como entrega de bienes y no como prestación de servicios.

Esto dependerá, de si, en el momento de la cesión del derecho, ya se ha efectuado la construcción o no. Si la cesión se ha producido antes de que el superficiario construya o instale tiene un tratamiento fiscal idéntico al de su constitución de conformidad con el punto 4.5 de la Exposición de Motivos de la LIVA, partiendo de la asimilación que dicha norma hace entre los derechos reales de uso y disfrute, el de superficie por tanto, y los arrendamientos.

Pero si ya se ha edificado o instalado, y se cede el derecho de superficie, por tanto el derecho de explotación y la obligación de reversión, siguiendo la jurisprudencia comunitaria ¹⁴⁸⁰ y la doctrina más aceptada, seguidas por la DGT ¹⁴⁸¹, dicha transmisión supone también la transmisión del inmueble existente sobre el suelo afectado, por tanto, se trata de una entrega de bienes de conformidad con el artículo 8.1 LIVA. Como consecuencia, si ya no se trata de una prestación de

¹⁴⁷⁹ Según establece la Resolución de la DGT VV1293-13 de 17 de abril: “ En relación a la determinación del importe por este último concepto debe aclararse lo siguiente: [...] “El momento inicial que debe tomarse en consideración para este cálculo es el día de la constitución del derecho de superficie, al ser ésta la causa de la exigibilidad de la contraprestación pactada por su otorgamiento y el final será cuando se hubiera pactado su finalización. El primer año, el importe a imputar por este concepto se prorrateará por la parte proporcional del año natural que comprenda, cuando el día de inicio no coincida con el uno de enero, por el tiempo transcurrido desde el inicio de la operación hasta el 31 de diciembre.”[...]

¹⁴⁸⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Unión Europea, de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, asunto C-320/88

¹⁴⁸¹ Resolución de la DGT V1613-06 de 28 de julio

servicios, sino de una entrega del bien inmueble, hay que deslindar si se trata de una primera entrega (por ejemplo si el inmueble no ha sido utilizado, o lo ha sido por el promotor por período inferior a los dos años, o éste lo está explotando en régimen de arrendamiento sin opción de compra siendo el arrendatario el superficieiante) o, por contra, de una segunda entrega (por ejemplo si el inmueble está siendo utilizado por el promotor y superficiario durante más de dos años). En el primer caso la transmisión estaría sujeta y no exenta al IVA¹⁴⁸². En el segundo caso, esta transmisión del derecho de superficie quedaría sujeta y exenta de IVA y sujeta al ITPO, salvo renuncia a la exención del IVA.

En relación con la base imponible, si la operación acaba finalmente tributando por el IVA, será la contraprestación pactada. Mientras que si tributa por el ITPO la base imponible se determina por la regla especial contenida en el artículo 10.2.d) TRLITPAJD.

c) Fiscalidad indirecta en la reversión de lo construido

En cuanto a la reversión de lo construido o plantado, al finalizar el término del derecho, constituye una contraprestación en especie del derecho de superficie. Me remito a lo indicado sobre la posible ausencia de valor de lo revertido.

En caso contrario, es decir, si el objeto de la reversión sí tiene valor económico, para la calificación tributaria hay que estar a las reglas generales de deslinde entre el ITPO-IVA en función de la naturaleza y características del bien teniendo en cuenta su carácter inmobiliario. Por tanto habrá que analizar la sujeción al IVA que de nuevo será la regla general, dado que la actividad usual de cualquier superficiario suele tener naturaleza empresarial, aunque podemos encontrarnos también ante supuestos de exención de los apartados 20 y 22 del artículo 20.Uno LIVA.

Si nos encontramos ante una reversión de un derecho de superficie sobre terrenos rústicos consistente en un derecho de plantación, hay que tener en cuenta

¹⁴⁸² Resoluciones de la DGT V1129-13 de 5 de abril, V2545-13 de 29 de julio

que el superficiario (y puede que también el superficiante), sean sujetos pasivos del IVA acogidos al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca. Esto implica que la adquisición por su parte de cualquier inmueble ¹⁴⁸³ estará sujeta pero exenta del IVA y dadas las características de declaración de este régimen especial, lo normal es que el transmitente no desee renunciar a la exención, por lo que, si es este el caso, la operación estará sujeta al ITPO.

En relación al **devengo** de esta entrega en mi opinión, tanto si finalmente queda gravada por el ITPO o por el IVA, se produce en general al finalizar el término del derecho, momento en que debe revertirse al propietario, es decir, cuando el bien entra en posesión de su adquirente (superficiante), aunque no siempre es así, ya que hay supuestos en los que esta toma de posesión es previa al momento de la reversión, e incluso que nunca llega a producirse la misma.

Por ejemplo, estamos ante el primer supuesto, si en virtud de pactos, el propietario del terreno entra en posesión del objeto de la reversión con anterioridad, por ejemplo, cuando parte de la contraprestación pactada consiste en que lo construido sea arrendado al propietario del terreno con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, en este caso, por aplicación de la regla especial contenida en el artículo 75.Uno.1º LIVA, la entrega (reversión) de lo construido se considera producida, a efectos del devengo del impuesto, en el momento en el que se ponga en posesión del arrendatario-superficiante, como consecuencia del contrato de arrendamiento. En consecuencia, en estos casos, el arrendamiento en sí no tributaría como tal sino que quedaría subsumido dentro de la entrega de bienes ¹⁴⁸⁴.

Y un ejemplo del segundo supuesto, es decir, cuando no hay reversión al superficiante se produce cuando lo construido no tienen valor alguno e incluso hay un coste asociado a su demolición o retirada de la instalación.

Ahora bien, en el caso de sujeción y no exención al IVA, no es este el criterio general adoptado de la DGT que, basándose en que la entrega de lo revertido es

¹⁴⁸³ Los derechos de plantación de acuerdo con la normativa comunitaria tienen la consideración de inmueble.

¹⁴⁸⁴ Resolución DGT V-0206/11 de 1 de febrero de 2011, V0193-07 de 25 de enero

parte o incluso toda la contraprestación que el superficiante obtiene a cambio del derecho, hace coincidir el devengo de la reversión de lo construido a efectos del IVA con la constitución del derecho de superficie, por aplicación de la regla contenida en el artículo 75.Dos LIVA sobre pagos anticipados. Ahora bien, en cualquier caso, a efectos del cálculo de la base imponible, deberá tomarse el valor de mercado estimado de lo revertido en el momento de la reversión y no el que pudiera considerarse que tiene en el momento de la constitución y a estos efectos la propia DGT reconoce que se trata de una estimación provisional, que deberá ser objeto de la correspondiente rectificación cuando en el momento de la reversión se pueda obtener realmente dicho valor de mercado, introduciendo aún mayor complejidad a la tributación de este derecho.

Esta interpretación de la doctrina administrativa es, en mi opinión, inadecuada y cuanto menos, muy discutible, por los innegables efectos negativos que provoca a los intervinientes e incluso para las Administraciones tributarias implicadas, tanto la estatal como las autonómicas. Hay que tener en cuenta que nos encontramos ante una entrega de un inmueble, operación cuya tributación indirecta va a depender en parte del uso que le dé el superficiario mientras dure el derecho de superficie. Por tanto, y teniendo en cuenta que es un derecho cuya duración temporal puede ser muy elevada, obligar a los intervinientes a realizar el deslinde ITPO-IVA sobre una entrega futura, en el momento de nacer el derecho, cuando ni siquiera se ha construido ni se tienen seguridad sobre el uso que se va a poder dar a lo construido es en mi opinión un error. Pensemos en que cualquier variación en el uso, en la afectación de lo construido, desviación en el coste de la obra, e incluso modificaciones legislativas que pueden afectar al destino o a los requisitos de lo construido/instalado o plantado, puede provocar alteraciones en dicha calificación tributaria. Pero además, en muchos casos, nos vamos a encontrar ante una segunda entrega que por tanto va a estar sujeta pero exenta del IVA y, salvo renuncia a la exención, va a tributar por el ITPO y según la DGT, el superficiante tendría que presentar una declaración por el ITPO en cada pago de canon por la parte proporcional del valor de lo que va a revertir, o, a falta de canon, a 31/12 por la parte proporcional del valor de lo que va a revertir, lo cual provoca, además de un riesgo evidente de verse sometido a una comprobación de valor, una complejidad absurda,

y totalmente evitable si se considera que el devengo se produce en el momento de la puesta a disposición de lo revertido al superficiante.

Como conclusión, el derecho de superficie presente una enorme casuística y una fiscalidad indirecta ciertamente compleja y poco atractiva, especialmente cuando hay reversión de lo construido, lo que justifica el escaso uso que se está haciendo del mismo.

No es casualidad que el empleo de esta fórmula se está extendiendo únicamente en actividades donde lo revertido no tiene valor al finalizar el derecho y se utiliza como alternativa para evitar los mayores requisitos de otras opciones como el arrendamiento (energías renovables, instalaciones de telecomunicaciones, etc.), o por parte de las Administraciones Públicas, sobretodo, municipales, en el ejercicio de sus funciones sociales (facilitar el acceso a viviendas a los ciudadanos, etc.).

En cualquier caso habrá que considerar cada supuesto concreto en función de los pactos contenidos en el título de constitución para efectuar el deslinde ITPO-IVA.

IV.4.2.1.3.-LOS DERECHOS DE SOBREELEVACIÓN Y SUBEDIFICACIÓN

Los conocidos como derechos de vuelo (también conocidos como derechos de elevación, sobre elevación o sobre edificación) y subsuelo (sub edificación), atribuyen a su titular la facultad para construir sobre o bajo suelo o una construcción ya existente, adquiriendo la propiedad sobre las edificaciones resultantes, incluyendo la porción del suelo que le corresponde.

Existe un amplio sector doctrinal que considera estos derechos como de superficie¹⁴⁸⁵.

Sin embargo y aunque su utilidad similar al derecho de superficie, es decir, dinamizar la promoción inmobiliaria, presentan algunas cuestiones que al menos en

¹⁴⁸⁵ ALBADALEJO GARCÍA, M., "El derecho de sobreelevación del artículo 16.2 del Reglamento Hipotecario", *Anales de la Real Academia de jurisprudencia y legislación*, núm.30, 2000, pp.57-78

aparición lo diferencian de este por lo que los incluye en un epígrafe separado. Así: la propiedad que adquiere su titular sobre lo construido no está sujeta a limitación temporal alguna, es decir, es un derecho de propiedad pleno por lo que no existe obligación alguna de revertir lo construido sino que esto queda en propiedad plena e indefinida del titular que, además, puede adquirir, la cuota proporcional que le corresponda sobre el suelo.

En los últimos años, se ha producido un aumento del uso de esta fórmula, especialmente por parte de las Administraciones Públicas y, dentro de ellas, las de ámbito municipal. Mediante estas operaciones estos Entes, que no disponen de medios técnicos ni financieros para efectuar la promoción urbanística, ceden, muchas veces a título gratuito, un solar para que los cesionarios (promotora o particulares que se agrupan para construir sus propias viviendas) construyan el edificio o el aparcamiento en el subsuelo y, una vez finalizada la construcción, los cesionarios tienen un derecho de adquisición sobre la cuota de suelo correspondiente a su suelo/subsuelo.

Siendo una fórmula relativamente moderna y, después de ver el tratamiento tan deficiente que nuestro ordenamiento hace del derecho de superficie, como era previsible, nuestro CC ni siquiera menciona estos derechos, debiendo acudir al RH para encontrar una escueta regulación de los requisitos para que los derechos de vuelo y subsuelo accedan al Registro de la Propiedad¹⁴⁸⁶. Esta indefinición legal no es sino fuente indeseable de inseguridad jurídica y problemas en orden a la definición de los elementos que deben configurar estos derechos, y a las facultades de los contratantes.

Por tanto, ha sido la jurisprudencia y la doctrina, especialmente de la DGRN con base en el *numerus apertus* de nuestro sistema de derechos reales, las que han ido definiendo el contenido de estos dos derechos, existiendo unanimidad en los siguientes aspectos:

¹⁴⁸⁶ Artículo 16.2 del RH, teniendo en cuenta que los apartados b) y c) fueron declarados nulos por el TS en sus Sentencias de la Sala 3ª, Sección 6ª, de 31 enero 2001, recurso núm. 507/1998 (ROJ: STS 571/2001; RJ 2001\1083); y de 24 febrero 2000, recurso núm. 526/1998 (ROJ: STS 1407/2000; RJ 2000\2888) respectivamente. Estos apartados exigían como requisitos la determinación de: número máximo de plantas a construir, y plazo máximo para el ejercicio del derecho de vuelo, sin que pudiera exceder de diez años.

-Se trata de derechos reales que se pueden constituir y transmitir *inter vivos* o *mortis causa*, a título oneroso o gratuito.

-Ante la falta de regulación y, por tanto, también de prohibición legal expresa, se entiende mayoritariamente, que se puede constituir tanto sobre una edificación ya existente como sobre un solar edificable.

-Pueden constituirse con diversos pactos de reserva en favor del concedente que es el dueño del espacio sobre o bajo el cual se constituye el derecho a construir, pudiendo ser una copropiedad, en cuyo caso se necesita el consentimiento de todos los copropietarios a la constitución del derecho. Además hay que tener en cuenta que si se autoriza sobre un edificio constituido en régimen de propiedad horizontal, el derecho de vuelo/suelo tiene la consideración de elemento común del edificio, de modo que, salvo pacto expreso en otro sentido, es un derecho que pertenece a todos los propietarios del edificio en función de sus cuotas de propiedad horizontal. Incluso cuando no hay propiedad horizontal constituida, pero si copropiedad, el TS reconoce el carácter de elemento común del derecho de vuelo/subsuelo¹⁴⁸⁷.

-Se exige formalización de la constitución del derecho de sobre o subedificación, con el contenido mínimo obligatorio que recoge el RH para el acceso al Registro de la Propiedad. Pero, en este caso, la inscripción no es constitutiva como en el derecho de superficie sino meramente declarativa.

-Y las causas generalmente aceptadas de extinción de ambos derechos son: por cumplimiento de las obligaciones pactadas, es decir, por finalización de lo construido y obtención de las licencias pertinentes que garanticen la legalidad de su ocupación, naciendo en el mismo momento el derecho de propiedad en favor del cesionario sobre lo que ha construido; y por el transcurso del plazo

¹⁴⁸⁷ Sentencias del TS, Sala 1ª, Sección 1ª, de 16 de junio de 1998, recurso núm. 3028/1994, reclamación núm. 577/1998 (ROJ: STS 3995/1998; RJ\1998\5056); 10 de mayo de 1999, recurso núm.2761/1994, Resolución núm. 408/1999 (ROJ: STS 3148/1999; RJ\1999\2886); y 23 de octubre de 2007, recurso núm. 3071/2000, Resolución núm.1115/2007 (ROJ: STS 6622/2007; RJ\2007\7408)

fijado para la construcción sin que ésta se haya realizado.

En el caso de que se haya producido una reserva del derecho, una tercera causa podría ser el transcurso del plazo máximo de vigencia del derecho, pero no existe unanimidad sobre el aspecto temporal de estos derechos. En este sentido, la doctrina mayoritaria, así como la DGRN, defiende su carácter temporal, pero como el mismo no aparece regulado de forma expresa, se discute sobre si se debe considerar el plazo de prescripción de las acciones reales ¹⁴⁸⁸, o el plazo máximo de 99 años que recoge el TRLS para los derechos de superficie.

-El titular del derecho de sobre o sub edificación tiene las siguientes facultades: ejercitar su derecho construyendo el contenido pactado, teniendo en cuenta eso sí, que es opinión generalizada que la edificabilidad se determina en función de la normativa urbanística vigente en el momento de la constitución del derecho puesto que no puede dejarse este elemento al arbitrio de las modificaciones que se puedan producir en la misma ¹⁴⁸⁹; y disponer de su derecho pudiendo transmitirlo y gravarlo. Mientras que sus obligaciones son: si se ha constituido a título oneroso, pagar la contraprestación pactada; y construir lo pactado en el tiempo estipulado, cumpliendo la normativa vigente en materia de urbanismo y seguridad en relación con el suelo o edificio soporte, sobre o bajo el que va a ejercer su derecho a construir.

-Mientras que, en consonancia con lo anterior, el concedente del derecho básicamente tiene como única facultad la de recibir la contraprestación en caso de que se haya constituido a título oneroso y como única obligación permitir la construcción.

¹⁴⁸⁸ 30 años de acuerdo con el artículo 1963 del CC.

¹⁴⁸⁹ Resoluciones de la DGRN de 29 de abril de 1999, 18 de noviembre de 2002, y 27 de mayo de 2005. Aunque sea normativa foral, hay que destacar que el CC catalán establece este mismo criterio en su artículo 567.2. Mientras que la Compilación civil navarra permite en su Ley 437 libertad a las partes para fijar en el título de constitución el número de plantas a construir, si bien la misma está sometida según establece la Ley 436, a aprobación administrativa, lo cual puede interpretarse como una remisión a la normativa urbanística vigente.

Paradójicamente, y de forma análoga a lo que ocurre con el derecho de superficie, el derecho civil foral tanto en el caso de Navarra¹⁴⁹⁰ como en el de Cataluña¹⁴⁹¹, regula de forma completa los derechos de sobre y sub edificación.

Como derecho real cabe plantear si el mismo se extingue si el inmueble sobre el que se constituye se destruye. Este supuesto ha sido planteado ante el TS quien concluyó en sentido negativo que aunque los derechos reales se extingan entre otras causas por pérdida de la cosa, ésta debe de ser total, porque si es parcial lo que ocurre es que el derecho real no se extingue, sino que se produce una modificación del objeto del derecho real, consistente en una transformación del derecho de vuelo en una copropiedad del suelo a la hora de efectuar una nueva edificación, de tal manera que “los copropietarios pasan a ostentar un derecho de sobre elevación en la parte que les corresponda de su titularidad sobre la edificación que en el momento en que se efectúe.”¹⁴⁹².

Desde el punto de vista fiscal, los hechos imponible relacionados con los derechos de sobre o sub edificación que se ven afectados por el conflicto ITPO-IVA son esencialmente tres: su constitución, su transmisión y la adquisición de la parte proporcional de suelo correspondiente al vuelo construido o adquirido. La naturaleza de las prestaciones que se llevan a cabo en esta operación provoca que fiscalmente se considere una permuta de derecho de vuelo por obra futura por lo que me remito al epígrafe IV.2.3.6, en el que analizo la cesión de solar a cambio de obra futura, si bien teniendo en cuenta, que aquí no se transmite el solar, sino un derecho real. En resumen:

-En la constitución y posterior transmisión de los derechos de sobre o sub edificación, me remito a lo expuesto para los derechos de superficie puesto que la conclusión fiscal es la misma, a pesar de las diferencias existentes entre estos derechos. Por tanto, en mi opinión, habría que aplicar las reglas generales de deslinde entre el ITPO y el IVA para concluir qué impuesto va a soportar la operación. En este sentido, preciso que la conclusión dependerá del

¹⁴⁹⁰ Capítulo III del Título V de la Compilación del Derecho Civil Foral de Navarra

¹⁴⁹¹ Capítulo VII del Libro Quinto del Código Civil de Cataluña

¹⁴⁹² Sentencia del TS, Sala 1ª, Sección, 1ª, de 23 de octubre de 2007, recurso núm.3071/2000, Reclamación núm. 1115/2007 (ROJ: STS 6622/2007)

destino de los inmuebles. Es decir, si el cedente de los derechos va a destinar los elementos que reciba cuando finalice la construcción a uso propio, estaríamos ante un supuesto de autopromoción por lo que la cesión del derecho de elevación estaría no sujeta al IVA y sujeta al ITPO.

Mientras que si va a destinar los inmuebles a su cesión o explotación entonces el tratamiento sería el de cualquier derecho real sujeto a IVA, es decir, se considera una prestación de servicios, sujeto a IVA pero exenta en los casos previstos en el apartado 23º del artículo 20.º de la LIVA, sin posibilidad de renuncia a la exención. Por tanto, en caso de que por el tipo y uso del inmueble esté sujeto sin exención de IVA estará no sujeto al ITPO. Y, por el contrario, si está sujeto pero exento de IVA, quedará sujeto al ITPO.

En caso de estar sujeta al IVA sin exención, surge el problema de determinar la base imponible dado que no hay contraprestación dineraria sino en especie. En relación con esta cuestión, me remito al epígrafe IV.2.3.6, en el que analicé las permutas de solar por obra futura, ya que las conclusiones son extrapolables a este caso, en resumen: en las operaciones de permuta de bienes y derechos, no procede el recálculo de la base imponible de la adquisición que será la que se calcule en el momento del devengo (formalización de la permuta) con base en el coste de construcción estimado.

-Por último, la extinción del derecho por finalización de la construcción, provoca que su titular adquiere, no solo lo que ha construido en el vuelo o en el subsuelo, sino que suele tener derecho a adquirir la parte correspondiente del suelo, es decir, la finca completa. Dado que se trata de una primera entrega estará sujeta al IVA sin exención, y no sujeta al ITPO.

Ahora bien, estas conclusiones son válidas si el cedente del derecho de vuelo adquiere la edificación futura cuando se finalice. Pero, si la cesión del derecho de vuelo conlleva que el promotor puede explotar lo construido durante un período a cambio de una contraprestación, tras lo cual revertirá al cedente lo construido, estaríamos en puridad ante un derecho de superficie, por lo que se le aplicarían las

reglas de este, analizadas en el epígrafe anterior¹⁴⁹³.

IV.4.2.1.4.-EL DERECHO DE APROVECHAMIENTO POR TURNO DE INMUEBLES

El derecho de aprovechamiento por turno de inmuebles en general es un derecho que atribuye a su titular la facultad de disfrutar de un inmueble susceptible de uso independiente durante un período de tiempo específico de cada año.

En relación con estas operaciones no obstante hay que distinguir entre el derecho de aprovechamiento por turno de inmuebles de uso turístico (en adelante DATI) objeto de regulación legal¹⁴⁹⁴, de cualquier otra fórmula de aprovechamiento temporal de inmuebles, conocidos en general como alquileres vacaciones, entre los que destacan los desarrollados por plataformas on-line (como Airbnb y otras similares)¹⁴⁹⁵, cuestión extremadamente novedosa y controvertida, por la importancia económica que está cobrando esta última actividad, unida a la ausencia de regulación expresa en todo el mundo de la misma, hasta el punto de que se ha puesto en duda su misma legalidad¹⁴⁹⁶.

¹⁴⁹³ Supuesto al que se refirió la DGT en su Resolución núm. V1235-08, de 13 de junio, entre otras.

¹⁴⁹⁴ Ley 4/2012, de 6 de julio, de contratos de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico, de adquisición de productos vacacionales de larga duración, de reventa y de intercambio y normas tributarias. Con esta ley, queda incorporada a nuestro ordenamiento la Directiva 2008/122/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de enero de 2008, relativa a la protección de los consumidores con respecto a determinados aspectos de los contratos de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico, de adquisición de productos vacacionales de larga duración, de reventa y de intercambio

¹⁴⁹⁵ Las plataformas comunitarias de alquiler de viviendas ponen en contacto de forma virtual a través de una web, a propietarios de inmuebles situados en todo el mundo y clientes, pudiendo alquilarse por cualquier período de tiempo.

¹⁴⁹⁶ Concretamente, en 2013, un Juzgado de New York, declaró ilegal la actividad ejercida por Airbnb, sancionando al propietario del inmueble cedido, por entender que, a falta de regulación expresa, esta actividad era contraria a sus normas sobre alojamientos turísticos transitorios. En Canadá y Amsterdam las autoridades locales se vienen pronunciando contra esta actividad por entender que es desleal respecto a otras fórmulas de cesión transitoria de los inmuebles que deben abonar determinadas casas que los propietarios que alquilan a través de estas plataformas son pagados.

Por último, ya en España, diversos Ayuntamientos (Barcelona, y varios de la provincia de Málaga por ejemplo) han impuesto multas, en el caso de Barcelona a la Plataforma (primera sanción que se le impone en Europa) y en los otros casos a los propietarios que ceden sus inmuebles a la plataforma por entender que la actividad es ilegal. No obstante, los Tribunales que están resolviendo los recursos que contra ellas se interponen están fallando a favor de los propietarios basándose en que no puede tacharse de ilegal lo que no está prohibido por el ordenamiento.

Y evidentemente en cualquier parte del mundo, esta actividad se enfrenta al rechazo unánime del

Empezando por los DATI¹⁴⁹⁷, su regulación legal distingue dos tipos de derechos:

-De un lado, los **derechos de aprovechamiento por turno de inmuebles** propiamente, que son definidos como un derecho real limitado. Se trata de caso de contratos “de duración superior a un año en virtud del cual un consumidor adquiere, a título oneroso, el derecho a utilizar uno o varios alojamientos para pernoctar durante más de un período de ocupación”¹⁴⁹⁸.

En este sentido, aunque es evidente que estos derechos presentan rasgos muy próximos al arrendamiento de inmuebles, la norma lo define expresamente como derecho real.

El contenido del derecho adquirido atribuye, a su titular “la facultad de disfrutar, con carácter exclusivo, durante un período específico de cada año, consecutivo o alterno, un alojamiento susceptible de utilización independiente por tener salida propia a la vía pública o a un elemento común del edificio en el que estuviera integrado y que esté dotado, de modo permanente, con el mobiliario adecuado al efecto, así como del derecho a la prestación de los servicios complementarios.”¹⁴⁹⁹

Se trata por tanto de una forma de acceso al uso de un inmueble que se instrumenta mediante la creación por un promotor de un “club” y la emisión de títulos de pertenencia al mismo que dan el derecho a usar un inmueble por determinados períodos de tiempo.

Ahora bien, para que se les considere DATI, incluidos dentro del ámbito de aplicación de la normativa específica prevista para estos contratos, deben cumplir los siguientes requisitos: los contratos de adquisición del derecho

sector hotelero y de alquiler vacacional por entender que están incurriendo en competencia desleal y aprovechando el vacío legal para eximirse del pago de tasas y tras cargas.

¹⁴⁹⁷ Erróneamente denominada en los inicios de esta figura en España como “multipropiedad”, denominación que se ha prohibido legalmente dado que inducía a error al dar la apariencia de que, de algún modo, se estaba adquiriendo la propiedad del inmuebles. Así, el artículo 23.4 Ley 4/2012 de 6 de julio dispone que: “4. *El derecho real de aprovechamiento por turno no podrá en ningún caso vincularse a una cuota indivisa de la propiedad, ni denominarse multipropiedad, ni de cualquier otra manera que contenga la palabra propiedad*”

¹⁴⁹⁸ Artículo 2 de la Ley 4/2012, de 6 de julio.

¹⁴⁹⁹ Artículo 23 de la Ley 4/2012, de 6 de julio.

deben ser suscritos entre un empresario-cedente, y un consumidor-cesionario del derecho; y para unos supuestos muy concretos (que recaiga sobre un conjunto inmobiliario con, al menos 10 alojamientos independientes, los turnos de aprovechamiento no podrán ser inferiores a 7 días, la duración del contrato debe estar entre 1 y 50 años, etc.).

Por tanto, cualquier contrato que no cumpla todas las especificaciones, no será un DATI sino otro derecho que habrá que calificar jurídica y tributariamente y no les serán de aplicación las normas especiales del IVA previstas¹⁵⁰⁰.

-Y, de otro, los **productos vacacionales de larga duración** que se definen como un derecho obligacional. En este caso se trata de contratos “*de duración superior a un año en virtud del cual un consumidor adquiere, a título oneroso, esencialmente el derecho a obtener descuentos u otras ventajas respecto de su alojamiento, de forma aislada o en combinación con viajes u otros servicios*”¹⁵⁰¹.

Al contrario de la mayoría de derechos, sobre todo los reales, que tienen sus raíces en el mismo derecho romano, en este caso nos encontramos ante una figura relativamente reciente, surgida de la necesidad de regular una práctica contractual, denominada de forma genérica (y jurídicamente defectuosa dado que solo atribuye el uso y no la propiedad) como “multipropiedad” que se estaba convirtiendo en relativamente habitual en nuestro país especialmente en la década de los 80 y 90 del siglo pasado, en la que se estaban produciendo numerosos fraudes e irregularidades.

Es por ello que las normas que regulan este derecho se dedican de forma muy exhaustiva a las formalidades exigidas al contrato de formalización, siempre que los mismos sean realizados entre un empresario cedente y un consumidor cesionario.

¹⁵⁰⁰ Por ejemplo, la cesión de DATI soportan el tipo reducido del IVA de conformidad con el artículo 91.2.12º LIVA, mientras que si no cumplen alguno de los requisitos recogidos en esta norma para quedar incluida dentro de su ámbito de aplicación, el criterio de la DGT es que se les aplica el tipo general del IVA. Vid. Contestación no vinculante de la DGT a la Consulta núm.0649-02, de 30 de abril.

¹⁵⁰¹ Artículo 3 de la Ley 4/2012, de 6 de julio

No es una construcción española, sino que fue importada del extranjero, habiendo sido diversas las fórmulas habilitadas para su definición jurídica y su regulación.

Entrando de lleno en el régimen de los DATI, a efectos del deslinde entre el ITPO y el IVA, en primer lugar hay que distinguir los siguientes hechos impositivos que se producen en relación a los contratos incluidos en esta denominación:

-La constitución del derecho.

Está sujeta al IVA en general dado que las propias características de estos contratos determinan que el cedente de los mismos siempre va a tener la condición de empresario a efectos del IVA¹⁵⁰².

-Transmisión posterior del derecho.

Habrá que verificar el cumplimiento de los requisitos generales de sujeción al IVA, de manera que si no se cumplen estará no sujeta al IVA y sujeta al ITPO¹⁵⁰³.

Ahora bien, si se cumplen estará sujeta al IVA, pero con dudas sobre la posible aplicación de la exención del IVA por aplicación del apartado 23º del artículo 20.Uno de la LIVA. A favor de esta interpretación se argumenta que el término vivienda debe aceptarse en el sentido del destino del inmueble con independencia de la duración de la ocupación por lo que cabe defender la exención¹⁵⁰⁴.

En contra, ARRIBAS LEÓN defiende que no cabe exención alguna dado que la finalidad de estos derechos no es satisfacer una necesidad de vivienda sino recreativa, por tanto, los mismos quedan fuera del supuesto del

¹⁵⁰² Vid. ARRIBAS LEON, M., *Derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles: aspectos fiscales. Novedades en la tributación de la "multipropiedad"*, Comares-IEF, Granada, 2000, p.19.

¹⁵⁰³ La normativa estatal ha establecido (artículo 37 de la Ley 4/2012, de 6 de julio) un tipo reducido en el ITPO del 4% para las cesiones de DATI sujetas a este impuesto, si bien este solo es aplicable en defecto del ejercicio de las facultades normativas de las CCAA.

¹⁵⁰⁴ Vid. CASSANA MERINO, F., y MORIES JIMENES, M.T., *Aspectos tributarios de la multipropiedad*, Marcial Pons, Madrid, 1997, p.23.

apartado 23º referido e incluso, si se admite que entran, el autor defiende la misma conclusión, por la excepción a la misma contemplada en la letra e') del mismo apartado¹⁵⁰⁵. Matizando al anterior RODRÍGUEZ MÁRQUEZ llega a la misma conclusión, la sujeción sin exención en todo caso, pero por entender que estos derechos se deben equiparar a los servicios de hostelería convencionales por lo que su régimen de IVA es el mismo que el de estos: la sujeción sin exención, al tipo reducido¹⁵⁰⁶.

Me inclino por la primera postura por entender que no cabe duda de que el uso de los inmuebles es vivienda aunque sea de forma discontinua. Discrepo del razonamiento de RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, puesto que estos contratos presentan una nota diferencial esencial respecto a los servicios de hostelería a los que pretende equiparar, y es la reiteración en el uso por períodos prefijados y repetidos a lo largo de la duración del contrato (ya sean semanas, quincenas, etc.) Por tanto en mi opinión, atendiendo a que solo hay dos usos previstos para un inmueble: uso vivienda o uso distinto de vivienda, debe aceptarse que los DATI recaen sobre inmuebles destinados a uso como vivienda, por lo que entran dentro del ámbito del apartado 23º del artículo 20.Uno de la LIVA, pero exentos sin posibilidad de renuncia por aplicación del apartado b) de dicho precepto.

-Cesiones temporales del derecho por su titular

En este caso el titular del derecho lo cede a terceros de forma temporal. En este supuesto hay que diferenciar entre si la cesión es esporádica, en cuyo caso estaría sujeta al ITPO; o se produce de forma continuada, en cuyo caso el cedente queda asimilado a un arrendador por entender que explota bien con el objeto de obtener una renta periódica, en cuyo caso las cesiones que efectúe quedarían sujetas al IVA, sin posibilidad de renuncia de acuerdo con los criterios establecidos para la transmisión de los derechos.

¹⁵⁰⁵ ARRIBAS LEON, M., *Derecho de aprovechamiento...[op.cit.]*, p.54.

¹⁵⁰⁶ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *El Impuesto sobre el Valor Añadido en las Operaciones Inmobiliarias*, Aranzadi, Pamplona, 2002, p.162.

Para terminar, a efectos principalmente de establecer los antecedentes fiscales de la tributación en el IVA de estos derechos, su normativa inicial de contenía una fórmula de instrumentalizar estos contratos a través de la creación por el promotor del complejo inmobiliario sobre el que recaen los derechos de aprovechamiento de un “club” con emisión de títulos de pertenencia de manera que la adquisición de los derechos de aprovechamiento se materializan mediante la compra de estos títulos de tenencia.

Esta instrumentalización a través de títulos, aunque sean de pertenencia, determinaba que se considerara una prestación de servicios de carácter financiero, realizada, en casi todos los casos, por un empresario a efectos del IVA (promotor del “club”). En consecuencia la sujeción al IVA es la norma general. Dentro de la misma, hay que acudir al apartado 18 del artículo 20.Uno de la LIVA en el que se recogen las exenciones aplicables a operaciones financieras, en el que estas operaciones se configuran, de acuerdo con la letra k. b´) y l de dicho apartado, como exceptuadas de la exención¹⁵⁰⁷. En consecuencia la adquisición de títulos de tenencia de DATI está, como norma general, sujeta al IVA y no sujeta al ITPO.

Insisto que esta fórmula ya no está vigente desde la Ley 42/1998, de 15 de diciembre para los DATI, pero dada la vigencia del supuesto en el IVA, creo interesante exponer este régimen dado que sigue siendo aplicable a la constitución o transmisión de títulos, que atribuyan el derecho la propiedad, el uso o el disfrute exclusivo de la totalidad o parte de un bien inmueble, con independencia del uso que se le dé al mismo.

Para terminar creo interesante referirme, por lo novedoso y polémico del caso, a los conocidos como “alquileres vacacionales” que no entran en la definición de los DATI. Se trata de una actividad económica en expansión exponencial y a

¹⁵⁰⁷ "Estarán exentas de IVA: “[...] 18º) Las siguientes operaciones financieras: [...] k) Los servicios y operaciones, exceptuados el depósito y la gestión, relativos a acciones, participaciones en sociedades, obligaciones y demás valores no mencionados en las letras anteriores de este número, **con excepción de** los siguientes “b’) Aquellos cuya posesión asegure de hecho o de derecho la propiedad, el uso o el disfrute exclusivo de la totalidad o parte de un bien inmueble, que no tengan la naturaleza de acciones o participaciones en sociedades.” Y letra “l. l) La **transmisión de los valores** a que se refiere la letra anterior y los servicios relacionados con ella, incluso por causa de su emisión o amortización, con las mismas excepciones.” (los subrayados son míos). Vid al respecto Contestación no vinculante núm.2361-97, de 14 de noviembre.

pesar de que cuenta con menos de una década de existencia, ya se ha enfrenado a numerosos problemas y conflictos de índole legal y fiscal.

El funcionamiento de estas plataformas colectivas (tipo Airbnb) está planteando numerosos problemas en todo el mundo especialmente de su falta de regulación específica con la consiguiente consideración por parte de muchas autoridades de todo el mundo de que incumplen sus normas locales sobre hoteles o alojamientos transitorios regulados.

Pero también desde el punto de vista fiscal básicamente por la dificultad actual que existe para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los propietarios e incluso las plataformas, muchas de las cuales se domicilian en paraísos fiscales o en Estados con una fiscalidad más baja (por ejemplo Irlanda dentro de la UE).

En países como España, donde la inversión inmobiliaria de no residentes está creciendo de forma exponencial los problemas de fraude fiscal se multiplican ante la dificultad de comprobar, e incluso exigir a estos sujetos el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, especialmente cuando residen fuera de la UE.

En relación con el deslinde ITPO-IVA, es evidente que los propietarios de los inmuebles los están arrendando, aunque sea por períodos muy cortos de tiempo o incluso de forma no continua, por lo que de acuerdo con la LIVA son empresarios a efectos de este impuesto. La problemática se deriva principalmente en delimitar si el uso de estos inmuebles debe considerarse o no como vivienda, lo cual dependerá de si se decide equiparar estas operaciones con servicios de hostelería o con arrendamientos breves. En el primer caso, las operaciones estarían sujetas a IVA y, en el segundo, sujetas pero exentas, y por tanto, sujetas al ITPO.

En cualquier caso, la cuestión se enfrenta a importantes problemas para la gestión del impuesto correspondiente, tanto para los propietarios como para los usuarios, muchos de los cuales además son extranjeros.

IV.4.2.1.5.- LAS SERVIDUMBRES

En relación con las servidumbres, hay que partir de la premisa de que, al igual que otros derechos reales como los censos o las enfiteusis, carecen de relevancia a efectos del deslinde ITPO-IVA dado que son operaciones que quedan enmarcadas

con generalidad dentro del ITPO por su escaso uso en el ámbito mercantil, sin perjuicio de que, en caso de verificarse los tres requisitos de sujeción al IVA, su constitución o transmisión quedaría sujeta al régimen general previsto en la normativa de este impuesto para los derechos reales.

El derecho real de servidumbre atribuye a su titular la posibilidad de utilizar, de forma muy concreta y limitada, parte de una finca ajena (el llamado predio sirviente), para poder acceder y utilizar una finca propia (predio dominante) generalmente colindante con la anterior.

Las más comunes son las servidumbres de paso, habituales sobre fincas rústicas, pero también sobre edificios de viviendas, sobre los que se constituye para permitir el acceso al patio de manzanas por el propietario o propietarios de lo que existe en su interior (suelo, vuelo o subsuelo) para que los mismos puedan utilizarlo, ya sea para uso privado o empresarial.

El origen y evolución de este derecho va unido por tanto de forma inextricable, a los problemas provocados entre dos inmuebles debido a que sus realidades físicas, impiden el uso adecuado o siquiera el acceso a uno de ellos. Y para resolver esta problemática se establece (generalmente por Ley, aunque también hay servidumbres convencionales, e incluso se pueden adquirir por usucapión¹⁵⁰⁸) un gravamen sobre la finca que impide el acceso o uso adecuado de la otra que supone una limitación al derecho de propiedad, si bien más que limitación, puede calificarse de incomodidad para el propietario del predio sirviente, que se ve obligado a permitir el acceso y paso por su propiedad del propietario del predio dominante.

Dadas sus características, al contrario que otros derechos reales de disfrute, las servidumbres son inseparables del predio sirviente. Por tanto, cualquier negocio jurídico que se realice sobre éste, arrastra con él a la servidumbre. Esta consecuencia es lógica puesto que no tiene sentido dejar al arbitrio del nuevo propietario de la finca si otorga o no la servidumbre, cuando esta es imprescindible para acceder al predio dominante.

¹⁵⁰⁸ El uso de una finca como único medio de acceso posible a otra finca por el propietario de esta última, durante más de 20 años, provoca la adquisición por usucapión de un derecho de servidumbre sobre la primera.

Por tanto, su relevancia a efectos del deslinde ITPO-IVA es escasa, dado que, al no poder transmitirse de forma independiente al predio sirviente, su transmisión va a ir siempre unida a la de éste, y, por tanto su tributación indirecta también.

IV.4.2.2.-LOS DERECHOS DE ADQUISICIÓN PREFERENTE

Los derechos de adquisición preferente permiten a su titular adquirir, con preferencia frente a cualquier otra persona, la propiedad de un determinado bien o derecho, en caso de que su propietario decida enajenarla.

Dentro de estos se incluyen tradicionalmente: el tanteo, el retracto y la opción. El deslinde ITPO-IVA sobre estos derechos cuando recaen sobre operaciones inmobiliarias realizadas a título oneroso es el siguiente:

IV.4.2.2.1.- EL DERECHO DE TANTEO

Mediante el derecho de tanteo una persona se reserva el derecho de adquirir preferentemente una cosa que va a ser enajenada a un tercero, abonando la misma cantidad y en las mismas condiciones pactadas entre el transmitente y el tercero. Es por tanto un derecho que se ejercita antes de que tenga lugar la cesión al tercero.

Por tanto, en una operación en la que básicamente se producen dos hechos imponibles con el siguiente deslinde entre el ITPO y el IVA¹⁵⁰⁹:

- La constitución de este derecho de tanteo, que, en caso de tener una contraprestación económica, quedará sujeta al IVA o el ITPO en función de las condiciones generales de deslinde entre ambos impuestos, es decir habrá que verificar el cumplimiento de los requisitos subjetivo, objetivo e intencional en el otorgante del derecho y propietario del bien, de manera que si se cumplen, la constitución del derecho quedará sujeta al IVA, con posibilidad de exención en los supuestos generales previstos para derechos reales, sin posibilidad de exención. Y en cualquier otro caso quedará sujeto al ITPO, siempre que sea oneroso.

¹⁵⁰⁹ Resolución de la DGT núm. V1028-09, de 8 de mayo.

- El ejercicio del derecho de tanteo que se traduce en que el propietario del bien se lo transmite al titular de un derecho, efectuándose el deslinde según las reglas generales aplicables a las entregas de inmuebles, sin ninguna especialidad.
- La extinción del derecho de tanteo por su no ejercicio no supone ningún hecho imponible adicional sujeto al IVA o al ITPO, sin perjuicio de su sujeción a la cuota gradual del IAJD.

IV.4.2.2.2.-COMPRAVENTAS CON PACTO DE RETRO

Dentro de los derechos de retracto hay que distinguir entre los convencionales y los legales, puesto que las consecuencias fiscales de ambas cláusulas no son las mismas.

El retracto convencional o pacto de retro, regulado en los artículos 1507 y ss. del CC, es el derecho real por el que el transmitente de un bien adquiere la facultad de recuperarlo en los términos estipulados por las partes, que básicamente se referirán al plazo y al valor de recompra¹⁵¹⁰.

Para tener eficacia frente a terceros en el caso del retracto convencional debe inscribirse en el Registro de la Propiedad.

Mientras que el retracto legal, de acuerdo con el artículo 1521 del CC “es el derecho de subrogarse, en las mismas condiciones estipuladas en el contrato, en lugar del que adquiere una cosa por compra o dación en pago”.

Por tanto, en el retracto legal, como ha señalado la DGT¹⁵¹¹, a diferencia del retracto convencional, se atribuye a un tercero el derecho preferente sobre el comprador de adquirir una cosa que le fue vendida a aquél, derecho que tiene su origen en la ley y no en el pacto, como sucede con el derecho de retracto convencional. Por tanto mediante este derecho el retrayente puede subrogarse en la

¹⁵¹⁰ De acuerdo con el artículo 1518 CC el titular del derecho de retracto habrá de abonar: el precio de la venta, y además: los gastos del contrato y cualquier otro pago legítimo hecho para la venta; y los gastos necesarios y útiles hechos en la cosa vendida.

¹⁵¹¹ Resolución de la DGT núm. V0073-01, de 28 de noviembre.

posición del comprador, de forma que subsiste el contrato inicial.

En ambos casos, la diferencia de este derecho frente al de tanteo es que el primero se ejercita antes de que tenga lugar la cesión del inmueble, mientras que el derecho de retracto se produce después.

Hay que diferenciar la compraventa con pacto de retro de la compraventa con pacto de reserva de dominio. En el primer caso el comprador adquiere de manera irrevocable la cosa vendida, teniendo el vendedor únicamente un derecho a recuperarla al finalizar el plazo de duración del retracto, que como máximo es de diez años y, como mínimo, si las partes no han estipulado duración serán de cuatro años, a contar en ambos casos, desde la fecha del contrato.

La adquisición, o más correctamente como ha señalado la DGT, , la “retención” que se produce cuando se constituye un derecho de retracto a favor del propietario que transmite, no genera en sí misma, ningún hecho imponible sujeto ni al IVA ni al ITPO puesto que no hay desplazamiento patrimonial alguno.¹⁵¹²

En caso de ejercer su derecho en el plazo estipulado, se produce una nueva transmisión del primer adquirente (que ahora transmite) al primer transmitente (que ahora adquiere).

Pero no son estos los dos únicos hechos imposables que se pueden producir en estas operaciones, dado que el derecho de retracto es transmisible por lo que si se transmite, se produce otro hecho imponible.

Con esta premisa, a efectos del deslinde ITPO-IVA habrá que verificar el cumplimiento de los requisitos generales de sujeción y exención al IVA y al ITPO, en cada uno de ellos de forma independiente.

En el momento de realizar la compra con pacto de retro, la constitución del derecho, como ya he concluido, no implica devengo impositivo alguno al no haber

¹⁵¹² Consulta, de fecha 24 de febrero de 1995, reiterada, entre otras, en la Resolución núm. V0700-11, de 18 de marzo: “el derecho de retracto se constituye “por retención”, de manera que, cuando se realiza una compraventa con pacto de retro el vendedor “retiene en su patrimonio ese derecho[...] que queda valorado en un tercio del valor del bien mientras que lo que se transite equivale a dos tercios del bien.”.

desplazamiento patrimonial. Por tanto únicamente se abonará el impuesto que corresponda por la compraventa del inmueble, sea el IVA o el ITPO.

En caso de transmisión del derecho de retracto sujeto a IVA, no hay que perder de vista que, siendo un derecho real, habrá que aplicar las reglas previstas en este impuesto para la transmisión de estos derechos, pudiendo quedar por tanto exento en determinados casos, sin posibilidad de renuncia, y sujeto al ITPO.

En cuanto al ejercicio del retracto que quede sujeto al IVA, sí hay que tener en cuenta no obstante, las diferencias existentes entre el retracto legal y convencional, dado que, en el primero, el ejercicio del retracto implica una subrogación en el primer contrato que queda subsistente; mientras que en el convencional hay una nueva convención.

Así, si la operación queda sujeta al IVA, si el retracto es legal, el vendedor tendrá simplemente que rectificar la factura emitida al primer adquirente y sustituirla por una nueva factura a nombre del titular del derecho de retracto legal, según las normas prevista en la LIVA sobre rectificación de facturas. Mientras que si es convencional y quedara sujeta al IVA, hay una segunda transmisión del adquirente inicial al titular del derecho, que dará lugar a un nuevo devengo del IVA.

Por su parte, en el caso de que la segunda transmisión, es decir, en la que el vendedor recupera el dominio sobre el bien, quede sujeta al ITPO, existen una serie de reglas especiales en este impuesto que hay que tener en cuenta:

- En el caso de que el retracto no sea convencional sino legal, la segunda transmisión que se efectúa en ejercicio del pacto de retro está sujeta pero exenta del ITPO, siempre que en la primera transmisión el adquirente hubiera pagado el ITPO correspondiente¹⁵¹³. Se trata de una exención técnica motivada por el hecho de que para que se pueda ejercer el derecho de retracto, de acuerdo con el artículo 1.518 del CC, el retrayente debe reembolsar al anterior propietario, entre otros conceptos “los gastos legítimos

¹⁵¹³

De acuerdo con el apartado 1 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD

hechos para la venta”, entre los que se encuentra el impuesto causado por la transmisión (sea el ITPO o el IVA). Es por ello que para evitar que el retrayente pague dos veces el impuesto se introduce esta excepción, si bien, exclusivamente en los retractos legales.

- Mientras que si es convencional, cuando se ejercite la retrocesión, el primer adquirente no tienen derecho a solicitar la devolución del ITPO pagado¹⁵¹⁴ y el segundo deberá ingresarlo pero no sobre el valor total del bien sino teniendo en cuenta las reglas especiales que voy a exponer a continuación.

Además, el RITPAJD establece, en su artículo 46, las siguientes reglas especiales sobre la base imponible en cada uno de los hechos imponibles que se pueden devengar en estas operaciones:

- Compraventa inicial con pacto de retro: se tomará como base imponible de la compraventa el mayor entre el valor declarado y dos tercios del valor comprobado.
- Transmisión del derecho a retraer (o en cualquier caso en el que sea necesario valorar el derecho): se tomará como base imponible el mayor entre el valor declarado y un tercio del valor comprobado.
- Extinción del derecho de retracto. Hay que distinguir su causa:
 - Por ejercicio del derecho de retracto: se tomará como base imponible el mayor entre el precio de retrocesión y dos tercios del valor comprobado. En este caso pueden darse dos supuestos según si el valor declarado en el momento de la constitución del retracto sobre el que autoliquidó el ITPO fue:
 - a) Igual o mayor que los dos tercios del valor comprobado.
Se deberá liquidar la diferencia, si la hubiere, entre la liquidación inicial y el valor comprobado de los bienes en el momento de la cancelación

¹⁵¹⁴

Artículo 57.6 TRLITPAJD

b) Igual o mayor que el total valor comprobado del bien.

En este caso, al haberse practicado en el momento inicial una liquidación sobre el total valor de los bienes, sin retener o descontar el valor del retracto, no existirá diferencia alguna que sirva de base imponible. En este caso es importante resaltar que la operación sigue estando sujeta al ITPO pero con base cero, lo cual es esencial a efectos de determinar la no sujeción a la cuota gradual del IAJD que, de otra forma sí se produciría.

- Por haber transcurrido el plazo estipulado o el legal sin que se ejercite el derecho de retracto: procede realizar una liquidación complementaria al adquirente inicial que va a ser el definitivo, cuya base imponible será la diferencia, si la hay, entre la base de la liquidación inicial y el total valor comprobado del bien.

-Si el derecho de retro se ejercite después de transcurrir el plazo estipulado por las partes (o, en todo caso, después de transcurrir 10 años desde la fecha del contrato) se entiende producida una nueva transmisión entre el adquirente inicial y el titular del derecho de retracto extinguido, sujeta al impuesto correspondiente, en función de las reglas generales de deslinde entre el ITPO y el IVA.

- Y la prórroga del plazo durante el cual el retracto pueda ejercitarse no estará sujeta al ITPO, sin perjuicio de que en caso de formalizarse en escritura pública, quede sujeta a la cuota gradual del IAJD.

IV.4.2.2.3.-EL DERECHO DE OPCIÓN

El derecho de opción, permite a su titular adquirir un bien o derecho, en un plazo o fecha determinados y a un precio fijado o determinable, a cambio de lo cual paga una cantidad.

Ese derecho implica la posibilidad de, llegado el término del contrato, ejercer la opción adquiriendo el bien o derecho objeto del mismo, o bien no ejercerla con lo que el propietario recupera la libre disposición sobre el mismo, que se vio limitada por la constitución del derecho de opción.

Al margen de la polémica civilista sobre si se trata de un contrato en sí mismo, o un precontrato por ser preparatorio de otro, que se llevará a término si se ejercita la opción, lo cierto es que a efectos fiscales su tratamiento es el de un contrato preparatorio y vinculado con el principal posible, con independencia de que éste último finalmente se celebre o no.

Es por ello que el deslinde ITPO-IVA se efectuará teniendo en cuenta que se exigirá el impuesto por iguales conceptos y tipos que el que correspondería a la transmisión de los mismos bienes y derechos.

Por tanto, si de acuerdo con los requisitos generales de sujeción al IVA, la compraventa a que da derecho la opción, tributaría de forma efectiva por este impuesto, la opción también lo hará.

Y, por el contrario, si dicha compraventa estará o estaría sujeta al ITPO, la opción también lo estará. En este caso, la opción tributará al tipo aprobado por la CCAA para la compraventa del bien de que se trate y como especialidad la base imponible será la mayor entre el precio de la opción o el 5 por cien del valor del inmueble¹⁵¹⁵.

Dentro de los contratos de opción de compra sobre inmuebles, hay un supuesto especialmente habitual que se produce sobre edificios en construcción, son las **cesiones de los contratos de compraventa** antes de que se finalice la construcción (comúnmente denominados “pases”). El caso más típico es cuando un sujeto compra “sobre plano” y antes de finalizar la edificación cede el contrato, generalmente en contrato privado, a un tercero que será (salvo que haya más cesiones) quien finalmente adquirirá el inmueble cuando la edificación está terminada. Por tanto lo que realmente se está cediendo son los derechos derivados del citado contrato privado de compraventa, dado que el inmueble sobre el que recaen realmente no existe aún, por lo que, lo que en realidad se está suscribiendo

¹⁵¹⁵ Artículo 14.2 del TRLITPAJD

es un derecho de opción a comprar el inmueble cuando éste esté acabado.

La diferencia entre un contrato de opción habitual es que este tiene lugar entre el propietario del inmueble y el adquirente del derecho, mientras que cesiones de contratos de compraventa tienen lugar entre dicho adquirente del derecho y un tercero que se subroga en sus derechos y obligaciones en el contrato suscrito con el promotor. Por tanto, en este caso, el cumplimiento de los requisitos de sujeción debe verificarse respecto del cedente y no respecto al propietario-promotor.

A este respecto, es cierto que si el cedente es empresario a efectos del IVA y la cesión se realiza en ejercicio de su actividad, la cesión quedará sujeta a este impuesto, y por tanto, no sujeta al ITPO. Pero en mi opinión, difícilmente puede aceptarse que un derecho a adquirir una edificación futura esté afecto por el cedente a ninguna actividad empresarial (salvo que esté dado de alta en compraventa de inmuebles)¹⁵¹⁶.

Por tanto, como conclusión, si el cedente de los derechos es empresario a efectos del IVA, y se cumplen el requisito objetivo e intencional, la cesión quedará sujeta a este impuesto, sin posibilidad alguna de exención. La base imponible sería en todo caso, el importe de la contraprestación abonada por la cesión.

Mientras que si no se cumplen estos requisitos y, en todo caso, si el cedente actúa como particular, que es el caso más habitual, está sujeta al ITPO¹⁵¹⁷. En este caso, la determinación de la base imponible ha estado rodeada de polémica, hasta 2008¹⁵¹⁸, dado que, ante la ausencia de especificación legal concreta, se acudía a la regla general de determinación de la base imponible¹⁵¹⁹, es decir, se tomaba el valor real del bien sobre el que recaían los derechos.

¹⁵¹⁶ En este sentido por ejemplo la DGT en su Resolución núm. V2372-07, de 7 de noviembre, concluyó la no sujeción al IVA en una cesión efectuada por un cedente agente de la propiedad inmobiliaria, dado que “*su actividad consiste en la intermediación en nombre y por cuenta ajena en las operaciones inmobiliarias en las que participe*” y no, por tanto, la compraventa por cuenta propia de bienes y derechos.

¹⁵¹⁷ En virtud del artículo 7.1 TRLITPAJD

¹⁵¹⁸ A través de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, que aprobó la siguiente redacción del artículo 17 del TRLITPAJD : “En la transmisión de créditos o derechos mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación se exigirá el impuesto por iguales conceptos y tipos que las que se efectúen de los mismos bienes y derechos. Sin embargo, en el caso de inmuebles en construcción, la base imponible estará constituida por el valor real del bien en el momento de la transmisión del crédito o derecho, sin que pueda ser inferior al importe de la contraprestación satisfecha por la cesión.”

¹⁵¹⁹ Artículos 10.1 y 17 TRLITPAJD en conjunción con el artículo 47 del RITPAJD.

Por tanto, como consecuencia de la vigencia de este criterio, se hacía tributar al adquirente de la operación dos veces por el valor total del inmueble: en el momento de la cesión de los derechos a adquirirlo por el ITPO; y en el momento de adquirir el inmueble por el IVA, lo cual era un claro ejemplo de doble imposición económica.

La justificación de esta norma, siguiendo la doctrina del TS¹⁵²⁰ era evitar el fraude fiscal, de manera que a través de contratos de cesión de derechos, en realidad se estuviera llevando a cabo una compraventa, beneficiándose de una carga tributaria mucho menor. Y en cumplimiento de esta doctrina resolvió la DGT las consultas que se le planteaban al respecto¹⁵²¹.

Mientras que según el nuevo criterio vigente desde entonces, recogido en la Ley, la base imponible es el valor real del inmueble cuyos derechos se ceden en el momento de la transmisión del crédito o derecho, es decir, atendiendo al estado en el que se encuentre su construcción, sin que pueda ser inferior al importe de la contraprestación satisfecha por la cesión.

IV.4.2.3.- RESUMEN DEL DESLINDE ITPO-IVA EN LA CONSTITUCIÓN Y TRANSMISIÓN DE DERECHOS REALES

La siguiente Tabla cuadro muestra a modo de resumen todo el contenido de este epígrafe, conteniendo el deslinde entre el ITPO y el IVA en la constitución y transmisión de derechos reales, en general:

¹⁵²⁰ Sentencia del TS de 17 de junio de 2004, recurso núm. 11087/1990 (ROJ: STS 21876/1994)

¹⁵²¹ Así, en sus Resoluciones núm. V0507-05, de 23 de marzo; V1093-05 de 14 de junio; V1769-05, de 15 de septiembre; y V2372-07, de 7 de noviembre, la DGT concluyó que la base imponible estaba constituida " por el valor real del inmueble cuyos derechos se han cedido mediante la operación descrita [...]."

Tabla 20: Deslinde ITPO-IVA en la constitución y cesión de derechos reales

CEDENTE DEL DERECHO EMPRESARIO O PROFESIONAL A EFECTOS DEL IVA	INMUEBLE	USO DEL INMUEBLE	IVA	ITPO	
SI (según la LIVA siempre)	TERRENOS	EN GENERAL sean (rústicos, urbanizables o urbanos)	Sujeta y exento sin posibilidad de renuncia	Sujeta	
		Terrenos para el estacionamiento de vehículos	Sujeta sin exención	No sujeta	
		Terrenos para el depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos.	Sujeta sin exención	No sujeta	
		Terrenos para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial que no consista en la explotación de una finca rústica	Sujeta sin exención	No sujeta	
		Terrenos para exposiciones o publicidad	Sujeta sin exención	No sujeta	
	CONSTRUCCIONES ACCESORIAS A TERRENOS	Construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de la finca rústica	Sujeta y exenta sin posibilidad de renuncia	Sujeta	
		Construcciones dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo	Sujeta y no exenta	No sujeta	
	VIVIENDAS	EN GENERAL USO VIVIENDA (incluye garajes, anexos accesorios y bienes muebles arrendados de forma conjunta)	Sujeta y exenta sin posibilidad de renuncia	Sujeta	
		Viviendas amuebladas con servicios complementarios de hostelería prestados por el arrendador	Sujeta y no exenta	No sujeta	
		Con opción de compra en determinados supuestos	Sujeta y no exenta	No sujeta	
	CONSTRUCCIONES USO DISTINTO A VIVIENDA	Distinto vivienda, incluye subarriendos	Sujeta sin exención	No sujeta	
	NO	Cualquiera	Cualquiera	No sujeta	Sujeta

IV.4.5.-CONCESIONES ADMINISTRATIVAS

El término “concesión” adolece de una falta de concreción jurídica al utilizarse con varios significados y para referirse a diversas instituciones. Así, en el Derecho administrativo español, presenta un carácter heterogéneo especialmente por la diversidad de su objeto ya que éste puede ser: la ejecución de una obra pública, constituyendo la concesión la forma de retribución; la gestión de un servicio público; o el aprovechamiento de bienes de dominio público.

Con esta base, mediante la concesión administrativa la Administración cede a una empresa -general pero no necesariamente privada- la gestión de un servicio público o el disfrute exclusivo de un dominio público, cuya titularidad corresponde exclusivamente a la Administración por razones de interés general.

Es decir, en ningún caso se cede la titularidad que solo puede ser pública, sino únicamente determinadas facultades (uso, explotación o construcción) sobre los bienes y servicios públicos, en los términos establecidos en el contrato de concesión. Este contrato queda en todo caso sometido a la normativa sobre contratación con las AAPP¹⁵²² y se caracteriza por contener una serie de limitaciones para el concesionario.

Es importante destacar que en una concesión administrativa, el empresario-concesionario lleva a cabo la actividad de uso o explotación del bien o servicio público, asumiendo riesgo y ventura.

Nuestro ordenamiento califica expresamente como inmuebles a las concesiones administrativas de obras públicas¹⁵²³, así como a las que recaen sobre los bienes inmuebles o sobre los servicios públicos¹⁵²⁴.

De acuerdo con la jurisprudencia del TS¹⁵²⁵, a efectos del deslinde entre el ITPO y el IVA en las concesiones administrativas, hay que distinguir entre la

¹⁵²² Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, en general. Si son sobre obra pública en la Ley 13/2003, de 23 de mayo reguladora del contrato de concesión de obras públicas.

¹⁵²³ Artículo 344.10 del CC

¹⁵²⁴ Artículo 6 del TRLCI

¹⁵²⁵ Sentencias del TS de 19 de octubre de 1995; Sala 3ª, Sección 2ª, de 17 de julio de 2015, recurso núm. 3865/2013 (ROJ: STS 3382/2015)

constitución y la transmisión de las mismas.

Así, dadas las características subjetivas (condición de AAPP del cedente) y objetivas (obras, bienes o servicios públicos), la constitución de una concesión o autorización administrativa está, de acuerdo con el apartado 9º del artículo 7 de la LIVA, no sujeta al IVA, en general, salvo que afecten a instalaciones en puertos o aeropuertos o a infraestructuras ferroviarias¹⁵²⁶. La razón, siguiendo a JIMÉNEZ COMPAIRED, no es otra que “el entendimiento de que la concesión administrativa era la fórmula para el uso privativo o anormal de los bienes de dominio público”¹⁵²⁷.

Por tanto excepto en estos casos, la constitución de la concesión estará sujeta al ITPO por el artículo 7.1.B del TRLITPAJD.

Hay que tener en cuenta que el artículo 13.2 del TRLITPAJD equipara a las concesiones administrativas a las autorizaciones administrativas en cuanto se trata de *“actos y negocios administrativos, cualquiera que sea su modalidad o denominación, por lo que, como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos o de la atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público, se origine un desplazamiento patrimonial en favor de particulares.”*¹⁵²⁸

Como particularidad de este impuesto, de acuerdo con el artículo 10 y 51 del TRLITPAJD, las concesiones administrativas tributarán, en todo caso, como constitución de derechos, por tanto al tipo de gravamen establecido en cada CCAA (y en su defecto el estatal contenido en el TR), para la transmisión de bienes muebles y semovientes, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, salvo los de garantía, cualesquiera que sean su naturaleza, duración y

¹⁵²⁶ Apartado 9º del artículo 7 LIVA: “9.º Las concesiones y autorizaciones administrativas, con excepción de las siguientes:

- a) Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario.
- b) Las que tengan por objeto la cesión de los inmuebles e instalaciones en aeropuertos.
- c) Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias.
- d) Las autorizaciones para la prestación de servicios al público y para el desarrollo de actividades comerciales o industriales en el ámbito portuario.”

¹⁵²⁷ JIMÉNEZ COMPAIRED, I., “Corporaciones Locales e Impuesto sobre el Valor Añadido: algunas cuestiones novedosas”, *Revista de Hacienda local*, Vol. 29, núm. 87, 1999, pp.636.

¹⁵²⁸ Vid. al respecto la STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 7 de febrero de 2013, recurso núm.3030/2010 (ROJ: STS 590/2013), que concluye sobre la sujeción a ITPO de la autorización para la instalación de un parque eólico.

los bienes sobre los que recaigan. Es decir que aunque la concesión recaiga sobre un inmueble y, en todo caso, la concesión administrativa se define, como acabo de referir, por nuestra legislación civil como un inmueble, tributan en el ITPO al tipo previsto para los bienes muebles.

En relación con el devengo, es criterio del TS que el mismo se produce en la fecha de la formalización del contrato y no en la fecha de adjudicación de la concesión¹⁵²⁹.

En cuanto a las transmisiones de la concesión adquirida, estarán sujetas al IVA o al ITPO en función del cumplimiento de los requisitos generales de sujeción al IVA. En este sentido hay que tener en cuenta que si se considera transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, quedará no sujeta al IVA y sujeta al ITPO únicamente si hay inmuebles afectos. En caso de quedar sujeta al ITPO, en todo caso, tributan por el tipo de gravamen que corresponda a la naturaleza mueble o inmueble de los derechos que se transmitan¹⁵³⁰.

Por su parte las cesiones a terceros posteriores del uso de los bienes sobre los que recae la concesión, realizadas por su adjudicatario, estarán sujetas al IVA o el ITPO en función igualmente de los requisitos generales de sujeción, no sujeción y exención a ambos impuestos.

Un ejemplo típico es la cesión temporal a terceros por el concesionario de una concesión consistente en la construcción y explotación de plazas de aparcamiento, operaciones que en todo caso quedarán sujetas y no exentas del IVA en cuanto suponen la explotación continuada de un bien con la intención de obtener una renta periódica y, en consecuencia no sujetas al ITPO¹⁵³¹.

¹⁵²⁹ STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 17 de julio de 2015, recurso núm. 3865/2013 (ROJ: STS 3382/2015)

¹⁵³⁰ Artículo 10.3 del TRLITPAJD

¹⁵³¹ Contestación no vinculante de la DGT a la Consulta núm.0002-02, de 10 de enero.

IV.4.6.- EXPEDIENTES DE DOMINIO, ACTAS DE NOTORIEDAD, RECONOCIMIENTOS DE DOMINIO Y CERTIFICACIONES PARA LA INSCRIPCION DE INMUEBLES

La falta de inscripción de inmuebles en el Registro de la Propiedad, o su inscripción a nombre de un titular antiguo, unido al transcurso del tiempo, provocan problemas evidentes a la hora de poder llevar a cabo cualquier negocio jurídico sobre ellos, por cualquier título.

Para solventar estos problemas, nuestro ordenamiento jurídico, a través principalmente de la legislación hipotecaria, ha habilitado varios procedimientos e instrumentos para inmatricular fincas, permitiendo a cualquier persona que pretenda ostentar la titularidad de un inmueble no inscrito, conseguir, si prueba por diversos medios de prueba que es su titular legítimo, que la propiedad del mismo quede inscrita a su favor en el Registro de la Propiedad.

En este sentido, tal como señala el artículo 7 de la LH: *“La primera inscripción de cada finca en el Registro de la Propiedad será de dominio y se practicará con arreglo a los procedimientos regulados en el Título VI”*. Estos procedimientos son:

-Los expedientes de dominio

Se trata de un procedimiento judicial que pretende la acreditación de la adquisición de una finca con el fin de inmatricularla, o la reanudación del tracto registral interrumpido. También se utiliza este procedimiento para registrar excesos de cabida de fincas.

-Las actas de notoriedad

En este caso se trata de un procedimiento notarial, cuyo objeto es acreditar la titularidad e una persona sobre una finca ya inmatriculada pero a nombre de otra persona, para reanudar el tracto registral.

Dentro de las actas de notoriedad están las actas complementarias de documentos públicos, que se utilizan para inmatricular fincas cuando no se puede acreditar fehacientemente el título anterior al que se quiere realizar. Es decir, se trata de acreditar el título anterior por el cual el que ahora cede o transmite ostenta la titularidad sobre una finca inmatriculada.

-Las certificaciones del artículo 206 LH

Es un procedimiento especial para inscribir bienes de las AAPP y de la Iglesia Católica. Esta certificación debe ser realizada por el funcionario a cuyo cargo esté la administración de los bienes, y en ella se expresará el título de adquisición o el modo en que fueron adquiridos. En este caso, la adquisición estará sujeta al ITPO pero exenta por las exenciones subjetivas de las que se benefician ambos sujetos.

-El reconocimiento de dominio a favor de una persona

Supone una declaración de una persona reconociendo el dominio sobre un bien de otra persona.

Todos estos procedimientos son equiparados por el TRLITPAJD a transmisiones patrimoniales onerosas, quedando por tanto en principio, sujetas al mismo, salvo que se pruebe el pago, exención o no sujeción al impuesto correspondiente (sea el ITPO, el IVA, el impuesto sobre sucesiones o el de donaciones) a la transmisión que se sufre, en cuyo caso queda no sujeto para evitar una doble imposición¹⁵³².

IV.4.7.- DESLINDE ITPO-IVA EN LAS TRANSMISIONES DE VALORES DEL ARTÍCULO 108 DE LA LEY DEL MERCADO DE VALORES (ARTÍCULO 314 DEL TRLMV)

La constitución de entidades mercantiles, especialmente por grupos familiares con aportación de inmuebles para su mera tenencia o gestión, así como en general como entes cuya única finalidad es la elusión de impuestos, ha sido un tradicional caballo de batalla para la Hacienda española, que ha establecido sucesivas fórmulas de control con el fin de evitar las prácticas elusivas que muchas veces se derivaban de esta actividad.

Dentro de estas fórmulas, destaca: el establecimiento de regímenes especiales obligatorios en el IS; y de normas, como el artículo 108 de la Ley

¹⁵³² Letras C y D del artículo 7.2 del TRLITPAJD

24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores (en adelante LMV), que eliminaran las ventajas fiscales que podrían obtenerse por el hecho de aportar los inmuebles a sociedades mercantiles, como el ocultamiento de la transmisión de los inmuebles (sujeta al IVA y al ITPO en caso de exención del IVA) tras la transmisión de los valores (exenta de IVA y de ITPO) representativos del capital social de dichas sociedades.

No obstante, tras la reciente modificación de dicho precepto, efectuada a través de la promulgación de Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores (TRLMV), el artículo 108 LMV, con efectos a partir del 13 de noviembre pasa a denominarse artículo 314 TRLMV. La nueva redacción intenta, una vez más, como veremos en este epígrafe, resolver las múltiples dudas interpretativas que siempre han rodeado a este precepto.

En cualquier caso, el objetivo del artículo 108 de la LMV, ha sido siempre, que no queden sin gravamen ciertas transmisiones de valores en atención a la composición inmobiliaria de una parte importante del activo afecto, de las empresas cuyo capital social representan dichos valores. En su redacción vigente se declara fuera de la exención aquellas transmisiones de valores que se realicen con intención de eludir el pago del impuesto que hubiera recaído sobre la transmisión de los inmuebles incluidos en el activo de la entidad cuyo capital social representan los valores transmitidos.

De no existir esta regla, nos encontraríamos con que una transmisión de valores quedaría sujeta al ITPO o al IVA, según las normas generales de deslinde entre ambos impuestos. Es decir, si se verifica el cumplimiento de los tres requisitos en la figura del transmitente, quedaría sujeta al IVA, y, en caso de no cumplirlos, al ITPO, por ejemplo si es un particular. Pero, en cualquier de los dos casos, nos encontramos con que existe una exención generalizada - tanto en el IVA, como en el ITPO-, para la transmisión de valores. Por tanto, la aplicación de esta regla permitiría enmascarar transmisiones de inmuebles, a través de su aportación a entidades mercantiles (sociedades patrimoniales), y la transmisión posterior de las participaciones o acciones representativas de su capital. Es decir, se transmiten los

valores, operación exenta de IVA¹⁵³³ y de ITPO¹⁵³⁴, cuando en realidad se están transmitiendo los activos inmuebles. El calificación de este precepto como una cláusula antielusión ha sido destacada con generalidad por la doctrina¹⁵³⁵.

No obstante, la fórmula del artículo 108 LMV ha planteado siempre importantes dudas interpretativas, lo cual ha motivado su modificación periódica¹⁵³⁶.

Entre ellas destaca especialmente la que entró en vigor el 31 de octubre de 2012, que rectificó numerosas e importantes cuestiones defectuosas que presentaba el precepto:

1ª) Se excluyeron las transmisiones en mercados primarios, en mercados secundarios organizados así como las realizadas en el marco de operaciones de reestructuración empresarial¹⁵³⁷. La Directiva 2008/7/CE, de 12 de febrero, prohíbe someter a tributación indirecta la creación, emisión y puesta en circulación de acciones o participaciones a pesar de lo cual en nuestro país se sometían a gravamen. Tras denuncia de la Comisión Europea contra España, se suprimió este gravamen a partir de 2012. Por tanto se aplica exclusivamente a las transmisiones de valores en mercados secundarios no organizados.

2ª) La nueva redacción del precepto se configuró como una auténtica cláusula antielusión. Es decir, a partir de esta modificación, se realiza una

¹⁵³³ Artículo 20.uno.18.k) LIVA

¹⁵³⁴ Artículo 45.1.B.9 TRLITPAJD

¹⁵³⁵ Vid. en este sentido FALCÓN y TELLA, R., "La dudosa compatibilidad con el ordenamiento comunitario de la aplicación de la Modalidad de Transmisión Patrimonial Onerosa en los supuestos del art. 108 de la LMV (ATS 24 septiembre 2009) y de transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial", *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2010, pp.7 a 11. Y GARCIA NOVOA, C., "De nuevo sobre el artículo 108 de la Ley de Mercado de Valores. Su aplicación a actos gravados por operaciones societarias", *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2009, pp.49 a 58.

¹⁵³⁶ Destacan las modificaciones del precepto realizadas por: la antigua LIRPF, Ley 18/1991, de 6 de junio; por la Ley 36/2006 de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal; la Ley 4/2008 de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria; y, especialmente la última, efectuada por la Ley 7/2012 de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

¹⁵³⁷ Vid. Resoluciones vinculantes de la DGT núm. V0260-13 de 30 de enero de 2013, V2093-13 de 1 de febrero de 2013.

presunción, “iuris tantum”, de que, a través de la transmisión de valores incluidas en los tres supuestos que contempla el precepto, se está tratando de eludir el impuesto que grabaría la transmisión de inmuebles, que es el negocio jurídico realmente querido por las partes. Esta presunción de animus defraudandi se ha trasladado incluso y de forma expresa a la LIVA¹⁵³⁸. Tal como ha establecido la DGT¹⁵³⁹: *“la referida pretensión de eludir los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles de la entidad cuyos valores se hayan transmitido constituye una cuestión de hecho, que no puede ser determinada a priori por este Centro Directivo, sino que deberá ser probada suficientemente por la Administración tributaria competente para la gestión del tributo aplicable. No obstante lo anterior, el precepto regula tres supuestos en los que se produce la inversión de la carga de la prueba (párrafos segundo a quinto del apartado 2 del artículo 108, LMV). En estos tres casos -incisos a), b) y c)- (que no tienen carácter exhaustivo, sino meramente enunciativo), la Administración gestora sólo tendrá que comprobar la existencia de los requisitos objetivos que conforman el presupuesto de hecho en concreto, cuya concurrencia supondrá la presunción de la del requisito subjetivo de la pretensión de elusión y, en consecuencia, la sujeción al gravamen correspondiente sin exención. [...]”*.

3ª) También se introdujo en 2012 la exclusión del precepto de determinados supuestos, con base en el requisito de afectación irremediable de los inmuebles a la actividad, fuera ésta cual fuera, superando la redacción anterior en la que sólo se excluían si la actividad era la construcción o promoción inmobiliaria y, además, con carácter exclusivo. El criterio anterior resultaba injustificable, en mi opinión, dado que implicaba que se aplicara el gravamen por el ITPO a muchas operaciones que debían quedar fuera de él por referirse a entidades que por la naturaleza esencial de su actividad, tenían una parte importante de su activo constituido por inmuebles. En este sentido se fueron pronunciando los Tribunales judiciales¹⁵⁴⁰ y administrativos¹⁵⁴¹, lo cual evidenció

¹⁵³⁸ Artículo 20.Uno.18 LIVA, subapartado c´ para los apartados k y l

¹⁵³⁹ Resolución núm. V2282-12, de 30 de noviembre de 2012

¹⁵⁴⁰ Así, por ejemplo se concluyó la no sujeción al ITPO por los inmuebles incluidos en el activo de las empresas cuyos valores se transmitían en las siguientes Sentencias, del TSJ Murcia, de 29

la necesidad de modificar la Ley en consonancia con él. En definitiva, a partir de 2012, dicha cláusula se aplica teniendo en cuenta, exclusivamente, los inmuebles **no afectos** a actividades empresariales o profesionales.

Por tanto, quedan excluidas del ámbito de este precepto operaciones que afectan a entidades que por la propia naturaleza de su actividad, tiene entre su activo un porcentaje muy elevado de inmuebles afectos (promoción inmobiliaria, hostelería, energía, entre otras). Y, en consecuencia, tras la última redacción del artículo 108 LMV, su ámbito de aplicación esencial es, en mi opinión, las sociedades patrimoniales, de manera que, cuando se produce una transmisión de valores de una de estas entidades, la razón de que se realice la presunción de que lo que realmente se está transmitiendo son los inmuebles y no los valores, implica que haya de prescindirse de la apariencia mercantil porque lo que en realidad se está produciendo es una transmisión de inmuebles entre, en numerosas ocasiones dos particulares, operación que debe quedar por tanto, sujeta y no exenta del ITPO, con carácter general. Sin perjuicio de que, evidentemente, en los supuestos en los que por concurrencia de los requisitos subjetivo y objetivo la operación se considerara mercantil, quedaría sujeta al IVA y exenta o no en función del tipo de inmueble en cuestión.

4ª) Por otro lado, hasta esta norma, nuestro Legislador, de forma ciertamente incomprensible, dejaba estas operaciones fuera del ámbito del IVA, sujetándose en todo caso y sin excepción al ITPO, conclusión muy criticada por la doctrina¹⁵⁴², que entendía que debía realizarse el deslinde ITPO-IVA según los criterios generales; es decir, que podían quedar sujetas al IVA siempre que se cumplieran los requisitos de sujeción a este impuesto.

de julio de 2008, recurso núm. 267/2004, Resolución núm.738/2008 (ROJ: STSJ MU 1818/2008), en relación con un tanatorio; o del TSJ de Andalucía, de 29 de septiembre de 2008, recurso núm.1381/2001, Resolución núm. 579/2008 (ROJ: STSJ AND 6508/2008), en relación con un matadero.

¹⁵⁴¹ Esta interpretación ya había sido puesta de manifiesto por el TEAC, por ejemplo en su Resolución de 15 de julio de 2004, relativa a la transmisión de los valores de un parque de atracciones dado que “irremediamente su activo ha de sustentarse principalmente en inmuebles” afectos a la actividad de explotación del mismo por lo que, aunque evidentemente se superaba el porcentaje para entender que dicha transmisión entraba dentro del artículo 108 LMV, no se consideró que debía aplicarse el mismo.

¹⁵⁴² Vid. en este sentido DELGADO GONZALEZ, A.F., “Los problemas de legalidad de una norma excesiva. El artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores”, *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2011, pp.51 a 67.

Esta solución era extremadamente polémica por varias razones: en primer lugar por ser contraria a la naturaleza de ambos impuestos dado que numerosas operaciones esencialmente mercantiles pasaban a grabarse por un tributo que en general se considera civil, si bien como he defendido a lo largo de la tesis no comparto esta distinción; y, en segundo lugar, por considerarse contraria al Derecho comunitario con base en los artículos 15.2 y 135.1.f) de la Directiva 2006/112/CE. De acuerdo con estos preceptos la transmisión de valores que atribuyan la propiedad o disfrute de bienes inmuebles (entre los que se encontrarían los del artículo 108 LMV, -nuevo artículo 314 TRLMV-), quedaría en todo caso sujeta al IVA, con posibilidad de exención por aplicación de los supuestos habituales de exenciones inmobiliarias, es decir, en función del tipo de inmueble (tipo de suelo, primera o ulterior entrega, etc.). Y, en consecuencia, únicamente cuando estas transmisiones de inmuebles estuvieran exentas del IVA, pasarían a tributar por el ITPO.

Ahora bien, en mi opinión, la normativa comunitaria debe entenderse referida a inmuebles afectos a actividad empresarial o profesional dado que, solo así, su transmisión puede enmarcarse dentro del ámbito natural del IVA. Pero la razón de ser del artículo 108 LMV (-nuevo artículo 314 TRLMV -) es la presunción de que las entidades mercantiles cuyos valores se transmiten, no son realmente tales, sino ficciones fruto de las necesidades organizaciones de un grupo familiar poseedor de un patrimonio inmobiliario que desea gestionar unido, por diversas causas, una de las cuales es sin duda el fraude fiscal, aunque tampoco debería presumirse. De ahí el requisito, también modificado, de no afectación de más del 50% del activo a la actividad de la entidad, es decir, no son inmuebles cuyo objeto sea afectarlo a una actividad empresarial y/u obtener de ellos una rentabilidad.

Lo cierto es que finalmente se rectificó el precepto de la LMV, así como la LIVA, de manera que, cuando se verifica que la transmisión de valores enmascara una transmisión de inmuebles, se aplican las reglas generales de deslinde entre el IVA y el ITPO en las operaciones inmobiliarias, modificación acertada en mi opinión, pero que no cambia el hecho de que la mayor parte de estas operaciones van a quedar grabadas por el ITPO, y no por el IVA.

5ª) Por último, se añadieron reglas de determinación de la base imponible tanto para el IVA como para el ITPO, atendiendo a las características de estas operaciones, dado que, si lo que se están transmitiendo son en realidad los inmuebles de la entidad, no tenía mucho sentido que la base fuera el valor de transmisión de los valores, o el valor contable de los inmuebles, sino, como acertadamente establece la redacción vigente del precepto, el valor de mercado (IVA)/real (ITPO) de los inmuebles.

En cuanto a la reforma efectuada mediante la aprobación del TRLMV, de 23 de octubre de 2015, a efectos aclaratorios, reproduzco las dos redacciones del único apartado del precepto modificado (apartado 3, regla 4ª, de ambos artículos) subrayando la única frase que se ha modificado. Hay que destacar que realmente el nuevo texto se ha dictado a efectos de ordenar, sistematizar y aclarar la normativa existente, sin que se hayan introducido modificaciones significativas en su texto. Así, la anterior redacción del artículo 108 LMV era la siguiente:

“4ª. En las transmisiones de valores que, conforme al apartado 2 anterior, estén sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exentas, la base imponible se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes que deban computarse como inmuebles. A este respecto, en los supuestos recogidos en la letra c) del apartado 2, la base imponible del impuesto será la parte proporcional del valor de mercado de los inmuebles que fueron aportados en su día correspondiente a las acciones o participaciones transmitidas.”

Mientras que la nueva redacción del mismo apartado del nuevo artículo 314 TRLMV dispone:

*“4.ª En las transmisiones de valores que, conforme al apartado 2, estén sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exentas, **que tendrán la consideración de entrega de bienes a efectos del mismo**, la base imponible se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes que deban computarse como inmuebles. A este respecto, en los supuestos recogidos en el apartado 2.c), la base imponible del impuesto será la parte proporcional del*

valor de mercado de los inmuebles que fueron aportados en su día correspondiente a las acciones o participaciones transmitidas.”

En realidad, esta modificación no es más que la actualización de la LMV a la modificación de la LIVA efectuada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, que introdujo un nuevo apartado 8º en el artículo 8.Dos LIVA según el cual:

“También se consideran entregas de bienes: [...]

8º. Las transmisiones de valores cuya posesión asegure, de hecho o de derecho, la atribución de la propiedad, el uso o disfrute de un inmueble o de una parte del mismo en los supuestos previstos en el artículo 20.Uno.18.º k) de esta Ley”

En definitiva, como se puede observar, a través de todas estas modificaciones se trata de aclarar las dudas y problemas que la aplicación de este precepto ocasiona. Y, no obstante la mejora ostensible de su redacción, el artículo 108 LMV – nuevo artículo 314 TRLMV-, sigue ofreciendo algunas dudas interpretativas, que, la doctrina administrativa y la jurisprudencia, intentan aclarar. En este sentido, BAS SORIA¹⁵⁴³ ha destacado que: “El artículo 108 LMV goza de una indudable reputación entre los preceptos conflictivos de la normativa tributaria. [...] Las cautelas encierran toda una serie de términos de difícil interpretación y conceptos jurídicos indeterminados que no presagian una clara disminución de la conflictividad entre las Administraciones y los contribuyentes”.

Dentro de estas dudas interpretativas que el precepto sigue ofreciendo, quizá, la más importante, proviene de que, tal como señaló la DGT¹⁵⁴⁴, la presunción del *animus defraudandi* constituye una cuestión de hecho, lo cual exige que deba ser objeto de prueba.

¹⁵⁴³ BAS SORIA, J., “El artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores: comentarios a propósito de un precepto complejo”, *Impuestos*, Año 24, núm. 7, 2008, p. 1.

¹⁵⁴⁴ Resolución núm. V2282-12, de 30 de noviembre de 2012

También cabe plantearse si cuando el artículo 108 LMV habla de actividad empresarial o profesional, se debe interpretar en coordinación con el artículo 27 LIRPF, que exige para la consideración de actividad económica local exclusivamente afecto y tener al menos un empleado a jornada completa. Esta consideración resulta especialmente relevante en el caso de entidades que se dedican al arrendamiento. Dados los términos del precepto y su finalidad, no parece que sea esta su finalidad, tal como ha concluido la DGT¹⁵⁴⁵, por lo que en principio, dado que el arrendamiento se considera en todo caso actividad empresarial a efectos del IVA, debe negarse que la transmisión de valores de estas entidades entren dentro del ámbito del artículo 108 LMV, debiendo aceptarse en general la exención de las mismas.

Por último, también ofrecen numerosas dudas las presunciones iuris tantum de elusión del impuesto recogidos en el citado precepto. Estos criterios son tres:

“a) Cuando se obtenga el control de una entidad cuyo activo esté formado en al menos el 50 por ciento por inmuebles radicados en España que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales, o cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella.”

En relación con la participación superior al 50%, se incluye en las mismas las indirectas si bien, como ha matizado la DGT¹⁵⁴⁶, solamente si el adquirente es una sociedad mercantil, y no, por tanto, si es una persona física.

“b) Cuando se obtenga el control de una entidad en cuyo activo se incluyan valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por ciento por inmuebles radicados en España que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales, o cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella.”

¹⁵⁴⁵ Resolución de la DGT núm.V3136-12, de 22 de octubre: “no cabe duda de que la normativa que debe prevalecer sobre los requisitos de afectación de bienes es la del IVA y no la del IRPF, pues el artículo 108 de la LMV regula la imposición indirecta de la transmisión de valores y no la directa”, manteniendo este criterio tanto si la transmisión queda, finalmente, gravada de forma efectiva por el IVA, o, por el ITPO.

¹⁵⁴⁶ Resolución de la DGT de 11 de mayo de 2009.

En este caso, el porcentaje del 50% de los inmuebles puede considerarse arbitrario, y, realmente podría haberse establecido uno distinto, pero, al margen de opiniones, sin duda es un porcentaje razonable para entender que lo que se están transmitiendo son los inmuebles y no los valores.

Surge la duda de si deben o no incluirse dentro del activo los contratos de leasing sobre inmuebles. Sobre todo, desde el cambio del Plan General Contable (PGC)¹⁵⁴⁷, operado en 2007. En el antiguo PGC los derechos de leasing se contabilizaban como un inmovilizado inmaterial (ahora denominados intangibles)¹⁵⁴⁸ hasta que finalizaba el contrato y se ejercía la opción de compra, adquiriendo la propiedad sobre el inmueble. En este caso, hasta el ejercicio de la opción de compra no cabe duda de que estos derechos no se incluían en el cómputo del 50%. Pero, en el nuevo PGC, los contratos de leasing, desde su firma, se contabilizan como activo en la cuenta que correspondería al activo, en este caso, inmueble, que si se ejercita finalmente la opción de compra se va a adquirir. En mi opinión, debe concluirse en sentido afirmativo dado que el precepto no indica expresamente que se deba de tratar de activos en propiedad, por lo que, si esa es la intención del Legislador, debería procederse a la modificación del precepto. Y, mientras la redacción sea la vigente, deben incluirse todos los activos, incluidos los leasings. Además, para que un contrato se considere de arrendamiento financiero, entre los requisitos que se exigen, tal como se analiza en el epígrafe IV.3.4.1, se encuentran que no existan dudas razonables sobre el ejercicio de la opción de compra. Por ambos motivos en mi opinión sí deben incluirse los leasings en el cómputo del activo. Y, si bien la DGT ha concluido¹⁵⁴⁹ en sentido contrario, en mi opinión, se debe sólo al hecho de que son consultas realizadas antes de la entrada en vigor del nuevo PGC por lo que, como he explicado, estos contratos no aparecían como inmuebles sino como derechos inmateriales.

“c) Cuando los valores transmitidos hayan sido recibidos por las aportaciones

¹⁵⁴⁷ Real Decreto 1514/2007, que aprueba el nuevo Plan General Contable, aplicable a partir del 1 de Enero de 2008.

¹⁵⁴⁸ La firma del contrato de leasing se contabilizaba en la Cuenta (217) Derechos sobre Bienes en Régimen de Arrendamiento Financiero, englobada en la masa patrimonial inmovilizado inmaterial.

¹⁵⁴⁹ Por ejemplo en la Contestación no vinculante de la DGT a la Consulta de 10 de mayo de 1994.

de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución de sociedades o de la ampliación de su capital social, siempre que tales bienes no se afecten a actividades empresariales o profesionales y que entre la fecha de aportación y la de transmisión no hubiera transcurrido un plazo de tres años.”

El resto del precepto establece numerosas reglas a efectos de clarificar su aplicación. Así, por un lado, recoge diversas normas para: determinar la base imponible del impuesto que, en su caso, recaiga sobre la transmisión; calcular el porcentaje de control sobre la sociedad (en relación con la presencia en el activo de acciones propias); y definir los valores de los inmuebles que deben tomarse para calcular el porcentaje del activo. Todo ello para determinar si la operación realmente es una transmisión de valores, o una transmisión de inmuebles encubierta.

IV.5.-ASPECTOS PROBLEMÁTICOS DE LA GESTIÓN ADMINISTRATIVA DEL DESLINDE ENTRE EL ITPO Y EL IVA EN LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS.

A lo largo del desarrollo de este trabajo, se han ido revelando, epígrafe a epígrafe, los numerosos y diversos problemas que ocasiona el deslinde entre el ITPO y el IVA en las operaciones inmobiliarias, tanto desde el análisis normativo como de sus aplicaciones prácticas, y, tanto para las Administraciones implicadas, de diverso ámbito territorial, como para los contribuyentes.

En este capítulo voy a analizar las dos cuestiones más problemáticas que envuelven los procesos de regularización del deslinde ITPO-IVA para los contribuyentes:

-De un lado, el procedimiento administrativo diseñado para la regularización de los supuestos mal autoliquidados;

-Y por otro, los efectos que sobre esta cuestión tiene la problemática de la determinación del valor real de los inmuebles; de actualidad innegable a la

vista de la actividad frenética con que las CCAA están llevando a cabo desde hace unos años, procedimientos masivos de comprobación de valor (en adelante CVA). Con base en mi experiencia profesional, puedo afirmar que la legalidad de estos procedimientos está siendo puesta en duda de forma masiva, por los contribuyentes, ante los Tribunales. Y que están siendo objeto de anulaciones, también masivas, por parte de los Tribunales antes quienes se someten las mismas por los múltiples y diversos defectos que se aprecian en los diferentes métodos que las CCAA van aprobando para llevarlas a cabo.

Para este análisis me centraré a título de ejemplo, en la situación creada en la Comunidad Valenciana, por la especial gravedad que ha alcanzado esta situación tras la aplicación, desde el año 2013, del método de comprobación por Orden de coeficientes, sobre todo en dicho año, en que se hizo con carácter retroactivo¹⁵⁵⁰, si bien, como se verá, no es la única CCAA que está utilizando este método.

IV.5.1.- PROBLEMÁTICA DE LA REGULARIZACIÓN ADMINISTRATIVA DE LOS SUPUESTOS DE TRIBUTACIÓN EFECTIVA POR EL ITPO O EL IVA, CALIFICADOS DE FORMA ERRÓNEA POR LOS CONTRIBUYENTES

La problemática administrativa que presentan los supuestos de doble imposición entre el ITPO y el IVA en operaciones inmobiliarias está causada, básicamente, por dos motivos: el diferente ámbito territorial de los dos impuestos implicados; y la tendencia de los contribuyentes al sometimiento efectivo de estas operaciones por el IVA, sea o no el impuesto procedente, cuyas causas ya he analizado.

No obstante, este epígrafe no se analiza con ánimo de entrar en materia de Derecho Administrativo, sino únicamente de completar el análisis de la problemática que conllevan los supuestos de deslinde ITPO-IVA para los agentes que intervienen en ellos entre los que se encuentran las Administraciones tributarias competentes

¹⁵⁵⁰ ORDEN 23/2013, de 20 de diciembre, de la Conselleria de Hacienda y Administración Pública, por la que se establecen los coeficientes aplicables en 2013 al valor catastral a los efectos de la comprobación de valores de determinados bienes inmuebles de naturaleza urbana en el ámbito de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones, así como la metodología empleada para su elaboración y determinadas reglas para su aplicación

sobre cada uno de estos tributos.

Además, en la explicación del procedimiento de coordinación habilitado para la resolución de estos supuestos conflictivos entre la Agencia Tributaria estatal y el órgano correspondiente de las CCAA, es necesario realizar dos precisiones: voy a referirme a las normas vigentes en la Comunidad Valenciana; y a los procedimientos de gestión tributaria, si bien, no hay que olvidar que también se puede realizar esta regularización a través de un procedimientos inspector.

Con estas premisas, el IVA, como ya he expuesto anteriormente, es competencia exclusiva del Estado, que únicamente cede a las CCAA parte de la recaudación obtenida en su territorio. Esto implica que, como vimos en el epígrafe I.1.4.1.2, todas las facultades esenciales sobre el impuesto: gestión, inspección, recaudación y revisión, son competencia de la Agencia Tributaria estatal; organismo de ámbito competencial nacional. Por el contrario, como también concluí en dicho epígrafe, el ITPO es un impuesto cedido a las CCAA, las cuales, incluso tienen atribuidas determinadas facultades legislativas sobre el mismo y, en todo caso, las de gestión, inspección, recaudación y revisión.

Dentro del organigrama de ambas Administraciones, en términos generales, la facultad para comprobar los supuestos de conflicto entre el ITPO-IVA están atribuidas a los órganos de gestión, con los efectos y alcance que les reconoce nuestro Ordenamiento jurídico, sin perjuicio de las actuaciones inspectoras.

En cualquier caso, las actuaciones entre las dos Administraciones tributarias implicadas deben estar, evidentemente, coordinadas. Esta necesaria coordinación, determina la también necesaria existencia de órganos que medien y resuelvan en cada caso, a la vista de las actuaciones e informes realizados por cada Administración, cuál de los dos impuestos -el ITPO o el IVA-, es el que procede exigir, como se verá a continuación.

De acuerdo con el análisis realizado, la comprobación administrativa sobre una operación en la que se plantee un conflicto ITPO-IVA tratará de determinar el cumplimiento de los requisitos para que la autoliquidación realizada por el

contribuyente -ya sea por el ITPO o por el IVA, sea correcta y, en caso contrario, proceder a la regularización correspondiente¹⁵⁵¹ con base en las potestades de comprobación e investigación de hechos de trascendencia tributaria, ejercitable genéricamente frente a los administrados, que nuestro Ordenamiento atribuye a la Administración tributaria¹⁵⁵², tal como ha secundado ampliamente nuestra doctrina¹⁵⁵³.

Dadas las actuaciones que se tienen que realizar en el procedimiento de regularización, inevitablemente solo puede ser: o un procedimiento de comprobación limitada, si se realiza por órganos de gestión tributaria; o un procedimiento de inspección, si se lleva a cabo por órganos de inspección.

Ahora bien, no hay que confundir la existencia de esta potestad con el hecho de que obligatoriamente deba ejercitarse dentro del procedimiento normal de gestión tributaria, sino que implica una reserva a favor de la Administración tributaria, con base en la cual ésta podrá, en todo caso, dentro del período de prescripción, comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, pero no que

¹⁵⁵¹ En relación con las facultades de comprobación de la Administración Tributaria, JUAN LOZANO señaló que: "...el fundamento constitucional de las actuaciones de comprobación e investigación se localiza en el artículo 31.1 de la Constitución; de acuerdo con los principios de igualdad y capacidad económica el acto de liquidación, para no incurrir en arbitrariedad, debe estar fundado en una demostración de los presupuestos de la imposición tendencialmente orientada a la obtención de una verdad material. Es necesario, pues, subrayar la necesidad de que se realice un juicio histórico en el que se determine la existencia y la magnitud de los presupuestos del tributo. La fiabilidad exigida a los instrumentos demostrativos se encuentra siempre influenciada por los márgenes de duda compatibles con los intereses en juego: cuanto más se consiente el recurso a demostraciones menos fiables, tanto más emerge un grado de incertidumbre no siempre tolerable en vista de los intereses en juego; por ello, examinando los principios materiales y formales que concurren en el fenómeno de la imposición, puede afirmarse que el anterior juicio histórico se dirige, en principio, en la comprobación tributaria, a la adquisición por parte de la Administración de una certeza sobre la base imponible y demás elementos relevantes para determinar el importe de la deuda tributaria".

JUAN LOZANO, A.M., *La Inspección de Hacienda ante a la Inspección*, Ed.Marcial Pons, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid,1993, p.173.

¹⁵⁵² Artículos 136 y 141 de la LGT.

¹⁵⁵³ Así, por ejemplo, LOPEZ MOLINO, A.M., en *Régimen jurídico de la Prueba en la Aplicación de los Tributos*, Aranzadi, Pamplona 1998, p.175, justifica el alcance y efectos de esta potestad en cuatro motivos: primero, porque la Administración ha de adquirir certeza sobre la base imponible y demás elementos necesarios para determinar la deuda tributaria; segundo porque es necesario que pueda fijar los presupuestos de legitimidad del acto de liquidación; tercero, porque debe poder verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias; y cuarto, porque, en consonancia con la potestad reglada de comprobación e investigación, el Ordenamiento atribuye a la Administración una serie de poderes jurídicos específicos para llevar a cabo esta potestad.

NUÑEZ PÉREZ, G.G., *La actividad administrativa de comprobación tributaria*, Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, núm.53, 1987, p.59.

necesariamente deba hacerlo.

En los impuestos afectados, el desarrollo de esta potestad es ciertamente desigual. Expongo a continuación la evolución en la Consellería de Hacienda de la Generalitat Valenciana, con base en mi experiencia profesional. En el ámbito del ITPO, al menos hasta este momento, en el marco de procedimientos de gestión tributaria, se revisaban el 100 por cien de las operaciones, si bien los problemas organizativos y las carencias endémicas de medios, están provocando que este modelo no pueda sostenerse a corto plazo, por lo que, según las últimas informaciones que se nos han dado a los técnicos de gestión, es que se va a pasar, en todos los impuestos cedidos, a un sistema de filtros, similar al existente en la Agencia Tributaria estatal. Mientras que en relación con los procedimientos de inspección, éstos se inician, normalmente, a instancia de la Agencia Tributaria, al ponerse de manifiesto, en el curso de actuaciones efectuadas por ella con el transmitente, operaciones no sujetas o exentas IVA sin renuncia y, por tanto, sujetas a ITPO, lo cual pone en conocimiento de la DGT a través de una instancia de colaboración.

En cambio, en el ámbito del IVA, las comprobaciones de las operaciones inmobiliarias, en general, suponen un porcentaje mínimo, en comparación con el número de sujetos pasivos y, en particular, en relación a las operaciones de deslinde con el ITPO son prácticamente inexistentes.

Las razones de esta disparidad son evidentes si tenemos en cuenta las características de cada uno de los impuestos -que ya analicé detenidamente- pero entre ellas, en resumen, y a nivel práctico, destacan las siguientes:

-En primer lugar, el elevado número de sujetos pasivos en el IVA, y el volumen de hechos imposables declarados por cada uno de ellos, imposibilita, con los medios humanos y técnicos de que dispone la Agencia Tributaria estatal, que se revise a un número muy elevado de ellos. Problema que no existe en relación al ITPO, donde cada expediente corresponde a único documento (notarial, judicial, administrativo o privado) dentro del cual hay un número reducido de sujetos pasivos y de hechos imposables que revisar.

-Consecuencia de la anterior, el volumen de documentos a revisar es enormemente superior en un procedimiento de IVA que en uno del ITPO

-Por otro lado, los objetivos de la comprobación que se fijan a cada uno de los órganos afectados es muy distinto. Como he mencionado, los órganos de gestión autonómicos revisan, al menos hasta 2016, el 100 por cien de las autoliquidaciones presentadas, con el principal objetivo de disuadir el fraude fiscal, ya que, si se revisa por muestreo, se ha constatado que aumentan los incentivos a defraudar ante la posibilidad de que el expediente caiga fuera de la muestra que va a ser objeto de comprobación, sin perjuicio de la existencia de Planes anuales de inspección en los que se concretan líneas específicas de revisión.

Por el contrario, ante la imposibilidad manifiesta para comprobar a todos los contribuyentes, los órganos de gestión de la Agencia Tributaria estatal revisan una muestra de contribuyentes con base en los criterios que cada año se establecen en base a determinadas magnitudes (volumen de negocio, epígrafes de actividad, etc.) en los diversos planes que se aprueban para ello¹⁵⁵⁴.

-Y, por último, aunque en ningún caso debe ser un incentivo, lo cierto es que en el caso concreto de las operaciones de deslinde ITPO-IVA, debido al diferencial de tipos, la Administración autonómica obtiene una recaudación superior si la operación está sujeta al ITPO que si tributa por el IVA y el AJD; justo lo contrario a lo que ocurre a la Agencia Tributaria estatal¹⁵⁵⁵. Esto provoca que si bien la Agencia Tributaria estatal colabore plenamente con las Administraciones Autonómicas cuando éstas detectan una operación mal tributada por el IVA, a su vez, es lógico que no dedique parte de sus recursos a

¹⁵⁵⁴ Como el Plan anual de Control Tributario y Aduanero; o el Plan de prevención del fraude fiscal, implementado a raíz de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, etc.; así como las medidas y criterios internos que, sobre ellos, se aprueban.

¹⁵⁵⁵ No obstante, hay que matizar esta conclusión dado que si la recaudación del IVA fuera íntegramente para el Estado, la diferencia recaudatoria sí sería muy elevada, pero dada la transferencia fijada de la recaudación por el IVA conseguida en el territorio de una CCAA a las mismas (actualmente el 50%), el diferencial entre que la operación tribute por el IVA y el IAJD o por el ITPO, se ha reducido ostensiblemente.

detectarlas por sí misma y a ponerlo en conocimiento de la Administración autonómica.

En cualquier caso, la necesaria coordinación entre ambas Administraciones para resolver los supuestos de doble imposición ITPO-IVA se enfrenta, en la práctica, a múltiples problemas:

1º) Conflictos interpretativos entre ambas Administraciones.

A lo largo del trabajo, se ha ido viendo como existen numerosos conceptos sobre los que no existe unanimidad de criterios, ni doctrinal, ni administrativa, ni siquiera jurisprudencialmente en algunos casos.

Lógicamente, si las dos Administraciones implicadas no se ponen de acuerdo sobre la tributación procedente, el procedimiento se bloquearía, al no poder resolverse y quedaría indefinidamente paralizado. Para evitar este bloqueo, existe el órgano al que me he referido, de composición mixta de la Agencia Tributaria estatal y de cada Administración Tributaria Autonómica -que son los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria-. Su función es la de dilucidar la tributación correcta en los supuestos de conflicto ITPO-IVA, de manera que las Administraciones se someten al dictamen de este órgano en cada caso, de conformidad con su normativa reguladora¹⁵⁵⁶.

Funcionalmente, los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria se integran en la estructura de cada una de las Delegaciones Especiales de la Agencia Tributaria estatal, en cada CCAA. Este órgano es, en la actualidad, el Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria.

Además, en caso de que el conflicto persista, existiendo litigio entre las Administraciones implicadas, sobre el hecho imponible controvertido, puede elevarse el mismo a la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las CCAA. Su función esencial es la deliberación y

¹⁵⁵⁶ Artículo 66 de la Ley 22/2009 de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias

resolución de los conflictos que se susciten entre la Administración Tributaria del Estado y la de una o varias CCAA, o entre éstas entre sí, con motivo de: la aplicación de los puntos de conexión de los tributos cedidos; o la competencia en relación con los procedimientos de gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos cedidos, con base en los puntos de conexión aplicables.

2º) Acceso restringido a los actuarios de una Administración a la información disponible para la otra.

Cada Administración emplea su propio programa informático, no existiendo acceso libre de los actuarios de cada una de las Administraciones a los datos almacenados en el sistema informático de la otra.

En el caso de los actuarios de la Agencia Tributaria estatal, raramente solicitan datos de las Administraciones autonómicas, principalmente porque les resulta más sencillo obtenerla de los propios interesados o de terceros obligados a suministrarla, de conformidad con los artículos 93 y 94 LGT (Notarios, entidades financieras, etc.)

En el caso de los actuarios autonómicos, se nos permite un acceso limitado a los datos de la base de datos de la Agencia Tributaria estatal, previa autorización y justificación de la consulta.

3º) Dificultad de obtener la información necesaria por otros medios.

La determinación del tributo correcto que debe gravar una operación inmobiliaria, exige la definición de muchos conceptos, que puede verse dificultada, con o sin intencionalidad, por parte de los sujetos afectados. Así, según mi experiencia profesional, la información que consta en la base de datos de la Agencia Tributaria estatal, no siempre es lo clara, exacta y completa que sería de desear para agilizar los procedimientos. Ello exige tener que efectuar requerimientos de información a múltiples sujetos: transmitente/s, adquirente/s, Entes locales, Colegios Oficiales, etc. La falta de atención de dichos requerimientos, o su atención defectuosa, es relativamente habitual, lo cual ralentiza o, incluso, imposibilita, resolver los procedimientos. No obstante, en este sentido, aunque entre las competencias atribuidas a las CCAA sobre los

impuestos cedidos, se encuentra la potestad sancionadora, lo cierto es que en la Comunidad Valenciana solo se ejercía por el Servicio de Inspección, pero no por el de Gestión, hasta finales de 2013, siendo una de las infracciones tipificadas en la LGT que dan lugar a sanción, la no atención de requerimientos¹⁵⁵⁷.

4º) Como consecuencia de los dos problemas anteriores, se producen en general, en estos expedientes, importantes dilaciones del procedimiento de regularización motivada por la excesiva longitud del procedimiento arbitrado, con cierto riesgo de prescripción de los expedientes.

Para minimizar los efectos negativos de estos problemas, las Administraciones implicadas han establecido varias medidas:

1ª) Quizá la más importante sea que, a pesar de que quien efectuó el ingreso del IVA fue el vendedor, dado que el que realmente lo soportó fue el adquirente - que, por tanto, es el que se puede ver gravado con una doble imposición-, se concede legitimación activa para instar el procedimiento de devolución, no sólo al sujeto pasivo que repercutió el IVA improcedentemente, sino también al que lo soportó, ya que es éste, en definitiva, quien va a obtener el importe de la devolución del IVA¹⁵⁵⁸. Por lo tanto, la solicitud de rectificación del IVA podrá ser presentada tanto por el transmitente como por el adquirente, de acuerdo con lo establecido en el artículo 129 del RGAT. Esta excepción está plenamente justificada, ya que supeditar la resolución de los expedientes de doble imposición a la actuación del vendedor, que no tiene ningún interés en ello, equivalía, o bien a tener que paralizar los expedientes indefinidamente, o bien a darse el caso de que se le devolvía el IVA al vendedor y se le liquidaba el ITPO al comprador. Luego éste tenía que reclamarle el IVA al vendedor, quedando a expensas de

¹⁵⁵⁷ Artículo 203.1.b) LGT

¹⁵⁵⁸ Artículo 14.1 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

éste, pudiendo darse el caso de que, al final, el comprador hubiera pagado los dos impuestos. Ahora bien, esta conclusión es válida en aquellas operaciones que queden sujetas al IVA sin ISP (rehabilitaciones, etc.), ya que en los supuestos en que sí se produce la ISP (entregas sujetas y exentas del IVA en las que se ha renunciado a la exención) es el adquirente quien devenga y se deduce el IVA por lo que solo él podrá instar la rectificación.

A efectos informativos, y como ejemplo de la enorme casuística que afecta a este procedimiento, al final de este epígrafe muestro el modelo vigente elaborado por la Agencia Tributaria estatal (de carácter no obligatorio) para solicitar la rectificación de las cuotas del IVA.

2ª) Además, para evitar la posible prescripción de una de las deudas, y que la operación pueda quedar sin gravamen -porque pudiera darse el caso de que se hubiera devuelto el IVA pero, por transcurso del plazo de prescripción previsto en la Ley¹⁵⁵⁹, hubiera prescrito el derecho de la Administración autonómica para liquidar el ITPO-, de conformidad con el artículo 67.1 LGT, el plazo de prescripción para determinar la solicitud del ingreso indebido en el caso de tributos incompatibles y que graven una misma operación -como ocurre con el IVA y el ITPO-, comenzará a contarse desde la resolución del Consejo territorial competente. Esa Resolución será la que dictamine cuál de los dos tributos es el procedente.

Teniendo en cuenta estos problemas y soluciones, la regularización puede darse desde los dos impuestos; es decir, bien porque se haya tributado indebidamente por el ITPO, y se compruebe que la tributación correcta es por el IVA; o bien porque se haya sujetado la operación indebidamente al IVA, cuando el impuesto precedente era el ITPO. El primer caso suele producirse, en general, por errores involuntarios, y son los menos habituales. Por el contrario, el segundo supuesto es mucho más habitual, por las razones que ya he expuesto al tratar las ventajas que para los intervinientes parece tener tributar por el IVA.

¹⁵⁵⁹

Artículo 50 TRLITPAJD.

Por ello, me voy a centrar en este segundo caso; es decir, la repercusión indebida del IVA en una transmisión que tenía que haber tributado en el ITPO. En este supuesto, el procedimiento de regularización - sea iniciado de oficio o a instancia de parte, y se deba a error involuntario o, por el contrario, a una simulación intencionada del contribuyente-, es el previsto en la LGT para los supuestos de la simulación, recogido en su artículo 16. Es decir, se gravará el hecho imponible efectivamente realizado por las partes y no el simulado por el obligado tributario; y se exigirán los intereses de demora correspondientes, sin perjuicio de las sanciones que, en su caso, puedan proceder.

Por tanto, el procedimiento para determinar la procedencia de la tributación es el siguiente:

1º) Determinar si el transmitente es o no sujeto pasivo del IVA, bien a través de los datos obrantes en poder de las Administraciones, bien mediante la documentación que aporte el vendedor a requerimiento de la Administración

2º) Si el transmitente es sujeto pasivo del IVA, hay que comprobar que el adquirente cumple en cada caso los requisitos exigidos por la Ley, que variarán según el supuesto, para que la operación tribute finalmente por este impuesto. Los casos de renuncia a la exención son los más problemáticos.

3º) En caso de que resultara procedente la tributación por el IVA, se finalizaría el expediente, al ser correcta la tributación aplicada por los intervinientes en la operación

4º) En caso contrario, la Administración que haya concluido la improcedencia de la tributación aplicada debe ponerse en contacto con la otra Administración implicada, ya que ambas deben estar de acuerdo. Esta comunicación se ha articulado a través del Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria.

En este último caso, se procederá a la regularización correspondiente, según el caso:

-Si el adquirente se dedujo el 100% del IVA soportado en la adquisición, se procederá a girarle liquidación por el ITPO, no existiendo doble imposición. Será competencia de la Agencia Tributaria estatal determinar si procede o no alguna regularización adicional con relación a ese IVA indebidamente deducido, así como apreciar si ha existido, o no, infracción tributaria¹⁵⁶⁰.

-Si el adquirente no se dedujo el IVA soportado en la adquisición, la Agencia Tributaria estatal deberá acordar el derecho a la devolución del IVA indebidamente repercutido e ingresado, y la Administración autonómica procederá a liquidar el ITPO correspondiente. Con el fin de evitar la doble imposición -es decir, que el sujeto pasivo pague dos impuestos sobre el mismo hecho imponible-, en estos casos, se aplica la suspensión automática¹⁵⁶¹ de la

¹⁵⁶⁰ Vid. al respecto la Sentencia del TS, de 3 de abril de 2008, recurso núm. 3914/2002 (ROJ: STS 1658/2008).

¹⁵⁶¹ De conformidad con el **artículo 62.8 de la Ley 58/2003** de 17 de diciembre, General Tributaria: “ *El ingreso de la deuda de un obligado tributario se suspenderá total o parcialmente, sin aportación de garantías, cuando se compruebe que por la misma operación se ha satisfecho a la misma u otra Administración una deuda tributaria o se ha soportado la repercusión de otro impuesto, siempre que el pago realizado o la repercusión soportada fuera incompatible con la deuda exigida y, además, en este último caso, el sujeto pasivo no tenga derecho a la completa deducción del importe soportado indebidamente.* Reglamentariamente se regulará el procedimiento para la extinción de las deudas tributarias a las que se refiere el párrafo anterior y, en los casos en que se hallen implicadas dos Administraciones tributarias, los mecanismos de compensación entre éstas.”

Dicho mecanismo se recoge en el **artículo 42 del RGR** según el cual: “ 1. En los supuestos previstos en el artículo 62.8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, una vez determinado por el órgano competente qué tributo es el procedente, se actuará como se indica a continuación:

a) Si el tributo procedente fuese el liquidado en primer lugar, se anulará la segunda liquidación efectuada, procediendo a la devolución de las cantidades que, en su caso, se hubiesen ingresado respecto de esta última.

b) Si el tributo procedente fuese el liquidado en segundo lugar, se procederá según los casos:

1º Cuando la liquidación practicada en segundo lugar sea firme por no haber sido recurrida en plazo, procederá la extinción de la deuda en la parte concurrente con la devolución de ingresos que se reconozca en relación con la liquidación efectuada en primer lugar que resulta improcedente, una vez que dicho acuerdo de devolución sea firme. En este caso, la Administración competente en relación con el tributo procedente declarará dicha extinción en los términos del apartado 2.

No obstante, la extinción no se producirá en los siguientes casos:

Cuando, en el caso de que se haya declarado improcedente un tributo objeto de repercusión, el obligado al pago que soportó la repercusión del tributo indebidamente repercutido tenga derecho a la deducción total del importe soportado indebidamente.

Cuando, en el caso de que se haya declarado improcedente un tributo objeto de repercusión, el sujeto pasivo del tributo repercutido haya procedido a la rectificación de las cuotas repercutidas correspondientes a la operación, de acuerdo con la normativa propia de ese tributo.

2º Cuando la liquidación practicada en segundo lugar haya sido recurrida, se esperará a que la resolución sea firme en todas las instancias. Adquirida dicha firmeza, se procederá según se indica

deuda por el ITPO, sin aportación de garantías, hasta que se le devuelva al contribuyente el IVA; o bien, en el caso más habitual, que es que el adquirente haya solicitado la compensación, se compensen ambas deudas y se le devuelva la parte sobrante; en definitiva, hasta que desaparezca el supuesto de doble imposición creado.

Este supuesto excepcional de suspensión de la deuda resulta justificado por la aplicación del principio de prohibición de doble imposición sobre un mismo hecho imponible cuando sobre él recaen dos tributos incompatibles, por la gran injusticia que esto supone para el contribuyente que no ha tenido derecho a deducción del IVA soportado- y del tenor de la Ley se deduce que dicha suspensión es automática; es decir, debería operar desde el momento en que existe el supuesto de doble imposición.

A continuación, planteo un supuesto a modo de ejemplo, en el que se ha sujetado al IVA una entrega al IVA y el adquirente no se ha deducido el IVA soportado.

El inicio del procedimiento de la regularización provocaría que el adquirente tomara conciencia de que, ya fuera por un error o ignorancia, o bien a sabiendas de que lo estaba haciendo mal, se le repercutió el IVA indebidamente. Por lo tanto, solicitará lo antes posible la devolución del IVA que se le repercutió indebidamente

a continuación en función del caso de que se trate:

En el caso de que la resolución administrativa o judicial declare improcedente el tributo liquidado, se considerará procedente la tributación inicial, debiendo efectuarse la devolución de las cantidades que pudiesen derivarse de los ingresos efectuados en relación con la liquidación anulada por la citada resolución administrativa o judicial.

En el caso de que la resolución administrativa o judicial declare la procedencia del tributo pero anule la liquidación, se girará una nueva y, una vez firme esta, se procederá conforme a lo previsto en el párrafo 1 anterior y se declarará la extinción de la deuda. Cuando no sea posible practicar nueva liquidación por tal concepto, se procederá a devolver las cantidades que pudiesen derivarse de los ingresos efectuados en relación con la liquidación anulada.

En el caso de que la resolución administrativa o judicial declare procedente la tributación y la liquidación correspondiente, procederá la extinción de la deuda en la forma y con los requisitos previstos en el párrafo 1 anterior.

2. La Administración que hubiera liquidado el tributo improcedente deberá transferir a la Administración que hubiera liquidado el tributo procedente la cuantía necesaria para declarar la extinción de la deuda derivada de la liquidación procedente. Una vez recibida la transferencia, se procederá a declarar la extinción de la deuda.

3. La extinción regulada en el apartado anterior no impedirá la regularización de la situación tributaria del obligado que repercutió el tributo que, en su caso, corresponda. “

en su día.

A lo largo de dicho procedimiento, bastante dilatado en el tiempo, cuando después de recabar toda la información necesaria, al fin se acepte por las dos Administraciones que la operación debe soportar carga efectiva por el ITPO y no por el IVA, se le giraría la liquidación por el ITPO; liquidación que, por aplicación del artículo 62.8 LGT, quedaría automáticamente suspendida. Y el problema estaría aquí, ya que dicha liquidación quedaría indefinidamente suspendida hasta que, bien la Agencia Tributaria estatal -que es el procedimiento habitual-, bien el contribuyente, comuniquen a la Administración autonómica que se ha procedido a la devolución del IVA. La Administración autonómica queda a expensas de dicha comunicación.

Si es el vendedor el que insta la rectificación del IVA, la Agencia Tributaria estatal puede devolverle el IVA, y se le liquida al adquirente el ITPO, cuando no existe seguridad de que el vendedor le haya abonado al comprador, el IVA que la Agencia Tributaria estatal le ha devuelto.

Teóricamente, este procedimiento no debería suponer una carga excesiva para el sujeto pasivo, pero lo cierto es que sí que lo es; especialmente para el contribuyente que tributó mal la operación por simple ignorancia, y no por mala fe. Y ello por varios motivos:

1º) Porque se ve inmerso en un procedimiento largo y complejo; sobre todo, cuando se trata de consumidores finales que ni entienden ni han provocado el error, ya que en muchos casos realmente desconocen que la tributación de la operación fue incorrecta (por ejemplo en las rehabilitaciones).

2º) Se ve obligado a moverse en dos sistemas, no interconectados entre sí, de atención telefónica y personal de cada una de las Administraciones, para siquiera comprender la causa del procedimiento que se le ha incoado.

3º) Cuando, por fin, entiende, si es que llega a entenderlo, el motivo de la regularización, se ve obligado a: aportar documentación, principalmente a la Administración autonómica que, paradójicamente ya está en poder de la Agencia Tributaria estatal (declaraciones tributarias, modelos resumen del IVA,...). Legalmente podrían incluso negarse a aportar en virtud del artículo 34.1.ñ) y el

artículo 137 de la LGT; solicitar la rectificación del IVA, enviar la copia de la solicitud a la Administración autonómica, solicitar la suspensión de la deuda por el ITPO,... En definitiva, realizar una gran cantidad de gestiones, difíciles de entender para alguien que no esté familiarizado con los procedimientos administrativos y fiscales.

4º) En el caso, ya hoy en día totalmente residual, de que la Agencia Tributaria estatal le devolviera el IVA al vendedor -por ser éste el que haya solicitado la rectificación-, el comprador tenía que dirigirse contra el vendedor para que le abonara el IVA indebidamente pagado, y cuando lo consiga, suele ser habitual que el vendedor se “olvide” de abonarle también los intereses recibidos de la Agencia Tributaria estatal.

5º) Y, por último, el procedimiento articulado para finalizar el procedimiento de doble imposición es, como he mencionado, la compensación interadministrativa del crédito del IVA con la deuda del ITPO, abonando la diferencia al contribuyente. Pero lo cierto es que dicho procedimiento apenas está funcionando desde hace 4 años ya que, antes de ello, no estaba en funcionamiento.

En definitiva, el procedimiento articulado por las Administraciones para la resolución de los supuestos de conflicto entre el IVA y el ITPO es, en mi opinión, injustificadamente gravoso para el contribuyente. Si las dos Administraciones se coordinaran mejor, se podrían obtener todos los datos necesarios para regularizar estos supuestos. En este sentido, retomo mi propuesta de crear un régimen especial diferenciado en la LIVA para las operaciones inmobiliarias, para completarla con la creación de un procedimiento especial de revisión de estas operaciones, dadas sus características especiales y diferenciadas. Este procedimiento podría ser enmarcado dentro de los procedimientos de gestión tributaria o, bien, dentro del procedimiento inspector, pero, en todo caso, como un procedimiento especial.

Todo el procedimiento que he analizado, en el caso de adquirentes consumidores finales o empresarios sin derecho a deducción del IVA soportado, podría simplificarse, aunque supusiera una excepción al procedimiento tributario

general. En mi opinión, una modificación legislativa del procedimiento de gestión para estos supuestos estaría plenamente justificada, ya que la única razón de que sea tan complejo es que se trata de dos impuestos gestionados por dos Administraciones distintas.

Formulario de la Agencia Tributaria estatal para la solicitud de rectificación de las cuotas del IVA indebidamente repercutido:



SOLICITUD DE RECTIFICACIÓN DE LA AUTOLIQUIDACIÓN DEL IVA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN MATERIAL IVA-TPO			
A) DATOS IDENTIFICATIVOS	INTERESADO	Apellidos y nombre o razón social	Apellidos y nombre o razón social
		NIF:	NIF:
		Domicilio:	Domicilio:
		Municipio:	Municipio:
		Provincia:	Provincia:
		C.P. :	C.P. :
		Teléfono:	Teléfono:
	REPRESENTANTE	Apellidos y nombre o razón social	Apellidos y nombre o razón social
		NIF:	NIF:
	OPERACIÓN OBJETO DE COORDINACIÓN		
TRANSMITENTE: Apellidos y nombre o razón social		NIF del transmitente	
INMUEBLE TRANSMITIDO: Situación del inmueble (vía pública, nº, piso.....)		Importe IVA repercutido	
DOCUMENTACIÓN DE LA OPERACIÓN			
<i>Documentación Notarial</i>			
Notario			
Nº protocolo		Fecha de la operación	
<i>Otra documentación</i>			
<input type="checkbox"/> Judicial <input type="checkbox"/> Privada <input type="checkbox"/> Otros			
B) EXPOSICIÓN			
<p>PRIMERO: Que la Oficina Liquidadora/Servicios Territoriales de Economía y Hacienda deha dictado liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, respecto de la operación descrita, que tributó por el IVA.</p> <p>SEGUNDO: Que la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD es incompatible con el Impuesto sobre el Valor Añadido.</p> <p>TERCERO: Que el sujeto pasivo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales no tiene derecho a la completa deducción del importe soportado por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que es:</p> <p><input type="checkbox"/> Consumidor final</p> <p><input type="checkbox"/> Empresario o profesional con derecho a la deducción en un porcentaje definitivo en el ejercicio de la operación, del.....%</p>			



Agencia Tributaria

CUARTO: Que el artículo 42.2 del Reglamento General de Recaudación, aprobado mediante el Real Decreto 939/2005), dispone que: "La Administración que hubiera liquidado el tributo impropio deberá transferir a la Administración que hubiera liquidado el tributo procedente la cuantía necesaria para declarar la extinción de la deuda derivada de la liquidación procedente. Una vez recibida la transferencia, se procederá a declarar la extinción de la deuda".

QUINTO: Que las cuotas de IVA indebidamente repercutidas y cuya devolución se solicita no le han sido devueltas por la Administración tributaria ni le han sido reintegradas por el sujeto pasivo del IVA, conforme a lo dispuesto en el art 89.Cinco.b). de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA.

SEXTO (sólo para empresarios/profesionales):

- Que se ha dictado Resolución administrativa declarando impropio la deducción practicada sin que se haya interpuesto contra la misma recurso o reclamación.
- Que se no ha dictado Resolución administrativa declarando impropio la deducción practicada.

C) SOLICITUD

PRIMERO: Que se rectifique la autoliquidación del IVA del transmitente declarando indebido el ingreso efectuado por este impuesto y se reconozca el derecho a su devolución. Para ello, se remitirá copia de esta solicitud a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

SEGUNDO: Que, del importe de la devolución anterior, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria transfiera a la Generalitat Valenciana la cuantía de la deuda tributaria reconocida en la liquidación administrativa a que se ha hecho referencia y el resto, si lo hubiera, a la cuenta cuyo número se indica a continuación, declarando, bajo mi responsabilidad, que corresponde a una cuenta a mi nombre:

Código Entidad	Código Sucursal	DC	Nº Cuenta
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>

D) DOCUMENTACIÓN APORTADA

- Documento acreditativo de la representación
- Facturas correspondientes a la liquidación de referencia
- Copia de la liquidación del ITPAJD-TPO
- Certificado bancario de la cuenta de la que usted sea titular a la que desea se practique la devolución solicitada.
- Otra.....

LUGAR, FECHA Y FIRMA

DESTINATARIO

AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

DEPENDENCIA REGIONAL DE GESTIÓN TRIBUTARIA. DELEGACIÓN ESPECIAL DE VALENCIA.

C/ Guillem de Castro, nº 4 – 46001 VALENCIA

Instrucciones relativas a la solicitud de devolución de ingresos indebidos del IVA (Art 14.3 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía Administrativa, aprobado por RD 520/2005)

Procedimiento para solicitar la devolución del IVA indebido.

Deberá usted cumplimentar el modelo de solicitud que se adjunta, presentándolo ante la Agencia Tributaria, por alguna de estas modalidades:

1. Solicitud telemática, a través de los servicios WEB disponibles en la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria.
2. Presentación en papel en las oficinas que más adelante se indicarán.

1.- Solicitud vía telemática.

Ésta es la modalidad de presentación recomendada.

Para presentar telemáticamente su solicitud, deberá disponer de:

- Ordenador, con conexión a INTERNET.
- Firma electrónica (DNI electrónico o certificado electrónico) Puede consultar cómo obtener estos medios de autenticación para poder interactuar con la AEAT en la siguiente dirección de la Sede Electrónica, Oficina Virtual de la AEAT: <https://www.agenciatributaria.gob.es>, accediendo al apartado de **Utilidades** y dentro de este a la primera opción relativa a **Firma electrónica**.

El acceso a la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria se puede efectuar:

- a. Tecleando en la barra de direcciones del navegador: <https://www.agenciatributaria.gob.es>.
- b. A través del enlace situado en la parte superior derecha del portal de internet de la Agencia Tributaria (<https://www.agenciatributaria.es>).

Una vez en la Sede Electrónica debe seleccionar la opción: **Recursos, Reclamaciones, otros procedimientos de revisión y suspensiones** y, dentro de ella, la relativa a **rectificación de declaraciones y autoliquidaciones**.

Seleccionando la opción de **rectificación de autoliquidaciones de Gestión Tributaria** y entrando en **trámites** podrá presentar el modelo.

En el apartado **Asunto** deberá indicar: **IVA-ITP. Solicitud devolución de IVA**.

En la **documentación que se anexa**, deberá indicar el tipo de documentación que se anexa, y adjuntar los ficheros correspondientes. En todo caso, y para evitar ulteriores requerimientos, deberá aportar (una vez escaneados):

- El **modelo de solicitud** que se acompaña, debidamente cumplimentado y firmado.
- Copia de la **liquidación del ITPAJD-TPO**.
- **Factura/s** emitida/s por el transmitente correspondientes a la operación inmobiliaria afectada por la liquidación del **ITPAJD-TPO**.
- **Certificado bancario** de la cuenta a la que desea se practique la devolución solicitada.

2.- Presentación en papel.

En caso de no disponer de los medios materiales y electrónicos necesarios para la presentación telemática, podrá usted optar por la presentación en papel del formulario adjunto, que se podrá efectuar, una vez debidamente firmado y cumplimentado, en alguna de las siguientes oficinas:

- a) En los registros de cualquier oficina de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.
- b) En las oficinas de Correos, en la forma que reglamentariamente se establezca.

(Artículo 38.4 de la **Ley 30/1992, de 26 de noviembre de 1992**. Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. (BOE 27-noviembre-1992)

IV.5.2.-INCIDENCIA FISCAL DE LA PROBLEMÁTICA DE LA DETERMINACIÓN DEL VALOR REAL DE LOS INMUEBLES: LAS COMPROBACIONES DE VALOR EN LA COMUNIDAD VALENCIANA.

IV.5.2.1.-LA VALORACIÓN DE LOS INMUEBLES EN LA LEGISLACIÓN FISCAL: CONCEPTO DE VALOR REAL. RELACIÓN CON EL VALOR CATASTRAL

El valor real de los inmuebles resulta una magnitud determinante que sirve de base, no sólo a las dos figuras impositivas que intervienen en el conflicto estudiado en esta tesis, sino, en numerosos impuestos y tasas que recaen sobre las operaciones inmobiliarias. En este sentido, es interesante resaltar el enorme problema existente en nuestro país provocado por el hecho de que, una misma finca, en función de con qué objetivo se valore, o, para qué impuesto, tenga un valor distinto.

Es por ello que son cada vez más las voces, especialmente entre los especialistas en la materia¹⁵⁶², que abogan, por razones obvias de justicia, equidad y, sobre todo, seguridad jurídica para los administrados¹⁵⁶³, y teniendo en cuenta los avances tecnológicos existentes hoy en día, que cada inmueble debería tener un solo valor que se pudiera considerar real en cada momento aplicando unos criterios

¹⁵⁶² A juicio de MARQUÉS MARTÍN-SACRISTÁN cada vez es más evidente la necesidad de determinar un único valor para cada inmueble, mediante su registro en una base de datos única, actualizable mediante un análisis estadístico combinado de la información de mercado y los datos catastrales, a través de la implementación de redes neuronales de inteligencia artificial como modelo matemático que contemple diversas variables. De manera que dicho valor único sería accesible a cualquier interesado. El principal problema al que se están enfrentando el desarrollo de estas redes neuronales son las variables que se eligen para que la misma proporcione el valor, ya que no existe unanimidad entre los diversos autores que las están creando y desarrollando. Dentro de los proyectos de redes neuronales aplicables a este fin destacan los estudios realizados en nuestro país por la referida autora, MARQUÉS MARTÍN-SACRISTÁN, I., PALACIOS GONZÁLEZ, F., RUIZ LENDÍNEZ J.J, MARTÍN GUTIERREZ, J., y MESAS CARRASCOSA, F.J. Vid. en este sentido GALLEGO MORA-ESPARZA, J., "La inteligencia artificial aplicada a la valoración de inmuebles. Un ejemplo para valorar Madrid", *Revista Catastro*, núm. 50, abril 2004; y CARIDAD Y OCERÍN, J.M., NÚÑEZ TABALES, J.M. y CEULAR VILLAMANDOS, N., "Metodología de precios hedónicos vs. Redes Neuronales Artificiales como alternativas a la valoración de inmuebles. Un caso real", *Revista CT/Catastro* núm.62, abril 2008.

Además, en esta cuestión hay que destacar la creación por la Dirección General del Catastro del denominado "Observatorio Catastral del Mercado Inmobiliario" (OCMI), en el que se recopila sistemáticamente, la información sobre precios de inmuebles rústicos y urbanos obtenidos a través de distintas fuentes con la finalidad de conseguir ajustar que los valores catastrales se aproximen lo más posible a los valores reales de los inmuebles actualizándolos en tiempo real.

¹⁵⁶³ Tal como señaló SAINZ DE BUJANDA: "la seguridad es factor de legitimación de la legalidad" SAINZ DE BUJANDA, F., *Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario español*, en Hacienda y Derecho, vol.III, Madrid 1963, p.291.

consensuados por todas las Administraciones que deban tomarlo como base para cualquier exacción tributaria o cálculo de contraprestación. Sin embargo, hoy en día, este logro sigue siendo, una utopía.

En el ITPO, la base imponible se identifica¹⁵⁶⁴, en general, con el valor real del bien o derecho transmitido. La justificación del Legislador para fijar el valor real como base del ITPO es la teórica objetividad del concepto, que escapa a la voluntad de las partes. Ello implica, en mi opinión, una presunción de conducta fraudulenta por parte de los contribuyentes, que no está justificada.

Lo cierto es que el valor real es un concepto jurídico indeterminado, cuyo uso para la determinación de la base imponible de cualquier impuesto ha sido muy criticado¹⁵⁶⁵, y que dicha indeterminación, unida a la jurisprudencia ambigua y cambiante existente en relación con él, está provocando inseguridad jurídica y un volumen ingente de litigiosidad indeseable, especialmente en el ámbito del ITPO, como consecuencia de las comprobaciones de valor efectuadas por la Administración tributaria autonómica

En el IVA no existe tanta controversia dado que, en este impuesto, la regla general para determinar la base imponible, en las entregas de bienes, es el importe total de la contraprestación de la operación¹⁵⁶⁶, entendiéndose que éste es prueba de su valor de mercado. Y, si bien existen numerosas modalidades específicas de fraude en este impuesto que persiguen minorar la base imponible, se trata de uno de los impuestos que cuentan con mayores y mejores mecanismos para su control gracias a: el uso de la factura como medio obligatorio y probatorio de la contraprestación; la efectividad de la actuación de revisión de este impuesto; así como otras medidas más recientes como la restricción a los pagos en efectivo.

¹⁵⁶⁴ Artículo 10.1 TRLITPAJD

¹⁵⁶⁵ “El valor real no coincide exactamente ni con el precio contraprestación ni con el valor declarado ni con el valor catastral.”. COLOMER FERRANDIZ, C., (coordinador)., *El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: normativa comentada*, CENTRO DE ESTUDIOS Colegio General de Registradores de la Propiedad y Mercantiles, Madrid 2007; o SALCEDO MARTÍN, E., *Impuesto sobre transmisiones y actos jurídicos documentados*, Ediciones Siete, Valencia, 1981, pp.5 a 8.

¹⁵⁶⁶ Artículo 78.Uno LIVA

Debo matizar que realizo estas apreciaciones y valoraciones refiriéndome, en ambos impuestos, a las reglas generales de determinación de la base imponible, si bien, hay que tener en cuenta que, en ambos, existen reglas especiales para determinados supuestos.

Con este punto de partida, en general, desde tiempos inmemoriales, la noción de valor de un bien hace referencia al precio que el mercado está dispuesto a pagar por un bien en un momento determinado¹⁵⁶⁷. En este sentido, el artículo 23.2 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, define el valor de mercado como: “[...]...*el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un inmueble libre de cargas [...].*”

Sin embargo, la noción de valor real resulta enormemente compleja y ambigua, sin que la jurisprudencia haya conseguido arrojar luz al respecto. Así, el TS concluyó, que el valor real no es el precio, ni el valor en venta de un bien, sino *“la estimación económica o precio verdadero, no ilusorio, meramente aparente ni imaginario de una cosa”*¹⁵⁶⁸, o *“la cualidad de las cosas, en cuya virtud se da por poseerlas cierta suma de dinero o algo equivalente, debiendo entenderse por «real» lo que tiene existencia verdadera y efectiva”*¹⁵⁶⁹.

Esta inconcreción del valor real lleva a la posibilidad, permitida en nuestro ordenamiento, de que la Administración compruebe el valor declarado por el contribuyente con el fin de concluir si éste es, o no, el valor real del bien en cuestión. Esta comprobación se puede llevar a cabo, bien a través de un procedimiento de gestión, específico, de comprobación de valores –si el valor es lo único que se regulariza¹⁵⁷⁰–, o bien, en el seno de otro procedimiento de aplicación de los tributos,

¹⁵⁶⁷ FRAY TOMÁS DE MERCADO, *Sumas y contratos*, Sevilla 1571, p.118 (edición IEF Madrid 1977), ya identificada el “precio justo” como el precio que se alcanzaba en un mercado libre, competitivo y con información suficiente en todos sus integrantes”

¹⁵⁶⁸ Sentencia del TS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 7 de mayo de 1991, recurso núm.675/1989, Resolución núm.202/1991 (ROJ:STS 17245/1991).

¹⁵⁶⁹ Sentencia del TS, Sala 3ª, Sección 1ª, de 18 de mayo de 1993 (ROJ:STS 13518/1993).

¹⁵⁷⁰ De conformidad con el artículo 134 de la LGT y el artículo 160 del RGAT.

de gestión o inspección, que, habitualmente será el de comprobación limitada¹⁵⁷¹ - cuando, además del valor, se regularicen otros elementos-.

En caso de discrepancia entre el valor declarado por el contribuyente y el comprobado por la Administración, si el primero es superior se acepta como valor real del inmueble. En cambio si es inferior la Administración procederá a liquidar el impuesto por la diferencia entre ambos, ante lo cual, evidentemente, el contribuyente tiene derecho a alegar cuanto estime conveniente, con el fin de acreditar que el valor real es el declarado por él, y no el que ha calculado la Administración.

Además, tras la liquidación efectuada, en su caso, también puede acudir en cualquier plazo de los recursos posteriores, a la tasación pericial contradictoria¹⁵⁷².

Para proteger al contribuyente de la actuación comprobadora de la Administración se somete a límites y prescripciones. En este sentido la Sentencia del TC de 19 de julio¹⁵⁷³ tras reconocer que la comprobación de valor puede arrojar tantos resultados como peritos la realicen, *“impone a la Administración la obligación de circunscribirse, dentro de una esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar, de manera que puede afirmarse que la Ley impide que aquélla adopte decisiones que puedan calificarse, desde la perspectiva analizada, como libres, antojadizas, en suma, arbitrarias. No resultando, en consecuencia, la imposibilidad de cifrar a priori el “valor real”, un obstáculo para que dicho concepto pueda servir de parámetro para cuantificar el tributo.”*

El riesgo de que las comprobaciones de valor vulneren los derechos de los Administrados ha llevado a la jurisprudencia a exigir como requisito esencial la motivación suficiente y clara de las mismas¹⁵⁷⁴.

¹⁵⁷¹ Regulado en los artículos 136 a 140 de la LGT.

¹⁵⁷² Regulado con carácter general en los artículos 161 y 162 del RGAT (aplicable al IVA dado que este no cuenta con regulación específica al respecto); y para el ITPO en los artículos 120 y 121 del RITPAJD.

¹⁵⁷³ STC, número 194/2000, de 19 de julio, que declaró la inconstitucionalidad de la Disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, así como su reproducción, el artículo 14.7 del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD,

¹⁵⁷⁴ Sobre la motivación de los actos administrativos en general Vid. Sentencias del TS, de: 26 de Mayo de 1989, (ROJ: STS 3161/1989); 20 de Enero de 1990 (ROJ: STS 282/1990); 18 de Junio de 1991 (ROJ: STS 3370/1991); entre otras. Y sobre la motivación de concreto de las comprobaciones de valores en el ITPO, Vid. las SSTs de la misma Sala y Sección de: 23 de Diciembre de 1991, recurso núm. 2123/1989 (ROJ: STS 7247/1991); 22 de Diciembre de 1993,

La obligación para la Administración de motivar adecuadamente sus actos es una exigencia genérica hasta el punto de haber sido incluida en la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE¹⁵⁷⁵. Pero, en el caso concreto de las comprobaciones de valor, el carácter eminentemente técnico de los dictámenes periciales, aumenta la probabilidad de que los mismos sean ininteligibles para la mayoría de los contribuyentes, provocando una indefensión indeseable que no debe permitirse. En ese sentido, el TS ha establecido que "si el derecho de la Administración debe de estar suficientemente protegido y debe permitírsele disentir de los datos declarados por los contribuyentes, igualmente debe protegerse el derecho de los ciudadanos, haciéndoles saber de forma clara, sencilla, precisa e inteligible, sin necesidad de conocimientos especiales los hechos y elementos adicionales que motivan la liquidación, cuyo pago se exige"¹⁵⁷⁶.

Como últimas garantías de los contribuyentes antes las comprobaciones de valor administrativas, la LGT dispone que éstas no se podrán efectuar cuando éste haya declarado utilizando: los valores publicados por la propia Administración actuante; o el valor calculado y comunicado por la propia Administración previa solicitud por parte del interesado, siempre que ésta sea previa al devengo.

Teniendo en cuenta estas limitaciones y garantías para el contribuyente, los medios legales habilitados para que la Administración determine el valor comprobado se recogen en el artículo 57.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Estos son:

"1. [...] a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.

recurso núm. Recurso: 10449/1990 (ROJ: STS 17397/1993); 26 de febrero de 1994, recurso núm. 9973/1990 (ROJ: STS 21673/1994); 4 de octubre de 1995, recurso núm. Recurso: 2051/1991 (ROJ: STS 4881/1995); 11 de octubre de 1995, recurso núm. Recurso: 4628/1991 (ROJ: STS 5030/1995); 18 de abril de 1997, recurso núm. 12885/1991 (ROJ: STS 2702/1997); 12 de mayo de 1997, recurso núm. 12930/1991 (ROJ: STS 3309/1997); de 25 de Abril de 1998, recurso núm. 2150/1992 (ROJ: STS 2618/1998); y de 3 de diciembre de 1999, recurso núm. 517/1995 (ROJ: 517/1995).

¹⁵⁷⁵ Artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE, proclamada por el Consejo de Niza de 8/10 de diciembre de 2000.

¹⁵⁷⁶ Sentencia del TS, de 10 de octubre de 2008, recurso núm. 1919/2003 (ROJ: STS 5337/2008)

- b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal. Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.*
- c) Precios medios en el mercado.*
- d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.*
- e) Dictamen de peritos de la Administración.*
- f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.*
- g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.*
- h) Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.*
- i) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo.”*

En el ámbito del IVA, las comprobaciones de valor de inmuebles son prácticamente inexistentes, por lo que me voy a centrar en las realizadas en el marco del ITPO donde además de ser un procedimiento extremadamente habitual, debido a los medios que se utilizan y la forma en la que se implementa, ha estado tradicionalmente rodeadas de polémica, siendo una importante fuente de litigios. De hecho, tal como recuerda AGULLÓ AGÜERO “la comprobación de valores surge en el ámbito de los Derechos Reales -antigua denominación del ITPO- y de allí es trasladada a la Ley General Tributaria”, para aplicarse desde ella con generalidad a todos los tributos¹⁵⁷⁷.

¹⁵⁷⁷ AGULLÓ AGÜERO, A., “La comprobación de valores. Comentario crítico al artículo 52 de la Ley

Antes de pasar a ver la problemática que rodea estos procedimientos, y, en relación especialmente con el medio recogido en la letra b) del artículo 57.1 LGT, voy a detenerme en el indicador más utilizado por la Administración para cuantificar el valor real: **el valor catastral**. No obstante, hay que tener en cuenta que la normativa del ITPO en ningún momento establece la relación entre su base imponible y el valor catastral -como sí que ocurre, por ejemplo, en el IBI o en el IIVTNU-. Es la LGT la que, -en orden a que la Administración efectúe la comprobación del valor declarado por el contribuyente-, recoge esta posibilidad.

De acuerdo con los principales organismos internacionales, la correcta administración y gestión territorial depende esencialmente de dos instrumentos: el Catastro -como inventario de la riqueza inmueble de un país-, y el Registro de la Propiedad, que persigue garantizar la seguridad y el tráfico inmobiliario¹⁵⁷⁸.

La existencia de este sistema registral/catastral, ya estén ambos aspectos unificados -sistema catastral germánico- hasta el punto de que los datos catastrales tienen validez jurídica; o son independientes -sistema catastral latino o francés, que es el que tradicionalmente se ha seguido en España-¹⁵⁷⁹, resulta en todo caso esencial para el sistema tributario de cualquier país.

En este sentido, no puede obviarse el cambio histórico de orientación que está teniendo nuestro Catastro, acercándose al sistema germánico, por primera vez en su historia, a través de la Ley 13/2015, de 24 de junio, de reforma de la Ley Hipotecaria y de la Ley del Catastro -que ha entrado en vigor, salvo determinados preceptos, el 1 de noviembre de 2015-. Sin llegar a la unificación del Registro de la Propiedad y el Catastro -propia de los sistemas germánicos-, sí se aumenta

General Tributaria” ,en [AAVV], *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: libro-homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, Vol.I, p.835..

¹⁵⁷⁸ Desde el Banco Mundial Vid. el Informe de DEININGER,K., “Land Policies for growth and poverty reduction”, *World Bank Report*, Oxford University Press Oxford, 2003, p.73.

Y en sentido análogo, la ONU en su Informe [AAVV], “Land Administration Guidelines, with special reference to countries in transition”, Ref.ONU: ECE/HBP/96, Economic Commission for Europe, United Nations Publications, New York and Geneva,1996, pp.25 a 28. <http://www.unece.org/fileadmin/DAM/hlm/documents/Publications/land.administration.guidelines.e.pdf>

¹⁵⁷⁹ Esta independencia no es obstáculo para que sean dos instrumentos relacionados e interconectados. En este sentido, ÁLVAREZ CAPEROCHIPI, destaca como, fue precisamente la creación del Registro de la Prpiedad, la que dio un impulso decisivo para desarrollar el Catastro español. ÁLVAREZ CAPEROCHIPI, J.A., *Derecho inmobiliario registral*, Comares, Pamplona, 2010 p.27.

notablemente su coordinación¹⁵⁸⁰ -siguiendo las recomendaciones generales de los Organismos internacionales-, con un novedoso efecto de una enorme importancia: la presunción iuris tantum de la veracidad de la cartografía catastral incorporada al Registro de la Propiedad.

Teniendo en cuenta esta evolución, la determinación de los valores catastrales de los inmuebles, es una cuestión básica para realizar la exacción de la imposición sobre la riqueza –dentro de la que se enmarcan los impuestos sobre transmisiones patrimoniales-, siendo una cuestión que afecta a todos los países.

Para hacernos una idea de la importancia de esta cuestión, en la reciente y gravísima crisis griega, una de las principales causas que se ha apuntado de la misma, ha sido la ineficiencia del Catastro griego. A ella se achaca el elevadísimo nivel de fraude fiscal existente en dicho país, y que, además, como ha señalado MUÑIZ PÉREZ, afecta también negativamente “a la correcta gestión de otras políticas públicas y lastra el desarrollo de una economía social de mercado altamente competitiva”¹⁵⁸¹.

No es el caso de España, con un sistema catastral –latino-, que se remonta al siglo XVIII¹⁵⁸², y que realmente se encuentra muy desarrollado, si bien, como

¹⁵⁸⁰ Esta reforma fomenta el intercambio mútuo de información registral y catastral. Así, instaura la cartografía catastral como base de representación gráfica del Registro de la Propiedad, de manera que la certificación catastral queda incorporada al folio registral, y el Registrador hará constar que la finca ha quedado coordinada gráficamente con el Catastro. Y, en caso de que no se pueda realizar esta incorporación, el Registrador comunica telemáticamente al Catastro un informe que iniciará un procedimiento administrativo en el Catastro para subsanarlo, permitiéndose únicamente en determinados supuestos excepcionales que se utilice otro medio de prueba aparte de la certificación catastral, como representación gráfica de la finca.

¹⁵⁸¹ MUÑIZ PÉREZ, J.C., “La crisis griega y la ineficiencia catastral”, *Catastro*, núm.74, 2012, p.59.

¹⁵⁸² En este siglo se implantan catastros de ámbito territorial parcial, pero, en todo caso, de carácter estatal, al ser impuestos por orden de Felipe V: la Contribución Única Directa en la Corona de Aragón –implantada en 1702-, pasando por el el Equivalente Valenciano –implantado en 1714-, el Catastro de Patiño en Cataluña –implantado en 1715, y la Talla Mallorquina –implantado en 1717. Hasta llegar al Catastro de la Corona de Castilla, proyecto del Marqués de la Ensenada -Secretario de Hacienda-, que comenzó en 1749 y que, finalmente, no se llegó a implantar a raíz del Motín de Esquilache y los acontecimientos históricos que le siguieron, unidos a la oposición de los estamentos sociales más poderosos, que hicieron todo lo posible para retrasar y parar su aprobación. A pesar de ello, este proyecto tuvo una relevancia decisiva en la formación del Catastro español, dado que, aunque no se aprobara, sí se había realizado el trabajo de campo, siendo la primera operación catastral realizada en nuestro país con métodos científicos, que permitió conocer con relativa exactitud las propiedades de la nobleza y el clero -que concentraban la mayor parte de inmuebles- y que prestó también especial atención a la riqueza ganadera, proporcionando una valiosa e inédita información sobre sus rendimientos. No sería hasta 1845 cuando la profunda reforma del sistema tributario español de Mon a la que ya me referí en el Capítulo II, cuando se puede hablar de un Catastro único español, al extenderse a todo el

veremos a continuación, sigue presentando algunas deficiencias que afectan especialmente a la determinación del valor catastral de los inmuebles.

El objetivo del sistema catastral en nuestro país es fijar para cada inmueble un valor catastral que tenga como referencia el valor de mercado del inmueble, de manera que la relación entre ambos valores sea similar en todo el país. En la medida en que este objetivo se consiga, el empleo de este valor para calcular la base imponible del ITPO será más adecuado, porque, realmente, reflejará el valor real del inmueble.

Ahora bien, a pesar de los esfuerzos realizados al respecto, este fin es, por el momento, una utopía. En este sentido, como señala RUBIO GUERRERO, “la modificación de valores catastrales, se trata de una cuestión compleja y difícil con enorme repercusión social. [...]. La aproximación de los valores catastrales a los reales de la forma más suave y pacífica debe ser un objetivo fundamental de cualquier reforma de la Hacienda Local a medio plazo. Para ello se deben incorporar elementos de potenciación en la gestión catastral y una cooperación interadministrativa que permita optimizar la gestión de valores y sus efectos recaudatorios.”¹⁵⁸³

Entre las causas de esta inadecuación entre el valor real y el catastral, destaca el hecho de que corresponde a cada Ayuntamiento decidir cuándo actualiza sus valores catastrales, por lo que no hay equivalencia entre la fecha de actualización de los valores catastrales de los inmuebles en España, por lo que no son comparables entre ellos, al estar referidos a momentos de tiempo distintos. Esto

Estado la Contribución Territorial Única, limitada hasta entonces a la Corona de Aragón, Reino de Valencia, Cataluña y Mallorca, creando la Contribución de Bienes inmuebles, cultivo y ganadería. El principal problema de este Catastro fue el fraude generalizado propiciado por su propia configuración y la falta de una planimetría y cartografía adecuada que permitiera comprobar las declaraciones de los propietarios. Así, realmente, el precedente del nuestro actual Catastro fue la Ley del Catastro Parcelario de 23 de marzo de 1906 que, con sus limitaciones, mejoró notablemente su funcionamiento. El Catastro no fue inmune a los vaivenes políticos de las décadas posteriores hasta llegar a la Implantación del Régimen Catastral de 1968 que se prolongó hasta 1977. Tras varias reformas, y una profunda modernización del sistema mediante la incorporación de las nuevas tecnologías de la información, siendo la cartografía por satélite el hito más destacable de todos, la actual regulación del Catastro está compuesta principalmente por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, y su Reglamento, aprobado por Real Decreto 417/2006, de 7 de abril.

¹⁵⁸³ RUBIO GUERRERO, J.J., “La fiscalidad inmobiliaria en España: una panorámica”, Información Comercial Española, ICE: Revista de economía, núm.867, 2012, pp.89 a 108.

no es más que otro ejemplo, en mi opinión, de los efectos negativos que la distribución competencial territorial acuñada por nuestra CE ha tenido en algunos aspectos.

Además, la volatilidad creciente en el precio de los bienes inmuebles, primero al alza, pero más recientemente a la baja, dificulta sin duda que el valor catastral se aproxime a su valor real.

Y, en la medida en que esto ocurre, es decir, que el valor catastral no esté debidamente actualizado, se pone en duda, en mi opinión, que se utilice el mismo para obtener un valor que la Administración considera real, simplemente, aplicándole un coeficiente multiplicador -que varía cada año-, común para todo el municipio en el que se encuentra el inmueble, es decir, si tener en cuenta ni un solo elemento individualizado del inmueble en cuestión.

Precisamente por ello, en mi opinión, debería aceptarse que la contraprestación pagada, se acepte como valor real del inmueble -salvo prueba en contra- y, por tanto, como base imponible del ITPO, como lo es en el IVA, como defiendo en mi propuesta, expuesta en el epígrafe V.2. Es cierto que en contra de mi opinión, el TS ha concluido que no hay una presunción de certeza sobre lo declarado por el sujeto pasivo¹⁵⁸⁴, opinión que enraíza directamente con la regulación de la base imponible en el ITPO, que insiste en dejarla al margen de la voluntad de las partes, presumiendo por tanto que dicha voluntad es defraudatoria. Pero, no comparto en absoluto esta presunción, ya que, en todas estas posturas subyace, en mi opinión, la práctica de pagar parte del precio “en dinero negro” que resultó relativamente habitual en nuestro país, durante una etapa. Pero, tras la introducción del euro y de diversos mecanismos de control y prevención del fraude fiscal -que no dejan de reforzarse continuamente-, creo que, las posibilidades de poder efectuar estos pagos del precio de los inmuebles con dinero no oficial, se han reducido considerablemente. En consecuencia, ya no está justificado, que se dude, y mucho menos de forma sistemática y generalizada, de la realidad del valor declarado por los contribuyentes.

Como conclusión, en el sistema actual hay una presunción de certeza hacia el

¹⁵⁸⁴ Sentencia del TS de 12 de febrero de 2004 , Sala 3ª, Sección 4ª, recurso núm. 437/2001 (ROJ: STS 824/2004)

valor comprobado por la Administración porque, por razones históricas, se presupone que el valor declarado por el contribuyente no es real, argumento que carece de fundamentación, en mi opinión. Creo que esta presunción debería invertirse a cargo de la Administración, de manera que el valor declarado sí se presumiera que es el valor real, salvo prueba en contra. En defensa de mi argumento me refiero precisamente a las operaciones inmobiliarias objeto de deslinde ITPO-IVA. En una entrega de un inmueble, por ejemplo, el hecho de que la misma pueda quedar sujeta, tanto al IVA como al ITPO, de manera que finalmente, tributará por uno u otro en función del cumplimiento de determinados requisitos y de la voluntad del transmitente –según opte por renunciar o no a la exención del IVA- , debería provocar automáticamente que las normas de ambos impuestos se hubieran armonizado, al menos en las operaciones inmobiliarias sobre las que recaen ambos, en varios aspectos, entre los que está la base imponible. Si el hecho imponible es el mismo, y la capacidad económica que pone de manifiesto también es idéntica, y queda sujeta por el Legislador a ambos impuestos al mismo tiempo, nada justifica que la cuantificación del hecho imponible, es decir, la base imponible difiera de un impuesto al otro. Así, si la operación queda sujeta al IVA se tributa sobre la contraprestación pagada, mientras que, si la misma operación resulta gravada por el ITPO, se tributa sobre el valor real, existiendo, como acabamos de ver, una presunción de que dicha contraprestación no es el valor real del inmueble.

Esta situación supone una discriminación injustificada hacia los contribuyentes del ITPO, generalmente particulares, frente a los contribuyentes del IVA, generalmente empresarios, ya que, para estos últimos se acepta la contraprestación como valor del bien, no solo a efectos de este impuesto sino también a efectos de otros (como el IS en el que se acepta como precio de adquisición a efectos, por ejemplo, de su amortización, o de calcular la ganancia patrimonial si se transmite). En consecuencia, sólo en los tributos cedidos, se produce esta presunción de que el valor declarado no es el real, situación que, en mi opinión, debería corregirse.

IV.5.2.2.-UN EJEMPLO DE LA PROBLEMÁTICA DE LA DETERMINACIÓN DEL VALOR REAL A EFECTOS DEL ITPO: LAS COMPROBACIONES DE VALOR EN LA COMUNIDAD VALENCIANA.

Como conclusión, del ejercicio de la facultad conferida a la Administración en el artículo 57.1 de la LGT surge el concepto de valor comprobado que es el obtenido en ejercicio de la misma. De acuerdo con el artículo 103.3 LGT los actos de comprobación de valor *“serán motivados con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de Derecho”*, requisito imprescindible para garantizar el respeto al principio de seguridad jurídica¹⁵⁸⁵.

Centrándome en la Comunidad Valenciana, de los medios aludidos, en el ITPO, tradicionalmente se emplean, para los inmuebles, los recogidos en las letras b) –en forma de coeficientes sobre el valor catastral-; y e) –dictamen de peritos; si bien también se está utilizando el g) –valor tasación a efectos de préstamo hipotecario-.

Sea cual sea el método de valoración empleado, de los contemplados en el artículo 57.1 LGT, si el valor comprobado por la Administración es superior al declarado, ésta atribuye al valor comprobado la naturaleza de valor real. Pero la lectura de este precepto es otra muestra de la difícil concreción del concepto, ya que su obtención se basa, en general, en estimaciones y aproximaciones. Por ello, la aplicación de los distintos procedimientos contemplados en el artículo referenciado, darían lugar a distintos valores para un mismo bien. La inseguridad jurídica está servida, porque una cosa es aceptar que, en base al método empleado, el valor real pueda no ser exactamente el mismo, pero otra muy distinta, que utilizando el mismo método, como veremos más adelante, se obtengan tantos valores distintos del mismo bien en la misma fecha de devengo, como el número de procedimientos de comprobación de valor que se llevan a cabo sobre él. Esto es, en mi opinión, injustificable.

¹⁵⁸⁵ La importancia de la motivación ha sido resaltada por el TEAC, por ejemplo, en sus Resoluciones de 16 de febrero y 13 de julio de 2005, a la hora de que el contribuyente pueda acudir al recurso de la tasación pericial contradictoria con la debida certidumbre sobre los hechos y elementos que la Administración ha tenido en cuenta para efectuar la valoración.

Con esta premisa, como prueba de lo ambiguo que puede resultar este concepto de valor real y de este uso indebido que se está haciendo de los mismos, voy a exponer una serie de casos reales de expedientes tramitados en la Dirección Territorial de Valencia de la Consellería de Hacienda. En el primero, se llegaron a fijar hasta 6 “valores reales” para un mismo inmueble. Hay que tener en cuenta que en el procedimiento especial de la Tasación Pericial Contradictoria¹⁵⁸⁶ podemos encontrar hasta cuatro valores que pretenden ser reales, de un lado el valor declarado por el contribuyente y, de otro, hasta tres valores periciales: el del perito de la Administración en ejercicio del artículo 57 LGT; el del perito de parte nombrado por el contribuyente; y el del tercer perito en caso de que por las diferencias existentes entre los dos anteriores proceda su nombramiento.

CASO 1: *Determinación de hasta 6 valores distintos para un mismo inmueble a efectos del ITPO*

- 1^{er} “valor –real para el contribuyente–” = Valor declarado en 2004
- 2^o “valor real” = Valor comprobado por perito de la Administración en 2006. En 2008 el TEAR anula la comprobación de valor:
- 3^{er} “valor real” = Segundo valor comprobado por la Administración en 2011. En 2012 TEAR anula la segunda comprobación de valor por caducidad del procedimiento. En este sentido, los expedientes en este estado, es decir, primeras valoraciones anuladas por el TEAR, generalmente por falta de motivación de las valoraciones, o, falta de visita física, permanecieron sin tramitar a la espera de instrucciones de la DGT. Cuando, al fin, la instrucción llegó, y ésta fue volver a valorar y liquidar de acuerdo con el valor resultante de los nuevos informes de valoración (distinto del resultante de la primera), el TEAR anuló todas las Reclamaciones que se interpusieron contra estas segundas valoraciones, al haberse efectuado el mismo más de 6 meses desde envío a cumplimiento del fallo

¹⁵⁸⁶ Regulado, en general, en los artículos 161 y ss. de la LGT, y, en el ITPO, en los artículos 120 y ss. del RITPAJD

- 4º “valor real” = Tercer valor comprobado por la Administración, que, en teoría debería coincidir con el segundo, pero no fue así dado que el criterio de valoración había cambiado y, en muchos casos, como ocurrió en éste, se hacía visita física. El sujeto pasivo instó TPC, como consecuencia de lo cual se obtuvo:
- 5º “valor real” = Valor del perito del sujeto pasivo. Por la diferencia respecto del valor de la Administración, procede nombrar perito tercero:
- 6º “valor real” = Valor del perito tercero. Finalmente se liquidó por este valor y el contribuyente ya no recurrió por lo que la liquidación devino firme.

CASO 2: *Determinación de hasta 3 valores distintos para un mismo inmueble con diferencias injustificadas (redondeo las cifras reales):*

- 1º “valor real” = Valor declarado en 2009, 246.000,00 euros
- 2º “valor real” = Valor comprobado por perito de la Administración en 2011, 643.000,00 euros. El TEAR anula la comprobación de valor por falta de motivación.
- 3º “valor real” = Segundo valor comprobado por la Administración en 2014, 268.000,00 euros. Se liquidó sobre este valor y el contribuyente no recurrió la liquidación que devino firme.

Nótese que el primer valor declarado casi triplica a los otros dos valores, el declarado y el segundo valor fijado por la Administración, lo cual, en mi opinión, carece de cualquier justificación jurídica o técnica que se quiera intentar darle.

Sobre las anulaciones por parte, tanto del TEAR como del TSJ, destaco que, con base en mi experiencia profesional, las mismas se producen de forma relativamente sistemática desde hace años, si bien han ido cambiando los motivos de anulación. Hay que tener en cuenta que cada vez que el TSJ anula la comprobación de valor por una causa concreta, dado que la metodología es la misma en todos los procedimientos de comprobación de valor, ello supone que se anulan, invariablemente, todas las valoraciones impugnadas en las que se haya aplicado el mismo método.

Así, durante un período TSJ de la Comunidad Valenciana, exigía para considerar ajustada a Derecho la valoración de la Administración “que la misma sea específica e individualizada y que se identifiquen suficientemente los criterios de aplicación y los valores y coeficientes que amparan el resultado obtenido”. Y al no considerar probada esta exigencia, anuló durante años, y de forma sistemática, todas las comprobaciones de valoración impugnadas y las liquidaciones derivadas de las mismas, por falta de motivación.¹⁵⁸⁷

Entre los criterios para considerar debidamente motivada la valoración se empezó a incluir la exigencia de que se realizara visita física cuando ésta se considerara necesaria para evaluar adecuadamente aspectos como el estado de conservación, entre otros¹⁵⁸⁸. En consecuencia, también procedió a anular en masa todas las comprobaciones de valor por dictamen de peritos, en las que no se había realizado visita física. En este sentido, a partir de la Sentencia de 1 de octubre de 2013¹⁵⁸⁹ el TSJ anuló las comprobaciones de valor por dictámenes de peritos del Servicio de Valoración de la Consellería de Hacienda, por entender que la Administración “no se cerciora del estado real del inmueble y aplica parámetros no convenientemente

¹⁵⁸⁷ Sentencias del STSJCV de 8 de mayo de 2000, recurso. 459/1999, Resolución núm. 756/2000 (ROJ: STSJ CV 3744/2000); de 2 de noviembre de 2001, recurso núm.3002/1997, Resolución núm. 56/2001 (ROJ: STSJ CV 425/2001); de 21 de junio de 2004, recurso núm. 498/2003, Resolución núm.548/2004 (ROJ: STSJ CV 3653/2004); y de 10 de enero de 2008, recurso núm. 2094/2007, Resolución núm.1/2008 (ROJ: STSJ CV 233/2008).

¹⁵⁸⁸ Vid.STSJ de 10 de de enero de 2008, recurso núm. 2094/2007, Resolución núm.1/2008 (ROJ: STSJ CV 233/2008).

¹⁵⁸⁹ Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana, de 1 de octubre de 2013, recurso núm. 2040/2012, Resolución núm. 1336/2013 (ROJ: STSJ CV 3923/2013); reiterando el mismo criterio, en todas sus Sentencias posteriores sobre el mismo método, como en las Sentencias de: 30 de diciembre de 2014, recurso núm.630/2013, Resolución núm. 4485/2014 (ROJ: STSJ CV 9932/2014); 24 de junio de 2015, recurso núm. 2024/2012, Resolución núm.661/2015 (ROJ:STSJ CV 3213/2015); y de 17 de julio de 2015, recurso núm.2104/2012, Resolución núm. 787/2015 (ROJ: STSJ CV 3378/2015).

individualizados”, entendiendo que el método genérico aplicado por la Administración “no está amparado por la ley del impuesto y no puede asimilarse al "dictamen de peritos" del art. 57.1 letra e) de la LGT ; más bien, tal sistema vendría a encajar en la figura de la letra b) del dicho precepto legal, "estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal”.

Además, en opinión del Tribunal, la falta de aportación al expediente de la certificación catastral descriptiva del inmueble, también se incluyó como causa de anulación por entender que, si los datos consignados en ella eran esenciales para realizar la valoración, era indispensable que se incorporara al expediente. Este motivo provocó otra anulación en masa de todos aquellos expedientes en los que no se había incorporado la certificación descriptiva catastral.

Como reacción ante este fallo y, todos los que le siguieron, la Generalitat Valenciana decidió aprobar la polémica Orden de coeficientes de 2013¹⁵⁹⁰ el 20 de diciembre de ese mismo año, a aplicar con efectos retroactivos a todos los devengos producidos en dicho año.

Estas comprobaciones de valor están siendo impugnadas en masa ante el TEAR, entre otros motivos, por la retroactividad de la medida. Si bien las primeras Resoluciones fueron desestimatorias de las pretensiones de los contribuyentes, el criterio ya está cambiando, estando también a la espera de Resolución un número elevado de recursos interpuestos antes el TSJ de la Comunidad Valenciana.

Para ejemplarizar la problemática causada por este método, voy a describir la evolución de los criterios de delimitación de la base imponible del ITPO en la Comunidad Valenciana, en el período 2008-2015:

-Hasta el año 2013, en el mes de diciembre del año anterior, la Generalitat Valenciana publicaba unos coeficientes que, aplicados sobre el valor catastral

¹⁵⁹⁰ ORDEN 23/2013, de 20 de diciembre, de la Conselleria de Hacienda y Administración Pública, por la que se establecen los coeficientes aplicables en 2013 al valor catastral a los efectos de la comprobación de valores de determinados bienes inmuebles de naturaleza urbana en el ámbito de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones, así como la metodología empleada para su elaboración y determinadas reglas para su aplicación.

del ejercicio, arrojaban un “valor mínimo”. No era un valor real, pero si se declaraba por encima de él, la Administración consideraba que la comprobación de valor sobre los mismos era “no prioritaria”. Esto no significaba, por tanto, que no se pudiera revisar el valor declarado, pero, lo cierto es que, si el valor declarado por los contribuyentes era igual o superior a ese “filtro”, la calificación de valoración no prioritaria equivalía a que el valor declarado era aceptado.

- Para 2013 se publican igualmente unos coeficientes mínimos en diciembre de 2012, pero el 28 de diciembre de 2013 la Generalitat se acoge al método de coeficientes del artículo 57 de la LGT aprobando mediante la Orden referenciada, unos coeficientes cuya aplicación sobre el valor catastral dan el valor real. Curiosamente dichos coeficientes son más elevados que los de filtro vigentes durante todo 2013 hasta que entró en vigor dicha Orden. Pero además, se aplican con carácter retroactivo a todos los devengos producidos en 2013 cuyo valor declarado sea inferior al filtro, dando lugar a una cantidad ingente de comprobaciones de valor.

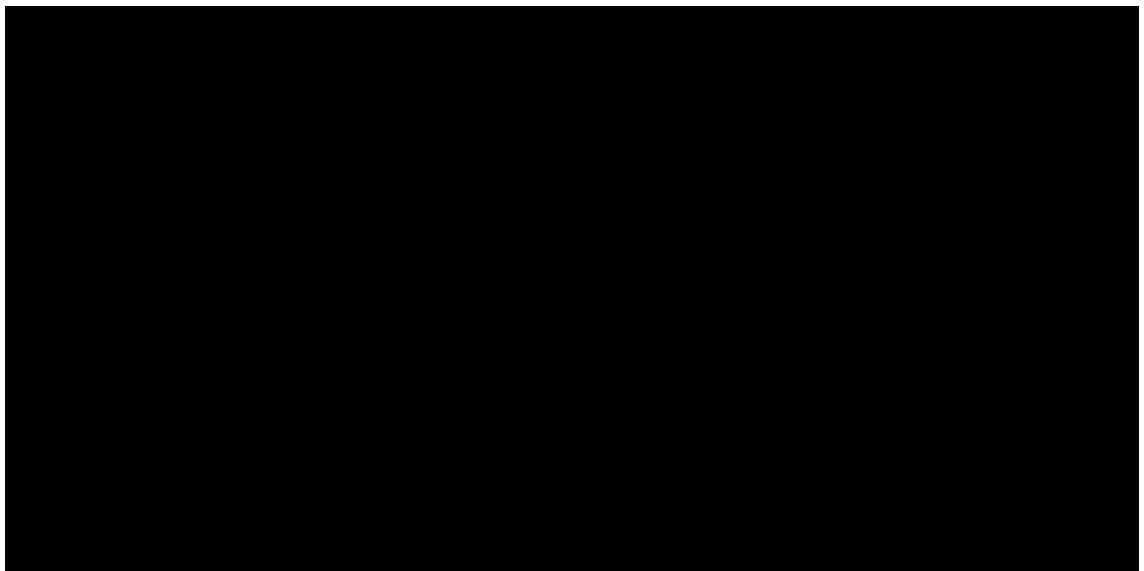
-Por último, para 2014 y 2015 no existen coeficientes mínimos. En sustitución de éstos, la Generalitat Valenciana ha seguido optando por el método de coeficientes previsto en el artículo 57 de la LGT aprobando unos coeficientes¹⁵⁹¹ que, aplicados sobre el valor catastral, proporcionan el valor real del inmueble. Insisto, no es un valor mínimo que se acepta, sino que se considera que ese es el valor real del inmueble, de manera que si se declara por debajo de ese valor, la Administración liquida por ese valor. Y, de forma

¹⁵⁹¹ ORDEN 4/2014, de 28 de febrero, de la Consellería de Hacienda y Administración Pública, por la que se establecen los coeficientes aplicables en 2014 al valor catastral a los efectos de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sobre sucesiones y donaciones, así como la metodología empleada para su elaboración y determinadas reglas para su aplicación.
Y ORDEN 1/2015, de 27 de enero, de la Conselleria de Hacienda y Administración pública, por la que se establecen los coeficientes aplicables en 2015 al valor catastral a los efectos de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sobre sucesiones y donaciones, así como la metodología empleada para su elaboración y determinadas reglas para su aplicación.

paradójica, en mi opinión, esos coeficientes son inferiores a los de la orden retroactiva de 2013.

Para apreciar el alcance de la falta de justificación y gravedad que, en mi opinión, tiene esta variabilidad en los coeficientes, el siguiente cuadro muestra, la evolución cuantitativa de los mismos. Indico la evolución, a título de ejemplo, sólo del municipio de Valencia, si bien la variación fue similar en cada uno de los municipios de la Comunidad Valenciana:

Tabla 21: Evolución de los coeficientes aprobados en la Comunidad Valenciana a efectos de la obtención del valor real



Creo que la variación de coeficientes entre 2013-2015 es enormemente ilustrativa del problema. A título de ejemplo, implica que un inmueble con un valor catastral de, por ejemplo, 100.000,00 euros, el 1 de enero de 2013 tenía un valor - no real, pero sí aceptado por la Administración-, de 340.000,00 euros. Pero si un contribuyente lo adquiría durante 2013 (en cualquier momento), declarando, por ejemplo, un valor de 320.000,00 euros, se le realizaría con una probabilidad del 100 por cien, una comprobación de valor en la que se le liquidaría por un valor real del

inmueble, según la Administración, de 400.000,00 euros. Y, sin embargo, para ésta, a partir del 1 de enero de 2014 el valor real de ese mismo inmueble es de 357.000,00 euros. Pero es que, incluso en 2015 aún baja más, de manera que su valor real para la Administración es de 285.000,00 euros, valor ostensiblemente inferior al valor que, según la propia Administración, tenía el inmueble menos de dos años antes, cuando aún estábamos inmersos en la crisis económica. Creo que los datos hablan, por sí solos, sobre la inseguridad jurídica que causa esta acusada variabilidad de los coeficientes, la incertidumbre que ha generado, y la indefensión a la que se ha sometido a los contribuyentes con estas comprobaciones de valor.

Siguiendo con la problemática de la determinación del valor real en los impuestos cedidos, y, directamente relacionado con la situación que acabo de exponer, voy a referirme a un supuesto que considero de especial interés por el elevado volumen de operaciones afectadas. Se trata de un caso novedoso que causó la crisis inmobiliaria. Me refiero a las compraventas entre particulares y entidades financieras, las cuales habían adquirido los inmuebles, en muchos casos, como consecuencia de procedimientos de ejecuciones por impagos de los propietarios, prestatarios de la entidad; o daciones en pago de los mismos ante su imposibilidad para seguir pagando el préstamo.

Dichas entidades no están interesadas en estas propiedades, que han adquirido en masa “accidentalmente”. Es decir, la compraventa de inmuebles no constituye su actividad habitual pero, como consecuencia de la crisis, han adquirido una cartera de inmuebles considerable. Y, en consonancia, como es público y notorio, ofertan dichos inmuebles en el mercado a un precio muy competitivo.

Pues bien, dicho precio, pactado entre la entidad y el adquirente, es el fijado libremente entre las partes, y es una operación totalmente limpia, es decir, al intervenir una entidad financiera es evidente que no interviene “dinero negro”. Pero la concurrencia de: por un lado, que muchos valores catastrales son demasiado elevados al no haber sido corregidos a la baja para reflejar los efectos que la crisis inmobiliaria ha tenido en el valor de los inmuebles; y, por otro lado, el hecho de que se estén ofertando a precios competitivos para hacerlos más atractivos, por la situación actual del mercado, unido al deseo de las entidades de sacarlos de su activo, han provocado que los precios de compra sean muchas veces inferiores a los filtros fijados por las Haciendas autonómicas. Esta situación, unida a medidas como

las Órdenes de coeficientes que he descrito, ha provocado que se estén girando liquidaciones por comprobación de valor de forma masiva y generalizada sobre estas operaciones, ante el desconcierto de los contribuyentes. Reitero que, si la misma operación quedara sujeta al IVA, se aceptaría dicho precio como base imponible, no siendo objeto de regularización alguna.

Siguiendo con los ejemplos, creo interesante referirme a otro caso, derivado directamente de los problemas actuales para llevar a cabo programas urbanísticos a los que me referí extensamente en el Capítulo IV. Me refiero a la recalificación masiva de SNU en SURB sin que se haya realizado ninguna actuación sobre él. La problemática que envuelve estos casos es enorme, tanto por número de propietarios afectados como por las graves consecuencias que está teniendo para los mismos la actividad impositiva desempeñada por entes locales y autonómicas que, si se me permite la expresión, han encontrado en estos terrenos “un filón recaudatorio”.

Ya me he referido a esta cuestión a lo largo de la tesis doctoral por lo que me centro aquí exclusivamente a cómo le afectan las comprobaciones de valor. Recuerdo que nos encontramos ante terrenos físicamente rústicos, dado que las modificaciones que se han hecho sobre los mismos son jurídicas, no materiales. Sin embargo la transmisión de estos terrenos no son valorados por la Consellería de Hacienda como suelo rústico sino como suelo urbanizable del uso que le haya atribuido el planeamiento (residencial, industrial, etc.). Esto lleva a comprobaciones de valor que, según mi experiencia profesional, llegan a multiplicar hasta por diez el valor declarado del terreno, dado que, para realizar la comprobación de valor en el cálculo de valor unitario de suelo bruto (euros por metro cuadrado) se ponderan elementos como:

- El coste estimado de la urbanización del terreno
- El valor del suelo ya urbanizado
- El número de años estimados como tiempo previsto de la transformación
- Y las muestras que se toman (tres) que, teóricamente, deben corresponder a inmuebles en situaciones similares, y transmitidos en la misma fecha de devengo que el supuesto que se está valorando -si es anterior se actualiza con coeficientes-, en realidad se corresponden con inmuebles no solo ya

urbanizados sino edificados.

En definitiva, sin entrar siquiera a valorar el procedimiento empleado, repleto de estimaciones, reitero que estamos hablando de suelos físicamente rústicos, por lo que, en mi opinión, estas valoraciones son totalmente inaceptables, sobre todo por el estado actual del sector inmobiliario, puesto que se basan en el uso teórico que va a tener el terreno, si es que algún día se inicia, y finaliza, el proceso urbanístico previsto para el en el planeamiento. En este sentido reitero que la LOTUP considera que la demanda de vivienda está cubierta en la Comunidad Valenciana para los próximos 45 años.

Y, en consonancia con esto, traigo a colación una situación que, como consecuencia precisamente de la situación actual, así como del cambio radical que se está experimentando en el campo del urbanismo, al que ya me he referido en otras partes de este trabajo, se está empezando a producir en nuestro país con relativa frecuencia: la recalificación de SURB en SNU, otra vez. Estas reconsideraciones se llevan a cabo, bien ante la falta de expectativas de que se pueda ejecutar el planeamiento previsto, o bien porque se considere que el nuevo uso es más conveniente al interés general. Pero, en cualquier caso, pone en duda más que nunca la actuación de la Generalitat Valenciana al valorar estos inmuebles rústicos con base en su destino final previsto si es que se urbanizaran algún día.

Como último ejemplo que considero interesante destacar, me referiré a las comprobaciones valor de las VPOs, supuesto que plantea problemas en este tema, debido al régimen de protección desigual que les afecta. Así, en general, las VPOs están sometidas a un régimen de limitaciones y precios máximos de venta, uso y arrendamiento, lo cual impone limitaciones al valor que pueda fijarse mediante comprobación de valor.

En este sentido, la jurisprudencia reiterada del TS¹⁵⁹² ha dictaminado que, en general, el valor real de una VPO no puede ser otro que el fijado por la propia Administración, dada la incongruencia que supondría lo contrario al existir prohibición de transmitir por un precio superior a éste. En consecuencia, las VPOs

¹⁵⁹² Vid. la Sentencia del TS, de 26 de febrero de 1994, recurso núm. 9973/1990 (ROJ: STS 21673/1994), entre otras.

pueden ser objeto de comprobaciones de valor pero, el resultado de la misma, no podrá arrojar un resultado superior que sirva para liquidar el impuesto que el precio máximo de venta permitido.

La única excepción que se contempla son las VPO de promoción privada, acogidas a regímenes de protección anteriores a 1978. En estos casos, al considerarse que el plazo de protección ha finalizado (cuestión sobre la que ya me he manifestado en contra) el precio de venta es libre y, en consecuencia, no existen limitaciones para la comprobación de valor que efectúe la Administración.

Si embargo, es habitual que no se cumplan estas prescripciones por diversas causas: porque no se identifica la VPO debidamente en el documento en el que se formaliza la operación que afecta a la VPO; o, porque la Administración en la revisión de los expedientes, no se apercibe de que se trata de una VPO sometida a precio máximo; y, en cualquier caso, porque no se suele incorporar a las escrituras, como sería deseable, el certificado de precio máximo expedido por la Consellería de Vivienda, por lo que, en definitiva, lo normal es que se les someta al mismo filtro que a las viviendas libres. En consecuencia son objeto de procedimientos de comprobación de valor, se les liquida si el valor comprobado es superior al declarado y es, por vía de recurso -es decir, después de haber pagado-, como los contribuyentes consiguen que se les reconozca que no se les podía liquidar por un valor superior al precio máximo de venta de la VPO.

Como conclusión final, la realización masiva de comprobaciones de valor por parte de la Administración, sobre todo las efectuadas mediante coeficientes con base en el método habilitado en el apartado del artículo 57.1 .b) de la LGT, que no tienen en cuenta ninguna característica individual del inmueble, están teniendo graves consecuencias para todos los sujetos implicados en ellas, entre las que destaco, con base en mi experiencia profesional las siguientes:

- Para los ciudadanos que tienen que pagar las liquidaciones. Además, según el caso, pueden llegar a tener, como ya he defendido en otras partes de la tesis, alcance quasiconfiscatorio. Es cierto que la no confiscatoriedad, tal como quedó definida en el epígrafe I.1.3.3, se predica en relación a todo el sistema tributario en su conjunto y no respecto a sus

elementos considerados individualmente, pero, en mi opinión, poniendo un ejemplo real, que un contribuyente reciba, dos años después de adquirir un inmueble, una liquidación con una cuota más de seis veces superior a su sueldo mensual, cuando, además de esa, soporta otras cargas tributarias periódicas (IRPF, IBI, tasas, etc.), convierte al sistema tributario en quasiconfiscatorio para él. Por otro lado, si los sujetos pasivos recurren las comprobaciones de valor, tienen que asumir, normalmente, el coste del profesional que realiza el recurso; y, si no las recurren, si luego el TEAR o el TSJ anula en masa otras similares a la suya, algo habitual como he descrito, al ser firmes, ya no pueden impugnarlas.

- Para los Tribunales administrativos y Judiciales, porque están literalmente desbordados por los recursos que se interponen contra las mismas.
- E, incluso para el personal técnico de Hacienda que tramita estos procedimientos dado que, por un lado, para realizar estas actuaciones deja de realizar otras tareas, pero, además, dado que los fallos contra los recursos acaban resolviéndose de forma generalizada a favor de los contribuyentes, debe anular las comprobaciones de valor impugnadas, en ejecución de los mismos, y, gestionar, en su caso, las devoluciones de ingresos indebidos; y, por otro lado, en su labor de asistencia e información al contribuyente, debe explicar, a un número elevado de contribuyentes un procedimiento y un método de valoración que, por mucho que esté contemplado en la LGT, en mi opinión, es injusto e injustificable.

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y PROPUESTA DE REFORMA DEL SISTEMA ACTUAL DE DESLINDE ENTRE EL ITPO Y EL IVA EN LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS

V.1.-CONCLUSIONES

En esta tesis doctoral he analizado el problemático deslinde entre el ITPO y el IVA en las operaciones inmobiliarias en España desde un punto de vista eminentemente jurídico, pero, teniendo en cuenta, otras disciplinas que inciden decisivamente en él.

Las conclusiones de este análisis, eminentemente crítico, dados los múltiples problemas que el sistema de deslinde vigente provoca, son las siguientes:

PRIMERA.- La ejecución de la actividad urbanística, destinada a convertir suelo no edificable en edificable, y edificar sobre él, así como todas las operaciones que pueden recaer sobre inmuebles en general, ponen de manifiesto una capacidad económica, sometida a gravamen por nuestro Ordenamiento con gran profusión.

Dentro de las múltiples figuras tributarias que recaen sobre algún elemento objetivo o subjetivo de la actividad urbanizadora-promotora, destacan el IVA y el ITPO que son los dos pilares básicos de la imposición indirecta en España.

Ambos son elementos esenciales de nuestro sistema tributario, y, como tal, están sometidos a determinados principios constitucionales. De un lado, los principios que se proyectan sobre todo el ordenamiento. De otro lado, los principios informadores del orden socio económico sobre el que se despliega la exacción de estos tributos, y que influyen decisivamente sobre el urbanismo como función pública y, sobre el derecho de propiedad, esencia, en ambos casos, de las operaciones inmobiliarias sobre las que recaen el IVA y el ITPO. Y, por último, los principios específicos del sistema tributario.

Mi análisis del fundamento constitucional del deslinde ITPO-IVA en las operaciones inmobiliarias concluye la dificultad con que se cumplen en él algunos de estos principios, especialmente, en mi opinión, los de igualdad, seguridad jurídica y progresividad. De forma análoga, tampoco se están cumpliendo de forma satisfactoria algunos de los requisitos genéricos que se exigen al sistema tributario, en general, y al ITPO y el IVA, como componentes del mismo, concretamente la claridad y la simplicidad, así como el límite de la no confiscatoriedad.

SEGUNDA.- La influencia del Derecho Comunitario en el deslinde ITPO-IVA en las operaciones inmobiliarias resulta esencial por cuanto es su origen. Así, el sistema establecido para ello no es nacional, sino que viene impuesto por la UE, dada la armonización del IVA.

Partiendo de que el objetivo del IVA es someter a gravamen únicamente aquellas operaciones que impliquen una incorporación de valor añadido al inmueble, la normativa comunitaria establece numerosos supuestos de no sujeción y de exención, entre los que destacan los que afectan a determinadas entregas de inmuebles y a los arrendamientos.

En algunas operaciones inmobiliarias se permite que cada Estado Miembro decida si aplica o no alguna norma -por ejemplo, en alguna exención, o, en la definición de suelo edificable-, pero, en general, se establecen con carácter obligatorio.

Entre estas últimas, la UE ha establecido: la incompatibilidad entre el IVA y cualquier impuesto general sobre ventas en la UE; el respeto a los ITPOs existentes en los Estados miembros, siempre que no vulneren la anterior; y, el régimen obligatorio de exenciones inmobiliarias contemplado en la Sexta Directiva de IVA

La existencia de estas exenciones, y su carácter limitado, constituyen un incentivo al fraude fiscal y a la especulación, motivo por el cual la propia UE reconoció la necesidad de establecer un régimen especial para las operaciones inmobiliarias. En España, la implementación de este régimen -que supone una ruptura excepcional a la regla de evitar la doble imposición-, ha implicado que, cuando una entrega de un inmueble esté sujeta al IVA pero exenta, pasará a considerarse sujeta al ITPO.

Esta compatibilidad entre el ITPO y el IVA, es un supuesto excepcional en nuestro Ordenamiento tributario, y provoca la necesidad de deslindar cuándo una operación inmobiliaria va a tributar efectivamente por el IVA, y, cuándo por el ITPO; tarea, en ocasiones, extremadamente problemática.

Entre sus causas, la deficiente traslación a nuestro ordenamiento tributario interno, en general, de todas las Directivas de IVA ha ocasionado graves problemas de interpretación de la norma. La consecuencia es un incesante parcheado de la normativa del IVA, a través de inagotables modificaciones legislativas que se van sucediendo, introduciendo inseguridad jurídica, no sólo, para los contribuyentes, sino para las propias Administraciones que intervienen en la gestión de ambos impuestos.

TERCERA.- Otro de los aspectos que más problemas causan en el deslinde estudiado, es la distribución competencial territorial acuñada en nuestra CE, entre el Estado, las CCAA y los Entes locales).

El caso más grave ha sido la competencia urbanística, no por el fundamento de la atribución, que sí era correcto, sino por el deficiente ejercicio de la misma, con las lamentables consecuencias que se han producido. Así, de un lado, en la etapa expansiva -el denominado “boom inmobiliario”-, asistimos al desarrollo de un urbanismo salvaje, con daños –algunos irreparables- al medio ambiente, un alto grado de corrupción urbanística, etc. Mientras que, tras la reciente crisis inmobiliaria, el panorama nacional viene marcado por el estancamiento general de la actividad -con un stock ingente de inmuebles vacíos, así como de actuaciones urbanísticas paralizadas en todo tipo de situaciones intermedias-, y por las dificultades financieras para todos los agentes afectados (ciudadanos, Administraciones actuantes, empresarios del sector, etc.).

Pero también la distribución competencial en materia tributaria, que afecta especialmente al ITPO como tributo cedido, está provocando efectos indeseables, entre los que destaco dos:

- Por un lado, las competencias normativas reconocidas a las CCAA se están ejerciendo, en mi opinión, con una finalidad eminentemente recaudatoria, por el empleo que se está haciendo del procedimiento de comprobación de valor.

- Y, por otro lado, la cesión íntegra de las competencias de gestión del impuesto, provoca problemas en el deslinde analizado debido a la concurrencia, sobre las mismas operaciones, de dos impuestos, cada uno de ellos gestionado por una Administración distinta -el IVA, por la Agencia Tributaria estatal, y el ITPO, por la Administración autonómica competente en el territorio en el que se encuentre el inmueble-, con todos los problemas que esto conlleva, tanto a la hora de interpretar los conceptos, como en el ámbito organizativo y de coordinación. Esta situación comporta numerosos problemas, tanto a la hora de interpretar los conceptos, como en el ámbito organizativo y de coordinación. Hasta tal punto es así, que se ha hecho necesaria la creación de unos órganos de composición mixta, que resuelven los conflictos que el deslinde ITPO-IVA ocasionan a las dos Administraciones, que deben someterse al dictamen de los mismos.

CUARTA.-Tradicionalmente se ha considerado al ITPO como un impuesto residual que recae sobre operaciones generalmente derivadas del tráfico civil. Pero, ni históricamente ha sido así, ni la normativa del impuesto lo califica como tal. De hecho, el análisis histórico de ambos impuestos permite afirmar que el ITPO es un antecedente histórico del IVA, dado que, hasta 1980 -año en el que entró en vigor el ITE, como precursor del IVA-, todas las operaciones inmobiliarias se gravaban en España con el ITPO. Considero esta calificación del ITPO simplista y, además, no se corresponde con la realidad.

En este sentido, encontramos, por ejemplo, que los derechos reales están regulados en el CC y, sin embargo, su constitución y transmisión se considera, con generalidad, sujetos al IVA, si bien por vía de exención a éste, pueden resultar gravados finalmente por el ITPO. Y, en sentido contrario, una operación típicamente mercantil -como es la transmisión de un patrimonio empresarial para continuar ejerciendo una actividad de esta naturaleza-, se excluye de la sujeción al IVA y se sujeta, en cambio, al ITPO, en caso de existir inmuebles. No hay que perder de vista que el IVA no es, en puridad, un impuesto en sí mismo, sino una técnica de exacción de la imposición general sobre ventas, que se introdujo en el siglo pasado, por sus innegables ventajas técnicas en comparación con las opciones existentes. Es decir, el IVA es una invención técnica, un mecanismo de imposición.

QUINTA.- La relevancia y actualidad del conflicto analizado queda patente en la infinidad de propuestas de reforma que surgen al respecto. Del análisis de las más importantes y recientes, tanto nacionales como internacionales, concluyo que otra de las causas que dificultan la resolución del conflicto ITPO-IVA en las operaciones inmobiliarias es la visión tan limitada con la que se afronta, tanto doctrinal como legislativamente, obviando su aspecto esencialmente multidisciplinar. Ello provoca que muchas de las medidas que se adoptan, o se proponen, no sólo no solucionen el conflicto, sino que, paradójicamente, lo empeoran.

Así, no es ya sólo que se afronte el problema desde la perspectiva única del Derecho Tributario, sino que, ni siquiera se respeta el principio de sistematización que debe guiar toda reforma tributaria, siendo habitual que se analice el mismo exclusiva, o principalmente, desde el punto de vista del IVA.

Un ejemplo legislativo, flagrante y reciente, es la modificación de los supuestos de Inversión del sujeto pasivo que se introdujo para solucionar la merma recaudatoria que la crisis del sector inmobiliario había provocado en las arcas públicas del Estado. Pues bien, esta medida supone, en mi opinión, un enorme incentivo al fraude fiscal, por el riesgo que conlleva de que se declaren sujetas al IVA unas operaciones que no lo están, porque así le interese al adquirente; para deducirse un IVA, que también repercute por Inversión del sujeto pasivo. Así, la operación quedaría sin carga fiscal real (porque el IVA no se llega a ingresar), cuando debería haberse ingresado por ella el ITPO.

Otro ejemplo de la visión parcial del conflicto es la introducción de modificaciones en la normativa del IVA, que no se acompañan de la modificación de la normativa del ITPO conectada, provocando graves problemas de aplicación e interpretación de las normas. Por ejemplo, en la transmisión de inmuebles incluidos en la totalidad de un patrimonio empresarial, modificado en la LIVA, y no modificado aún en el TRLIPAJD. Hasta este punto llega la invisibilidad del ITPO para el Legislador.

Y este problema del enfoque unidisciplinar al analizar el conflicto ITPO-IVA, también se da en sentido contrario; es decir, la mayoría de las propuestas de reforma adolecen de un excesivo enfoque económico, definiéndose los conceptos, los problemas y las propuestas, en términos puramente hacendísticos -mensurables

con cierta uniformidad-, como la eficiencia, equidad, potencia recaudatoria, presión fiscal; etc. Y no, como sería deseable, desde un enfoque jurídico, en términos de legalidad, igualdad, generalidad, justicia, etc. La razón que se argumenta para ello suele ser la indeterminación de estos grandes principios y valores jurídicos, frente a los económicos. De ello se deriva que estos conceptos jurídicos resulten ciertamente complejos de mensurar en términos cuantitativos, al menos no con la univocidad que sería necesaria, lo cual dificulta concluir cómo les afecta una determinada medida.

Por tanto, dado que este conflicto es realmente multidisciplinar, mientras no se contemple el mismo teniendo en cuenta todas las disciplinas afectadas, la resolución del mismo seguirá siendo defectuosa

SEXTA- Otro de los aspectos problemáticos, que afectan al deslinde impositivo analizado, es la falta de definiciones comunes.

En este sentido, la resolución de estos conflictos requiere la interpretación de dos normativas tributarias distintas, que se remiten, en general, a conceptos procedentes de otra disciplina totalmente independiente -la urbanística-, que los ha definido con base en unos objetivos –urbanísticos-, que son totalmente distintos a los tributarios.

Pero, además, dicha normativa urbanística se caracteriza por una elevada descentralización territorial, por lo que podemos hablar, además de la estatal, de 17 legislaciones urbanísticas en nuestro país, igualmente afectadas por la misma vorágine legislativa que el IVA. Estas normativas –que deberían ser coherentes, entre ellas, y con la estatal-, presentan diferencias significativas, aún a título de mera denominación, por lo que introducen inseguridad jurídica debido a la considerable incertidumbre que genera esta disparidad.

Pero, incluso dentro de la normativa tributaria, hay conceptos esenciales en los que las normas de los dos impuestos difieren, lo cual resulta paradójico y debiera ser corregido. Es decir, partiendo de que estamos ante una situación excepcional en nuestro ordenamiento, la necesidad de deslindar cuál de los dos impuestos recae sobre una operación -de manera excluyente entre ellos-, exige que, al menos para estas operaciones, IVA e ITPO deberían estar conceptualmente bien delimitados.

Entre las discrepancias más significativas destacan, por ejemplo, el mismo concepto de inmueble (que la LIVA ni siquiera contempla), la base imponible, el devengo o el concepto de Entes Públicos como sujetos pasivos. Pero esta falta de coordinación entre la normativa de ambos impuestos va más allá, afectando incluso a la delimitación del hecho imponible. Ello es normal e, incluso, lo más adecuado, entre dos impuestos distintos, pero no, en este caso, cuando los recaen sobre la misma materia imponible. Así, el IVA grava la puesta a disposición de un bien a favor de un tercero, mientras que el ITPO, de forma más amplia, recae sobre cualquier transferencia patrimonial de la propiedad de bienes y derechos que pasan de un propietario a otro, sin alterar, en esencia, el bien.

En este sentido, resulta paradigmático, en mi opinión, el tratamiento de los derechos reales, cuya entrega, para el ITPO es una transmisión de inmuebles, mientras que, en el IVA, es una prestación de servicios. Esta distinción tiene efectos directos en el deslinde ITPO-IVA puesto que, como prestación de servicios, los supuestos de exención (no susceptibles, además de renuncia) no son los mismos que como entrega de inmuebles -que, además, sí que son susceptibles de renuncia-.

SÉPTIMA.- El deslinde ITPO-IVA en una operación inmobiliaria se realiza comprobando el cumplimiento de los requisitos de sujeción y no exención al IVA, concluyendo, por vía de exclusión, sobre la sujeción al ITPO. Ahora bien, en mi opinión, esta delimitación se realiza, exclusivamente, a efectos metodológicos, sin que signifique por ello, como se defiende con generalidad, la subsidiariedad del ITPO frente al IVA.

Con esta premisa, en primer lugar, se debe analizar el cumplimiento de los tres requisitos de sujeción al IVA:

1º) REQUISITO SUBJETIVO

La sujeción al IVA exige que quien realice la operación sea **empresario o profesional** a efectos del impuesto. Este concepto se define con base, pero no se identifica totalmente, con el concepto del Derecho Mercantil, dado que éste exige habitualidad en el desarrollo de dicha la actividad, mientras que, en el IVA, precisamente en las operaciones inmobiliarias, se introducen excepciones al mismo. Así, determinados sujetos van a tener esta consideración a efectos

del IVA en todo caso, como los arrendadores, o los urbanizadores/promotores/rehabilitadores -aunque sean ocasionales-, entre otros.

La excepción al requisito de habitualidad es especialmente importante en la actividad urbanizadora de terrenos, dado que la inclusión de un terreno en una actuación urbanística no siempre es consecuencia de la voluntad del propietario, sino que, en muchos casos, resulta del planeamiento urbanístico - que se impone a los propietarios y a su derecho de propiedad en aras del interés general-. Frente a ello, el propietario no puede más que optar entre adherirse, o no, al programa urbanístico que afecta al terreno de su propiedad.

Como conclusión final sobre el requisito subjetivo de sujeción al IVA en las entregas de inmuebles, éste es sumamente laxo. Así, dentro del concepto de empresario inmobiliario (promotor, urbanizador, rehabilitador, arrendador, etc.) pueden tener cabida una gran cantidad de sujetos y entes, públicos o privados (sociedades mercantiles, personas físicas, entes públicos, entes sin personalidad jurídica, etc.). Algunos de ellos, normalmente, no tienen la consideración de empresarios a efectos del IVA, pero la adquieren por la naturaleza intrínseca de la actividad urbanística que suele conllevar la incorporación de un valor añadido al inmueble. Esto obliga al análisis de los otros dos requisitos de sujeción al IVA, que deberán concurrir junto con el subjetivo, para poder calificar tributariamente la operación entre el IVA y el ITPO.

2º) REQUISITO OBJETIVO

La sujeción al IVA exige la **afectación** del inmueble a la actividad desarrollada, lo cual implica cierta permanencia del bien en el patrimonio del transmitente, así como la incorporación al inmueble de un valor añadido como consecuencia del desarrollo de la actividad empresarial sobre él.

3º) REQUISITO INTENCIONAL

Por último, la sujeción al IVA exige la **intencionalidad onerosa** de la actividad desarrollada, lo que se traduce en que debe realizarse con la finalidad de intervenir en el mercado. En consecuencia, los bienes y derechos adquiridos o

transformados deben ser destinados a su transmisión o cesión onerosa, quedando fuera del ámbito del impuesto si su destino es el uso propio, y no, su cesión a terceros. Se trata de un requisito esencial, pero, en la práctica, es el más difícil de probar, sobre todo, porque la acreditación de dicha intención se realiza a priori, que es cuando debe valorarse. Y, si, posteriormente, se incumple, dado el elevado lapso temporal de la ejecución urbanística, urbanizadora y promotora, unido al estancamiento del sector inmobiliario, es relativamente fácil que haya prescrito el derecho de ambas Administraciones, estatal y autonómica, a regularizar la tributación que finalmente resulte procedente.

El cumplimiento de estos tres requisitos determina automáticamente la sujeción al IVA del hecho imponible en cuestión, y, en principio, la no sujeción al ITPO.

Ahora bien, la existencia de determinadas exenciones técnicas reguladas en los apartados 20º, 22º y 23º del artículo 20.Uno de la LIVA -que tratan de sacar del ámbito del IVA las operaciones en las que no se ha añadido ningún valor al inmueble-, así como determinados arrendamientos -como los de terrenos y viviendas-, provoca que, en los supuestos, contemplados en ellos, las operaciones queden sujetas pero exentas del IVA; si bien, con posibilidad de renuncia a la exención en los términos y con los requisitos de los artículos. 20.Dos LIVA y 8.1 RIVA.

En los casos en que la entrega quede no sujeta al IVA por incumplimiento de cualquiera de los 3 requisitos mencionados, o bien quede sujeta y exenta -y no se pueda, o no se quiera, renunciar a la exención-, la operación quedará sujeta a ITPO.

Por tanto, se puede concluir que la actividad inmobiliaria, en general, presenta unas características específicas que justifican la adopción de medidas legislativas excepcionales para evitar la ruptura de la cadena de repercusión del IVA, desde que se inicia el proceso urbanizador hasta que finaliza el mismo, así como las ulteriores entregas o usos que se le quiera dar al inmueble resultante.

De esta manera, cumpliendo con la finalidad del impuesto, tal como recoge la Directiva Comunitaria reguladora del IVA, la carga tributaria de todo el proceso urbanístico de adición de valor añadido a un terreno rústico hasta convertirlo en una

unidad de edificación susceptible de uso independiente, debe recaer exclusivamente sobre el consumidor final, y no, en principio, sobre ningún otro agente que intervenga de forma más o menos ejecutiva, en el proceso de adición de valor añadido.

OCTAVA.- En relación a la posibilidad de **renunciar a las exenciones** de los números 20º y 22º del artículo 20.Uno LIVA, su ejercicio requiere el cumplimiento de los siguientes requisitos: que el adquirente tenga la condición de sujeto pasivo del IVA y que el transmitente renuncie de forma fehaciente a la exención -habiéndose suprimido el requisito del derecho del adquirente a la deducción del 100 por cien del IVA soportado-.

El objetivo de esta renuncia, de carácter excepcional en nuestro ordenamiento, está en la propia naturaleza del IVA. Así, se excepciona de la exención si el inmueble, en cuestión, va a seguir incluido en un proceso de inclusión de valor añadido, con el fin de no romper la cadena de repercusión del IVA hasta que el bien llegue a un consumidor final.

De estos requisitos, el más problemático es el último, debido al criterio establecido por la jurisprudencia, aceptando la renuncia tácita cuando se cumplen los demás requisitos, y en el título de adquisición se indica que se tributa por el IVA. No obstante, tanto el TS como el TEAC han defendido, en otros pronunciamientos, una postura más formalista que exige constancia documental de las manifestaciones de los otorgantes al respecto siendo, en mi opinión, una postura más coherente y adecuada.

Como problema adicional, a partir de 2012, en todos los casos de renuncia a la exención del IVA, se produce la Inversión del sujeto pasivo. Pero, de forma errónea, el Legislador español ha dispuesto que el adquirente sea quien debe renunciar a la exención, cuando –según la normativa comunitaria- la renuncia corresponde siempre al transmitente, incluso en estos supuestos. Esta situación conlleva inevitablemente un incentivo al fraude fiscal, perpetuándose la tradicional conducta elusiva del ITPO, cuando el adquirente tenga la condición de empresario o profesional a efectos del IVA, aunque el transmitente no lo sea.

NOVENA.- En el caso concreto de los terrenos -que es el más problemático-, el deslinde ITPO-IVA en las operaciones que recaen sobre los mismos, exige atender a tres factores:

1º) El cumplimiento de los requisitos de sujeción y no exención del IVA, y del ITPO.

2º) La calificación urbanística y fiscal del suelo en el momento en que se realice su entrega

3º) Y la naturaleza y alcance de las obras ejecutadas, en su caso, sobre el suelo hasta el momento en que se efectúe la transmisión del mismo.

En este sentido, la legislación estatal (TRLR-08) tan sólo establece un marco genérico de actuación y unas reglas generales, al estar constreñida por la distribución competencial de nuestra CE, que le impide regular nada más. Por el contrario, en ejercicio de sus competencias, cada CCAA ha definido los principales conceptos, los sistemas de ejecución urbanística, las normas de aprobación y ejecución de los programas, así como los sistemas de control aplicables sobre la gestión desarrollada sobre el suelo de su territorio.

En consecuencia, no puede decirse que los conceptos relativos a esta disciplina adolezcan de indefinición, sino, más bien de todo lo contrario, de un exceso de normativa que provoca confusión y, en la práctica, múltiples riesgos y problemas; siendo quizá el más grave la inseguridad jurídica que provoca para los sujetos intervinientes.

Esto puede dar lugar a tratamientos discriminatorios en función de la CCAA en la que se vaya a desarrollar la actuación urbanística, en contra de los principios constitucionales de igualdad y generalidad. Si a esto añadimos que, dentro de cada una de ellas, la Administración competente en los programas de actuación urbanística suele ser de ámbito municipal, y que la potencia económica de estas actuaciones es muy elevada, existe un importante riesgo de actuaciones fraudulentas, como se ha puesto de manifiesto en los últimos años en España.

La solución a este problema requeriría la modificación del modelo de distribución competencial en nuestro país en materia urbanística, dado que el existente se ha demostrado ineficaz por su excesiva tendencia a la corrupción urbanística en el ámbito municipal y autonómico, siendo una materia que, por sus especiales características –su finalidad última es el interés general-, debería estar reservada, con mayor amplitud de la actual, al Estado, como garantía contra estos abusos.

No obstante, las dificultades que rodean esta modificación -reforma constitucional- y la dificultad, si no imposibilidad, de alcanzar el consenso político necesario para llevarla a cabo -por la oposición sistemática de las CCAA y Entes locales a cualquier cesión de sus competencias-, me lleva a plantear como solución menos agresiva, el reforzamiento de los sistemas de control sobre dicha actividad, en dos vertientes:

-La **administrativa**, mediante la creación de un órgano de intervención de competencia nacional.

-Y la **judicial**, que, siendo en la actualidad la más efectiva, se dilata demasiado en el tiempo.

Al margen de esta problemática, la legislación urbanística autonómica define, con denominaciones diversas, tres situaciones en las que puede encontrarse el suelo: urbano, urbanizable y no urbanizable.

Y, el traslado de la definición urbanística al ámbito tributario permite concluir que, sólo podrán considerarse operaciones materiales de urbanización, aquellas cuyo objetivo sea dotar a los terrenos de las dotaciones y servicios mínimos que enumera la norma urbanística para considerar que el terreno va a adquirir, como consecuencia de dichas obras, la condición de edificable.

Frente al exceso de legislación urbanística, la normativa tributaria no ha sido todo lo concreta y clara que sería deseable, encontrando una importante carencia a la hora de definir los conceptos clave para delimitar la correcta tributación ITPO-IVA. Así, desde el punto de vista tributario, hay que distinguir tres categorías de terrenos que no se corresponden exactamente con las definiciones urbanísticas:

- 1ª) Terrenos rústicos y no urbanizables
- 2ª) Terrenos en curso de urbanización
- 3ª) Y terrenos edificables

Con esta base, la cuestión esencial es la determinación del momento exacto en que un terreno deja de considerarse rústico para empezar a considerarse en curso de urbanización, y cuando deja de considerarse en curso de urbanización para pasar a considerarse como urbanizado o edificable, dado que la tributación varía ostensiblemente de un supuesto a otro.

La definición de un terreno como “en curso de urbanización” ha sido una cuestión extremadamente polémica a nivel doctrinal y jurisprudencial durante mucho tiempo, siendo el criterio más adecuado el del TS. Según él, se requiere el inicio de actuaciones materiales de ejecución urbanística -que serán las necesarias para dotar al terreno de los servicios para convertirlo en edificable (susceptible de acceder a una licencia de edificación)-; es decir, se remite la exacción del IVA al momento en que se empieza a incorporar algún valor añadido a un terreno no edificable.

Con estas bases, **el esquema general de tributación de las entregas de terrenos es el siguiente:**

-Terrenos rústicos: si se cumplen los requisitos de sujeción al IVA, estará sujeta al IVA pero exenta por el artículo 20.1.20 LIVA con posibilidad de renuncia a la exención; si no se cumplen o no se renuncia a la exención, estará sujeta al ITPO al estar sujeta y exenta del IVA.

-Terrenos incluidos en un programa de actuación urbanística □ igual que los rústicos

-Terrenos en curso de urbanización: si se cumplen los requisitos de sujeción al IVA, estará sujeta al IVA sin exención; y, si no se cumple alguno de ellos, estará sujeta al ITPO, al estar no sujeta al IVA.

-Terrenos edificables (urbanizados o no): sujetas al IVA sin exención.

Ahora bien, la existencia de diferentes sistemas de ejecución urbanística introduce algo de complejidad en estas conclusiones. No porque se alteren, sino porque en ellos se introducen nuevos agentes distintos al adquirente y el transmitente -como las Juntas de Compensación, las AIUs o el Agente Urbanizador-, que intervienen en la ejecución urbanística, y esta intervención conlleva, en algunos casos, el devengo de hechos imponibles adicionales.

DÉCIMA.-En relación con las edificaciones, en general la remisión de la legislación tributaria a la urbanística es menos acusada. Así, la normativa del IVA incluye numerosas definiciones que facilitan el deslinde, por ejemplo, las obras de rehabilitación –tras una etapa confusa es cierto-.

Sin embargo, también se plantean algunos problemas, por ejemplo, en orden a determinar el momento exacto en que una edificación se encuentra terminada, ya que el criterio no es el mismo desde el punto de vista urbanístico -recepción de la obra-, que fiscal -obtención de cédula de habitabilidad-, lo cual deja patente la necesidad de que la normativa tributaria contenga sus propias definiciones.

La siguiente tabla muestra las reglas de deslinde ITPO-IVA en las **entregas de edificaciones**:

TRANSMITENTE EMPRESARIO O PROFESIONAL A EFECTOS DEL IVA	DESCRIPCIÓN DE LA OPERACIÓN	IVA	ITPO
SI	PRIMERA ENTREGA	Sujeta sin exención	No sujeta
	SEGUNDAS Y ULTERIORES ENTREGAS	Sujeta con exención: a)Renuncia exención N b)NO renuncia exención	a)No sujeta b)Sujeta
	SEGUNDAS Y ULT. ENTREGAS A EMPRESAS DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO	Sujeta con exención: a)Renuncia exención N b)NO renuncia exención	a)No sujeta b)Sujeta pero exenta
	ENTREGAS POR EMPRESAS HABITUALES DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO, EN EJERCICIO DE OPCIÓN DE COMPRA	Sujeta sin exención	No sujeta
	ENTREGAS PARA INMEDIATA REHABILITACIÓN	Sujeta sin exención	No sujeta
	ENTREGAS PARA INMEDIATA DEMOLICIÓN Y PROMOCIÓN	Sujeta sin exención	No sujeta
NO	Cualquiera	No sujeta	Sujeta

Por su parte, la siguiente tabla muestra las reglas de deslinde ITPO-IVA en los **arrendamientos de inmuebles:**

ARRENDADOR EMPRESARIO O PROFESIONAL A EFECTOS DEL IVA	INMUEBLE	USO DEL INMUEBLE	IVA	ITPO
SIEMPRE	TERRENOS	EN GENERAL sean (rústicos, urbanizables o urbanos)	Sujeta y exento sin posibilidad de renuncia	Sujeta
		Terrenos para el estacionamiento de vehículos	Sujeta sin exención	No sujeta
		Terrenos para el depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos.	Sujeta sin exención	No sujeta
		Terrenos para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial que no consista en la explotación de una finca rústica	Sujeta sin exención	No sujeta
		Terrenos para exposiciones o publicidad	Sujeta sin exención	No sujeta
	CONSTRUCCIONES ACCESORIAS A TERRENOS	Construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de la finca rústica	Sujeta y exenta sin posibilidad de renuncia	Sujeta
		Construcciones dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo	Sujeta y no exenta	No sujeta
	VIVIENDAS	EN GENERAL USO VIVIENDA (incluye garajes, anexos accesorios y bienes muebles arrendados de forma conjunta)	Sujeta y exenta sin posibilidad de renuncia	Sujeta
		Viviendas amuebladas con servicios complementarios de hostelería prestados por el arrendador	Sujeto y no exenta	No sujeta
		Con opción de compra en determinados supuestos	Sujeta y no exenta	No sujeta
	CONSTRUCCIONES USO DISTINTO A VIVIENDA	Distinto vivienda, incluye subarriendos	Sujeta sin exención	No sujeta

Por último, en relación con los **derechos reales**, el Legislador en materia tributaria ha equiparado su tratamiento a efectos del IVA al que reciben los arrendamientos, por entender que sus efectos económicos son iguales. Ello lleva a

la conclusión de que toda constitución o transmisión de derechos reales está sujeta al IVA (con los mismos supuestos de exención que los arrendamientos).

CEDENTE DEL DERECHO EMPRESARIO O PROFESIONAL A EFECTOS DEL IVA	INMUEBLE	USO DEL INMUEBLE	IVA	ITPO	
SI (según la LIVA siempre)	TERRENOS	EN GENERAL sean (rústicos, urbanizables o urbanos)	Sujeta y exento sin posibilidad de renuncia	Sujeta	
		Terrenos para el estacionamiento de vehículos	Sujeta sin exención	No sujeta	
		Terrenos para el depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos.	Sujeta sin exención	No sujeta	
		Terrenos para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial que no consista en la explotación de una finca rústica	Sujeta sin exención	No sujeta	
		Terrenos para exposiciones o publicidad	Sujeta sin exención	No sujeta	
	CONSTRUCCIONES ACCESORIAS A TERRENOS	Construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de la finca rústica	Sujeta y exenta sin posibilidad de renuncia	Sujeta	
		Construcciones dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo	Sujeta y no exenta	No sujeta	
	VIVIENDAS	EN GENERAL USO VIVIENDA (incluye garajes, anexos accesorios y bienes muebles arrendados de forma conjunta)	Sujeta y exenta sin posibilidad de renuncia	Sujeta	
		Viviendas amuebladas con servicios complementarios de hostelería prestados por el arrendador	Sujeto y no exenta	No sujeta	
		Con opción de compra en determinados supuestos	Sujeta y no exenta	No sujeta	
	CONSTRUCCIONES USO DISTINTO A VIVIENDA	Distinto vivienda, incluye subarriendos	Sujeta sin exención	No sujeta	
	NO	Cualquiera	Cualquiera	No sujeta	Sujeta

Pero, si bien, en la práctica, la mayoría de supuestos van a tributar de forma efectiva por el IVA, jurídicamente no comparto esta equiparación sino que, en mi opinión, debe efectuarse el deslinde ITPO-IVA según los criterios generales. Así, aunque no sea lo habitual, es posible que alguna de estas operaciones quede sujeta al ITPO de forma directa, y no siempre indirecta por vía de exención del IVA

UNDÉCIMA.- La distribución competencial existente sobre los dos tributos en conflicto en las operaciones inmobiliarias ha obligado a establecer fórmulas de cooperación y coordinación entre ellas, así como un **procedimiento administrativo de regularización** en el caso en que se compruebe que la operación ha tributado por el impuesto que no correspondía.

Del análisis de este procedimiento, centrado en la Comunidad Valenciana, se puede concluir que existe una clara voluntad en regularizar los supuestos de conflicto entre el ITPO-IVA, sobre todo, por parte de la Administración autonómica, ya que la conclusión a favor de la tributación por el ITPO provoca un incremento directo en los ingresos percibidos por este impuesto, en comparación con lo que percibió por el IAJD más la transferencia que reciben las CCAA de parte de la recaudación del IVA devengado en su territorio (actualmente del 50%) .

No obstante, este procedimiento adolece de un exceso de formalismo que se traduce en graves molestias para los contribuyentes afectados, que han de realizar múltiples trámites en ambas Administraciones hasta que finalizan todas las actuaciones. A pesar de ello, lo cierto es que el adquirente que tributó por el IVA improcedentemente siendo consumidor final -es decir, que no tuvo derecho a deducción del IVA soportado-, se beneficia financieramente de esta regularización, puesto que la carga fiscal que soportó es notablemente superior (IVA + AJD) a la que, con motivo de la regularización, acaba soportando (tiene un excedente por el IAJD y, en general, por la diferencia de tipos ITPO-IVA), aunque, en el supuesto de las entregas de terrenos estos supuestos apenas se producen.

Con base en mi experiencia profesional, a ello hay que unir las cada vez mayores dificultades de las Administraciones autonómicas -y concretamente la valenciana- por la alarmante ausencia de medios humanos y técnicos suficientes para comprobar todos los expedientes. A título de curiosidad, desde septiembre de

2015 se han reforzado secciones con un elevado potencial recaudatorio teórico (procedimiento sancionador, inspección y patrimonio), así como la gestión de las Oficinas Liquidadoras, a costa de vaciar el Servicio de Gestión tributaria (que gestiona el ITPAJD y el ISD) de las tres provincias. Esta medida conllevará inevitablemente la introducción de filtros de cierre con el fin de que no se dispare el volumen de expedientes pendiente de revisión e, inevitablemente va a traducirse en una notoria caída de la recaudación en estas dos Secciones -que el tiempo dirá si se compensa, o no, con el aumento en las Secciones reforzadas-. Pero lo más grave, la experiencia histórica en la introducción de filtros de cierre demuestra que se traducen en un incremento notable del fraude fiscal.

Como conclusión, aparte de la evidente necesidad de inversión en medios, humanos y técnicos, de las Administraciones implicadas -especialmente en las autonómicas-, se impone, en mi opinión, mejorar la coordinación entre ambas, para lo cual se requieren medidas adicionales de mejora de un procedimiento que, hoy en día, resulta excesivamente dilatado y complejo para todos los que intervienen en él.

DUODÉCIMA.- En el ámbito del ITPO, se están intensificado, en mi opinión, de manera desproporcionada e injustificada -salvo por motivos recaudatorios-, las comprobaciones de valor masivas, con criterios de valoración, en muchos casos, cuanto menos, discutibles.

Dentro de estas actuaciones, el procedimiento estrella en los últimos años es la valoración por coeficientes sobre el valor catastral, por ser un método sencillo de implementar para la Administración, y con elevados resultados, en términos de recaudación. En este sentido, podemos encontrar actuaciones tan “llamativas” como la aplicación en la Comunidad Valenciana, para devengos de 2013, de coeficientes aprobados en diciembre de ese mismo año; es decir, aplicados con efecto retroactivo.

Entre los problemas de este método destaca, sobre todos, el intrínseco al valor catastral, cuyo objetivo teórico, y hoy por hoy, aún utópico, es aproximarse al valor real de los inmuebles. Por un lado, los valores catastrales son actualizados por voluntad de los Ayuntamientos, como consecuencia de lo cual los valores catastrales

en nuestro país no están actualizados al mismo período, lo cual dificulta aún más su valoración a efectos del ITPO cuando se acude a los métodos de coeficientes sobre este valor. Pero, además, tampoco se ajustan con la debida rapidez a los cambios en la evolución del mercado inmobiliario (ni al alza, ni a la baja). Es por ello que, en mi opinión, en estos momentos, no es un indicador adecuado para servir de referencia al cálculo del valor real de los inmuebles.

Como conclusión, sin perjuicio del legítimo derecho de la Administración a comprobar el valor declarado por el contribuyente, estas comprobaciones de valor masivas -sobre todo, a través de la aplicación de coeficientes sobre el valor catastral-, están teniendo graves consecuencias para todos los sujetos implicados en ellas. Entre éstas destaco, con base en mi experiencia profesional, las siguientes: los ciudadanos que las sufren; los Tribunales que resuelven los recursos interpuestos contra ellas; y el propio personal de las Haciendas autonómicas que deben, primero, tramitar los procedimientos -sin compartir, en muchos, casos los criterios que los motivan-, y, después, anularlos con generalidad en ejecución de las Resoluciones estimatorias a los recursos presentados por los contribuyentes.

DECIMOTERCERA.- Para concluir, el deslinde entre el ITPO y el IVA en las operaciones inmobiliarias resulta, en ocasiones, extremadamente complejo; especialmente ante las dificultades que conlleva la falta de claridad y univocidad en la definición de los conceptos determinantes de dicha calificación (sujeto, objeto y finalidad). En mi opinión, nos encontramos ante una clara situación de inseguridad jurídica para todos los agentes implicados, y especialmente, por los efectos que conlleva, para los sujetos pasivos de cada uno de los impuestos en discordia.

Estas carencias podían justificarse en la década de los 90, dada la novedad de la figura impositiva del IVA, y las dificultades de adaptar una normativa comunitaria redactada en otro idioma a nuestro Ordenamiento, como se pone de manifiesto en múltiples partes del cuerpo regulador del IVA. Pero, en la actualidad, varias décadas después de la entrada en vigor de las normas reguladoras del IVA, y de adaptación del ITPO, nos encontramos ante estos hechos:

- La redacción de las normas han provocado múltiples problemas interpretativos que los Tribunales no han sido capaces de resolver de forma unívoca.
- Hemos asistido, primero, a una situación de explosión inmobiliaria, con un incremento, sin parangón en nuestro país, de operaciones urbanísticas. Muchas de ellas se han desarrollado con ánimo puramente económico, cuando no especulativo, en detrimento del interés general que debe perseguir, en última instancia, la actividad urbanística como función pública que es. Y tras esta etapa, a una crisis del sector, que ha llevado a la redefinición del modelo de desarrollo urbanístico, y, a un panorama radicalmente distinto, marcado por el estancamiento del mercado inmobiliario y la existencia de un stock de suelo, en estado intermedio de urbanización y de inmuebles acabados, que no encuentran salida dado que se estima que la demanda está cubierta con dicho stock hasta dentro de casi dos generaciones (45 años, según la LOTUP valenciana).

Durante la etapa de expansión, los procesos urbanísticos se desarrollaban en un lapso temporal inferior, y, en la mayoría de los casos, se finalizaban completamente; es decir, la cadena compra terreno rústico-urbanización-edificación-venta se cerraba, con repercusión del valor añadido total del proceso sobre el consumidor final.

Pero la situación actual es muy distinta. La reciente crisis inmobiliaria ha provocado que, en la actualidad, el objetivo del proceso urbanizador se haya modificado. Ya no es urbanizar y edificar sino, partiendo de la novedosa concepción del suelo como un recurso escaso y no renovable, conservar lo existente, y garantizar el desarrollo sostenible en toda actuación. Pero, además de este profundo cambio conceptual, las posibilidades financieras para poder llevar a cabo programas urbanísticos se han reducido considerablemente, tanto para los agentes privados como para las Administraciones actuantes.

- A través de la normativa urbanística se han incorporado a nuestro Ordenamiento jurídico nuevos agentes, instituciones y sistemas de gestión que, por tanto, no existían cuando se redactaron las normas tributarias de deslinde ITPO-IVA, y que deberían estar contempladas en la misma, como garantía de legalidad y de seguridad jurídica para los administrados, y para facilitar la labor discriminatoria entre el ITPO y el IVA tanto a las Administraciones implicadas como a los Tribunales que deben resolver los recursos presentados contra los actos de éstas.

Por lo tanto, se puede hablar en esta cuestión de una legislación tributaria que no responde a las necesidades reales de la actividad que somete a tributación, caracterizada por su gran dinamismo y que, además, ha experimentado un cambio radical en la última década.

En consonancia con la situación descrita, se impone en mi opinión –y, tal y como se recoge en todas las propuestas de reforma que afectan al sistema tributario español-, la necesidad de que se lleve a cabo una modificación legislativa que resuelva, de una vez por todas, las indefiniciones que rodean estas operaciones, y que la interpretación jurisprudencial y doctrinal no ha sido capaz de resolver, tal como ya se ha hecho en algunos aspectos, como las rehabilitaciones, o, las transmisiones de valores del artículo 108 LMV –artículo 314 del TRLMV a partir del 13 de noviembre de 2015-, entre otros.

Como conclusión final, se impone, como mínimo, una reforma fiscal que, de un lado, resuelva los problemas que, en la práctica, está provocando la redacción actual de las normas vigentes, y la, en ocasiones, contradictoria jurisprudencia que trata de suplir estas carencias. Y, de otro lado, incorpore a las normas tributarias todos los nuevos elementos, tanto subjetivos como objetivos, que han ido surgiendo en la vertiginosa y cambiante evolución de la actividad urbanística en España, en las últimas décadas.

Por ello, en el último epígrafe de mi tesis, efectúo una propuesta de reforma del sistema de deslinde actual entre el ITPO y el IVA en las operaciones inmobiliarias, incidiendo en todos aquellos aspectos que, en mi opinión pueden mejorarse.

V.2.- PROPUESTA DE REFORMA DEL SISTEMA VIGENTE DE DESLINDE ENTRE EL ITPO Y EL IVA EN LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS

El punto de partida para efectuar mi propuesta de reforma del sistema de deslinde entre el ITPO y el IVA en las operaciones inmobiliarias, es que, tal como ha quedado expuesto a lo largo de esta tesis, la solución dada a los múltiples conflictos que surgen en la aplicación del mismo en España, es manifiestamente deficiente.

Prueba de ello es la enorme cantidad de recomendaciones de cambios sobre el mismo que se puede encontrar en las numerosas propuestas e informes, tanto nacionales como internacionales, de reforma de nuestro sistema tributario. A los más recientes y relevantes en relación con este problema me referí en el epígrafe II.3.3.

En mi opinión, la actual configuración jurídica del deslinde ITPO-IVA en operaciones inmobiliarias, es contrario a la necesaria claridad del sistema tributario, provoca inseguridad jurídica, e incentiva conductas fiscales elusivas e, incluso, fraudulentas, por lo que se impone su modificación.

Aunque voy a efectuar varias propuestas -desde las más genéricas que afectan a todo el sistema tributario, a las más específicas que afectan a algún elemento concreto del sistema de resolución del conflicto existente actualmente-, soy consciente de las dificultades técnicas pero especialmente políticas a las que se enfrentarían muchas de mis propuestas.

Por ello, voy a exponer, en primer lugar, las reformas que planteo del conflicto en el estado actual en el que se encuentra.

Pero, en segundo lugar, voy a plantear una reforma que supondría, en mi opinión, la resolución de la mayoría de los problemas actuales que rodean el deslinde ITPO-IVA en las operaciones inmobiliarias.

V.2.1.-PROPUESTAS DE REFORMA SOBRE LA BASE DEL ESTADO ACTUAL DEL PROBLEMA DEL DESLINDE ITPO-IVA EN LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS

Siguiendo el esquema general de los informes de reforma fiscal, voy a agrupar estas propuestas en tres grupos: propuestas que afectan al sistema tributario en general; propuestas que afectan a la Administración; y propuestas que afectan al conflicto analizado:

1º) Sobre el sistema tributario español en general:

En primer lugar, creo que muchas de las propuestas que analicé, salvo la del Informe Mirrlees –con sus propias limitaciones como vimos-, adolecen de falta de realismo; producto, sin duda, de la inercia histórica.

Es decir, existe una inercia incontestable que lleva a exigirle a los sistemas tributarios una serie de cualidades. En primer lugar, porque vienen recogidas en las normas constitucionales nacionales, y, en segundo lugar, se le vienen exigiendo desde el nacimiento de los Estados modernos. Algo así como: si el hombre es bueno por naturaleza, tal como defendía Rousseau¹⁵⁹³, el sistema tributario es justo.

No estoy defendiendo evidentemente que deban modificarse o abandonarse cualidades tan deseables del sistema tributario como la justicia y la igualdad, entre otras. Lo que afirmo es que se está obviando la realidad empírica que demuestra que dichos objetivos, extensamente plasmados en las Exposiciones de motivos de las normas tributarias, y no digamos en los programas electorales, muchas veces son solo papel mojado¹⁵⁹⁴. En palabras de MARTÍN QUERALT: “Las Exposiciones de Motivos se han convertido en declaraciones programáticas, más cercanas al meeting político que a lo que dicen ser, anuncios de lo que se va a hacer en un futuro...que nunca llega.”¹⁵⁹⁵

¹⁵⁹³ ROUSSEAU, J.J., *Émile ou de l'éducation*, Jean Néaulme Libraire, La Haye, 1762.

¹⁵⁹⁴ Al igual que ocurre en el ámbito urbanístico cuando las normas de forma insistente y sucesiva, no dejan de insistir en su finalidad de conseguir un urbanismo respetuoso con el medio ambiente y el desarrollo sostenible y luchar contra la especulación, mientras los resultados de su aplicación práctica han sido precisamente los contrarios.

¹⁵⁹⁵ MARTÍN QUERALT, J., “De Decretos-Leyes y otras nimiedades”, *Tribuna Fiscal*, núm. 244, 2011, p.5.

En este caso concreto, la situación se ve agravada porque la misma situación se produce en la otra materia con relación directa sobre el problema analizado: el urbanismo. Así, las normas urbanísticas, de forma insistente y sin excepción, tanto estatales como autonómicas, no dejan de insistir en que sus finalidades esenciales son: conseguir un urbanismo respetuoso con el medio ambiente y el desarrollo sostenible –objetivo éste último que ya se contemplaba en una norma preconstitucional, el TRSL de 1976-; y luchar contra la especulación y los delitos urbanísticos, especialmente los cometidos por autoridades públicas. Y la experiencia, en nuestro país, ha sido lamentablemente que con la aplicación de estas normas, no solo no se han conseguido estas finalidades, sino que, incluso, tras su vigencia se han agravado estos problemas.

En la actualidad, se habla incluso de un cambio radical en el paradigma mismo del urbanismo que ha pasado de la empresarialización a la sostenibilidad, con reflejo inevitable en la Legislación urbanística. Pero este cambio, positivo sin duda, debe contemplarse con la cautela que aconseja el hecho de que el mismo se esté produciendo cuando ha dejado de ser enormemente rentable urbanizar y construir.

Volviendo al ámbito tributario, la traducción en medidas reales de los loables principios constitucionales se enfrenta a importantes problemas que merman la aportación de los tributos a la consecución de los mismos.

Ni siquiera se están garantizando, en nuestro país, los principios constitucionales, con un mínimo denominador común. Algo tan elemental como que ante una igualdad absoluta de presupuestos objetivos y subjetivos en una operación idéntica -por ejemplo, una compraventa de un inmueble-, se debería soportar la misma carga tributaria efectiva en el ITPAJD, es imposible, existiendo importantes diferencias entre la carga que se soporta en cada CCAA -injustificadas, en este caso concreto, en mi opinión-.

Como consecuencia, el sistema tributario sigue adoleciendo de graves defectos que resumo en que: ni es justo, ni es igualitario, tampoco es claro ni sencillo.

Por otro lado, también puede achacarse a nuestro sistema tributario falta de flexibilidad. Es innegable que existe un desfase temporal entre el diseño, la adopción de medidas de reforma, y sus efectos.

En definitiva, desde que se analiza un problema de nuestro sistema tributario y se diseña una medida o conjunto de medidas para paliarlo, hasta que se implementa la misma y se obtiene el efecto pretendido, pasan años, en los cuales la situación de base suele haber variado. Este hecho provoca, por un lado, que desde hace ya varias décadas nuestros políticos abusen sistemáticamente del Decreto-Ley, sin que ello solucione este desfase, que puede calificarse casi de inevitable, al ser consecuencia de la vida política y de la propia dinámica liquidadora de los diferentes tributos en relación con los devengos de cada uno de ellos. Este efecto es especialmente acusado en los tributos de devengo anual.

Sin perder de vista este efecto, existe una opinión totalmente generalizada en contra de las excepciones a la norma general, ya sean exenciones, reducciones o tipos reducidos, al ser casi unánime la opinión de que crean distorsiones indeseables. Además, debería revisarse la efectividad real de estas medidas, valorando el efecto de la inercia en su mantenimiento. Hay casos en los que, incluso, cuando este tipo de medidas se definen como provisionales, acaban perpetuándose en el tiempo por pura inercia. La principal razón es, en mi opinión, el elevado coste político que se asocia a su supresión, dado que se trata de beneficios fiscales. Pero también podría achacarse a la falta de valoración periódica del efecto de estas medidas, lo cual permitiría suprimir aquellas que hubieran perdido su efectividad, o incluso no hubieran sido efectivas, e implementar otras más efectivas. Las dificultades y limitaciones de los modelos y de los sistemas de gestión de datos existentes, dificultan esta evaluación.

Ejemplos de este desfase hay múltiples. En el problema analizado por ejemplo, las operaciones inmobiliarias, se defendió durante años el tipo reducido del IVA del 7% para las viviendas, frente al tipo general del 16%, para no desincentivar las transacciones, incluso en los años del boom inmobiliario. Pero, curiosamente, en plena crisis, cuando el mercado inmobiliario está paralizado y existe un stock de viviendas vacías en nuestro país, tanto nuevas como de segunda mano, que no

encuentran demanda, se eleva el tipo reducido al 10%. Así, sigue sin aplicárseles el tipo general (21%), pero lo cierto es que se ha encarecido un 3% la adquisición de la vivienda respecto al tipo vigente en pleno boom inmobiliario, sin contar el incremento del IAJD que se ha producido en el mismo periodo en la mayoría de las CCAA. Dicho encarecimiento, por el mismo razonamiento, debería desincentivar las transacciones que es, precisamente, lo que se trata de evitar en estos momentos. La misma evolución se ha producido en el ITPO, habiéndose incrementado los tipos justo durante la crisis inmobiliaria, mientras se mantuvieron prácticamente sin variación, durante todo el período de expansión inmobiliaria previo¹⁵⁹⁶.

Como conclusión, y aceptando la dificultad de poner en práctica medidas que afecten al sistema tributario, en su conjunto, por todos los motivos expuestos, opino que debería hacerse un esfuerzo en, cuanto menos simplificarlo, siguiendo las numerosas recomendaciones que se han realizado al respecto. Creo adecuadas, en este sentido, las medidas que se están adoptando al respecto por el Ministerio de Hacienda, en los últimos años, en un intento de reducir los excesivos beneficios fiscales que existen en numerosos impuestos, en número y en complejidad de aplicación, a cambio de reducir las tarifas y tipos. Con ello se está mejorando técnicamente el sistema tributario y se da cumplimiento a la exigencia legislativa de

¹⁵⁹⁶ En otros impuestos podemos encontrar casos aún más “llamativos”. En el IRPF es muy habitual la adopción de medidas que entran en vigor en el ejercicio siguiente a su aprobación, que se declara en el año siguiente, por lo que es, en ese momento, cuando se produce el efecto económico de la medida adoptada dos años antes. O, en el ISD, por ejemplo en la Comunidad Valenciana, cabe preguntarse ¿qué justificación tiene mantener una bonificación del 99% en la cuota del impuesto sobre sucesiones incluso en años de bonanza económica? ¿Y cuál reducirla al 75% en plena crisis? Es cierto que es un impuesto que tiende a desaparecer, y estoy segura de que los políticos tendrán respuesta para ellas, pero, desde el punto de vista de los principios inspiradores de nuestro sistema tributario, en mi opinión, estas medidas vulneran varios de ellos, empezando por el más elemental, el de capacidad económica. ¿Por qué debe considerarse que heredar bienes por valor de tres millones de euros debe quedar prácticamente exonerado de gravamen?

Eso sin hablar de las discriminaciones ostensibles de gravamen en función de la residencia del sujeto pasivo, que finalmente han sido anuladas por los Tribunales de Justicia. Así, la STC núm.60/2015 de 18 de marzo declaró nula por vulnerar el principio de igualdad la discriminación aplicada en la Comunidad Valenciana, a efectos de la bonificación en la cuota, entre los herederos residentes en ella –con derecho a la bonificación–, y los residentes fuera de ella –sin derecho a la misma–. Falta por resolver la aplicación de idénticas bonificaciones fiscales en el caso de donaciones inter vivos, pero, obviamente, la solución jurídica debiera ser la misma, aunque, de nuevo, tendrá que pronunciarse el TC al respecto.

Mientras que la discriminación en relación con la misma medida pero para no causantes o herederos no residentes en España ha sido anulada por el TJUE por ser contraria a la libre circulación de capitales consagrada en el derecho originario comunitario, a través de la Sentencia del TJUE, de 3 de septiembre de 2014, Caso C-127/12, Comisión Europea contra Reino de España.

que el mismo sea claro y sencillo; a pesar de su impopularidad. En este sentido propongo las siguientes medidas:

1ª) Realizar una revisión exhaustiva de todos los beneficios fiscales contemplados en el IVA y en el ITPO, analizando su conveniencia, oportunidad y, en definitiva, si la causa que motivó su implantación persiste o, en cambio, ha desaparecido, debiendo, por tanto, ser suprimido.

2ª) A la hora de diseñar las medidas, tener más en cuenta el desfase temporal existente entre el momento en el que se van a aprobar, y aquel en el que, si funciona, va a provocar los efectos deseados. En este sentido, opino que debe reducirse el uso, o abuso, de Decretos-Ley para aprobar medidas tributarias, cuando en realidad, como ocurre en muchos casos, no se está dando el presupuesto de la “extrema y urgente necesidad”. En este sentido parece que se orientan las últimas Sentencias del TC español -v.gr. SSTC núm. 12/2015, de 5 de febrero; y 27/2015 y 29/2015, ambas de 19 de febrero de 2015-.

3ª) E instaurar mecanismos de control sobre la capacidad normativa de las CCAA para establecer tipos de gravamen, al menos, en los impuestos cedidos con el fin de garantizar el cumplimiento de los principios constitucionales de igualdad, progresividad, capacidad económica, equiparación del nivel de vida de todos los españoles y solidaridad. Por ejemplo, en el ITPO hay unos tipos establecidos en la normativa estatal, aplicables cuando las CCAA no hayan aprobado el suyo propio. Se podría exigir, por ejemplo, como trámite previo, en caso de aprobar un tipo distinto al estatal, un informe que justifique, jurídica y económicamente, la variación. Es decir, si en una CCAA, por adquirir un inmueble, un ciudadano paga un 11 o un 12%, y, en otra, paga un 2%, en lugar del 6% que fija el TRLITPAJD, en mi opinión, debiera saber por qué.

2º) Sobre las Administraciones tributarias

Tal como destacan algunas de las propuestas analizadas, las Administraciones tributarias deben mejorar especialmente en dos aspectos: el asistencial, para facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias de los contribuyentes; y la lucha contra el fraude.

Con base en mi experiencia profesional, hay un déficit de inversión en las Administraciones tributarias, como consecuencia del cual, no cuentan con los recursos necesarios para luchar contra el fraude fiscal y garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En la Agencia Estatal estas carencias son evidentes, si bien se ha realizado un importante y visible esfuerzo en incorporar las nuevas tecnologías de la información. Desde el punto de vista de los contribuyentes, para facilitar y agilizar los trámites tributarios. Y, desde el punto de vista de la Administración, ante la ausencia de recursos humanos suficientes para revisar el 100 por cien de las declaraciones, mejorar la eficiencia de los filtros y de los cruces de datos con el fin de que, la elección de los supuestos que van a ser objeto de revisión, se traduzca en un incremento de la recaudación y una lucha más efectiva contra el fraude fiscal.

Ahora bien, en algunas Administraciones autonómicas, desde luego en la valenciana, estas carencias pasan de evidentes a alarmantes. Apoyo esta afirmación en mi experiencia de más de una década en la Consellería de Hacienda de Valencia, y en los datos publicados en los informes anuales de la Inspección del Ministerio de Hacienda¹⁵⁹⁷. A título de ejemplo, desde septiembre de 2015, en la DGT de la Consellería de Hacienda de la Generalitat Valenciana, se está realizando una

¹⁵⁹⁷ Para la Comunidad Valenciana pueden consultarse los últimos informes publicados en los que se destaca las múltiples carencias que presentan los servicios tributarios autonómicos:
INFORME INSPECCION MIN HAC SOBRE COMUNIDAD VALENCIANA 2010
http://www.sepg.pap.minhap.gob.es/Presup/PGE2012Proyecto/MaestroDocumentos/PGE-ROM/doc/4/1/N_12_A_G_1_10.PDF
INFORME INSPECCION MIN HAC SOBRE COMUNIDAD VALENCIANA 2011
http://www.sepg.pap.minhap.gob.es/Presup/PGE2013Proyecto/MaestroDocumentos/PGE-ROM/doc/4/1/N_13_A_G_1_10.PDF
INFORME INSPECCION MIN HAC SOBRE COMUNIDAD VALENCIANA 2012
http://www.sepg.pap.minhap.gob.es/Presup/PGE2014Proyecto/MaestroDocumentos/PGE-ROM/doc/4/1/N_14_A_G_1_10.PDF
INFORME INSPECCION MIN HAC SOBRE COMUNIDAD VALENCIANA 2013
http://www.sepg.pap.minhap.gob.es/Presup/PGE2015Proyecto/MaestroDocumentos/PGE-ROM/doc/4/1/N_15_A_G_1_10.PDF

reestructuración completa, consistente en la reasignación de los escasos efectivos existentes a tareas con mayor potencial recaudatorio teórico (procedimiento sancionador, impuesto sobre el patrimonio, etc.) y a otras, cuya justificación se me escapa por completo (oficinas liquidadoras). Este proceso implica el desmantelamiento fáctico, así como la inevitable introducción por primera vez en décadas de filtros de revisión, en las dos Secciones de las que históricamente se obtiene la mayor parte de la recaudación (ITPAJD e ISD). Habrá que esperar a las cifras de los años siguientes y su valoración en los Informes de la Inspección del Ministerio de Hacienda, pero, históricamente, la introducción de filtros de revisión se ha demostrado de forma inequívoca como una medida que incentiva la elusión y el fraude fiscal.

En mi opinión, las acertadas propuestas que sobre la reforma de las Administraciones tributarias, incluyen la mayoría de los Informes y propuestas de reforma del sistema tributario, que expuse en el epígrafe II.3.3, deben ir aún más lejos, siendo necesario que se refuerce la publicidad de las mismas, con el fin de conseguir:

- En primer lugar, que los que cumplen tengan la percepción de que todos cumplen.
- En segundo lugar, se genere un efecto disuasorio del fraude fiscal ante la elevada probabilidad de ser detectado, y las graves consecuencias económicas e incluso penales que pueden derivarse para los defraudadores;
- Y, por último, se genere en el subconsciente colectivo una imagen de la Administración tributaria como un Ente público en el sentido literal del término, es decir, al servicio del ciudadano.

3º) Sobre el conflicto ITPO-IVA

Relacionado con lo anterior, las características diferenciales de los supuestos de deslinde entre el ITPO-IVA que se han visto a lo largo de este trabajo, justificarían, en mi opinión, la modificación de las normas de gestión administrativa

de los procedimientos de aplicación del tributo, para llevar a cabo la revisión de los mismos, en dos aspectos:

- La introducción en la LIVA de un régimen especial para las operaciones inmobiliarias que sintetizara todas las normas que ahora mismo están dispersas por su articulado, y mejorara su redacción para reducir las múltiples incertidumbres que existen. Este régimen recogería todos los aspectos relacionados con el conflicto; las normas de sujeción y exención al impuesto, y las normas especiales de regularización administrativa y económica de los supuestos. Creo que esta medida supondría un avance considerable en aras de la claridad y la seguridad jurídica.
- Y la introducción, en la LGT, de un procedimiento específico para llevar a cabo la revisión de todos los supuestos de deslinde entre el ITPO y el IVA, enmarcado bien dentro de los procedimientos de gestión, o bien dentro del de Inspección, pero que, en todo caso, tuviera en cuenta las especiales características que concurren en dicha revisión, tanto para las Administraciones implicadas como para los contribuyentes, incluyendo -por ser lo que realmente interesa al contribuyente-, las consecuencias económicas para él, actualmente recogidas en el artículo 62.8 de la LGT y el artículo 42 del RGR.

Partiendo del estado actual del deslinde entre ambos impuestos y centrándome en los dos grupos más importantes de supuestos problemáticos del conflicto que surge al efectuar el deslinde ITPO-IVA en las operaciones inmobiliarias, en mi opinión éste podría reducirse con las siguientes medidas:

1ª) Ante todo, a lo largo de toda la tesis se han puesto de manifiesto los múltiples problemas que causa la ausencia de armonización conceptual entre ambos impuestos en aspectos esenciales como la base imponible, el concepto de inmueble, o el concepto de Ente público. Por tanto, se impone, en mi

opinión, una armonización de todos los conceptos que aparecen en ambos impuestos, relacionados con las operaciones inmobiliarias, al estar, en muchos casos, sujetas a ambos. En este sentido, considero que es esencial que se redefina la base imponible del ITPO identificando el valor real del inmueble con la contraprestación pactada libremente por las partes, salvo prueba en contrario que recaerá sobre la Administración. Para ello, ésta debería realizar comprobaciones de valor debidamente motivadas e individualizadas, abandonando los métodos de coeficientes sobre el valor catastral por los múltiples defectos que presentan.

2ª) En otro orden, propongo la supresión de la discriminación entre viviendas y uso distinto de viviendas, a efectos del IVA por otra distinción que tenga su base en el uso empresarial o particular del inmueble. De manera que cualquier transmisión de un inmueble o un derecho sobre un inmueble, con destino a uso no empresarial y propio por su destinatario, quedaría no sujeto a IVA y, por el contrario, si el destino es cederlo o transmitirlos a terceros, quedaría sujeto al IVA. En consecuencia propongo la supresión de la exención para el arrendamiento de viviendas.

Desde el punto de vista técnico considero que las reglas actuales son injustificadas. No obstante es evidente que mi propuesta, desde el punto de vista político, sería una medida prácticamente imposible de llevar a la práctica, pues provocaría un encarecimiento del acceso a la vivienda, difícilmente justificable en estos momentos, y generaría alarma y oposición social. Partiendo de esta imposibilidad, y del mantenimiento de un tipo reducido para las viviendas¹⁵⁹⁸, se deberían igualar los tipos IVA e ITPO para compraventas de vivienda, estableciendo la exención del IAJD para entregas sujetas a IVA; al menos, de viviendas. Así desaparecerían los estímulos al fraude fiscal basados en el ahorro fiscal que implica una u otra opción.

¹⁵⁹⁸ En este sentido, hay que tener en cuenta que los Estados Miembros no tienen libertad absoluta para aprobar tipos reducidos en el IVA, sino que sólo pueden aprobarlos para una serie de bienes y servicios concretos, recogidos en la Directiva 2006/112/ CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA.

3ª) En consonancia con la anterior, suprimir aquellas exenciones inmobiliarias que no están justificadas, es decir, cuando el destinatario de la operación es consumidor final o sujeto pasivo del IVA sin derecho a deducción del IVA soportado. En ambos casos, al tratarse del último eslabón de la cadena del IVA deben soportar finalmente el impuesto.

4ª) En el caso de las entregas de inmuebles incluidos en la totalidad de un patrimonio empresarial que se transmite para continuar con una actividad. La habilitación por la UE, a los Estados miembros, para poder considerar estas transmisiones no sujetas al IVA, tienen un objetivo claro: incentivar la sucesión empresarial, evitando el cierre de empresas y el desmantelamiento patrimonial que esto supone. Por ello, se elimina el elevado coste económico que el IVA supondría para el adquirente, sin perjuicio de que luego pueda ejercer el derecho a la deducción. Así, se permite a los Estados miembros considerar que en estos casos no se ha producido entrega y si no hay hecho imponible, no hay sujeción al IVA.

Mi valoración de esta sujeción al ITPO es totalmente negativa por los siguientes motivos:

- Por un lado, este gravamen va en contra de la propia definición de la medida, puesto que la no sujeción al IVA se basa en considerar que no se ha producido entrega de dicho patrimonio por lo que no está justificado que se exceptúen bienes de dicho patrimonio, que siguen estando afectos a la actividad
- Por otro lado, atenta contra el objetivo de la no sujeción al IVA, dado que supone un gravamen adicional para estas operaciones y, por tanto, una merma del incentivo de no sujetarlas al IVA.
- Además, en la práctica, se traduce en que los contribuyentes optan por otras fórmulas menos costosas fiscalmente, eludiendo el gravamen por el ITPO, realizando operaciones societarias (principalmente escisiones, fusiones, aportaciones de ramas de

actividad), o, incluso, a través de la transmisión de los valores representativos del capital social -operación sujeta, pero exenta de IVA, y de ITPO (excepto las del artículo 108 LMV –artículo 314 del nuevo TRLMV, vigente a partir del 13 de noviembre de 2015-); es decir, transacción libre completamente de gravamen-

En definitiva, en mi opinión, la sujeción al ITPO de estos inmuebles responde a un fin puramente recaudatorio, no estando justificada, por lo que me uno a las propuestas de suprimir esta sujeción.

5º) La distribución competencial existente en nuestro país en materia urbanística, con 18 legislaciones vigentes, comporta la necesidad de que las normas tributarias contengan, de forma expresa, la definición de los conceptos de los que depende el gravamen por el ITPO-IVA, suprimiendo la actual remisión sistemática que se hace al Derecho urbanístico. Esta es la causa de indefiniciones e incertidumbres importantes, que atentan contra el principio de seguridad jurídica en estas operaciones.

Por tanto, sería recomendable que se incluyera, en las normas tributarias, la definición completa y concreta de todos los conceptos inmobiliarios (suelo, construcción, edificabilidad, rehabilitación, etc.); sobre todo, de aquellos que son objeto de tratamiento diferenciado (exenciones, excepciones a las exenciones, tipos reducidos, etc.), dado que la indefinición solo provoca errores en la calificación tributaria de las operaciones inmobiliarias e implica un incentivo al fraude fiscal.

6ª) Por otro lado, las rehabilitaciones son uno de los supuestos más problemáticos en la práctica del conflicto ITPO-IVA, debido a la enorme cantidad de datos técnicos y documentación que se necesita para poder concluir si se trata de una rehabilitación desde el punto tributario - lo cual convierte la venta del inmueble en primera entrega- o, en cambio, se trata de meras obras de acondicionamiento -y, entonces, se trata de una segunda o

ulterior entrega-. Esto ha provocado, como he analizado, propuestas de cambio.

Además, en mi opinión, hay que simplificar la carga de la prueba, teniendo en cuenta que constituye una carga desmesurada, hacer recaer sobre el sujeto pasivo del ITPO -que suele ser un particular-, la obligación de poder discernir si, desde el punto de vista tributario, es realmente una rehabilitación o no, sobre la base de la documentación técnica de la obra. Considero que, si hay escritura de declaración de obra nueva tras las obras de rehabilitación, debería atribuirse la presunción *iuris tantum*, al menos, de que las obras han sido de rehabilitación. Me remito al epígrafe IV.3.5 donde analizo toda la problemática de las rehabilitaciones.

7ª) Tampoco está justificada la equiparación que realiza la LIVA entre arrendamientos y derechos reales sobre la única base de que sus efectos económicos son similares. Esta calificación implica la calificación toda constitución y transmisión de derechos reales sobre inmuebles como una prestación de servicios sujeta al IVA en todo caso (y exenta únicamente en los mismos casos que los arrendamientos) y solo sujeta al ITPO en los supuestos exentos; nunca por sujeción directa.

En definitiva, en el conflicto analizado entre el ITPO-IVA en las operaciones inmobiliarias, el sistema existente es un auténtico laberinto sin salida para el contribuyente. Partiendo de la opinión, casi unánime en los informes y propuestas de reforma de nuestro sistema tributario, contraria a las excepciones a la norma general, este caso concreto creo que es uno de los más reveladores, puesto que en él coinciden un número inusitado de elementos considerados perjudiciales: exenciones, discriminación de tipos, descentralización territorial sin la necesaria coordinación, y excepciones a la norma general.

En relación al último, nos encontramos, no sólo ante excepciones a la norma general de sujeción al IVA, por vía de exención, sino que, además, se establecen excepciones a las excepciones y, a su vez, excepciones a éstas últimas. Y, por si no fuera bastante, están los continuos cambios legislativos en el IVA, que, con muy buenas intenciones, intentan aclarar conceptos y mejorar técnicamente el impuesto,

pero lo cierto es que son tantos y tan continuados que dejan en entredicho la seguridad jurídica. Basta citar la promulgación en octubre de 2015 del TRLMV que ha modificado el artículo 108 LMV –nuevo artículo 314 TRLMV- con repercusión directa en el deslinde ITPO-IVA en estas operaciones, que tantos quebraderos de cabeza ha traído.

En mi opinión, tal complejidad es innecesaria, y convierte al IVA en el impuesto que constituye un auténtico calvario para los contribuyentes que tienen que enfrentarse, entre otras cuestiones, a un deslinde ITPO-IVA en una operación inmobiliaria.

Otro problema que rodea a este conflicto es el desfase temporal provocado por las diferentes velocidades existentes entre el mercado inmobiliario (incluso durante la crisis) y la Administración Pública. Evidentemente, este desfase ha sido mucho más acusado durante el boom inmobiliario cuando la lentitud de la Administración y del Legislador, en comparación con la velocidad vertiginosa del mercado inmobiliario, provocó graves problemas.

Es cierto que la producción de normas urbanísticas y de modificación del IVA ha sido vertiginosa en un espacio de tiempo muy corto. Incluso, se puede tachar de excesiva al haber derivado en una notable inseguridad jurídica y falta de claridad. Pero, aun así, cabe preguntarse ¿porqué no se adoptaron determinadas medidas durante el boom inmobiliario, de manera que cuando estalló la burbuja inmobiliaria, los efectos hubieran sido menos catastróficos?

Un ejemplo claro es la supresión, a partir del 1 de enero de 2015, de la exención del apartado 21 del artículo 20.Uno de la LIVA. Tarde. ¿Por qué no se suprimió en 2005, cuando el mercado inmobiliario estaba en pleno apogeo? ¿Por qué se suprime ahora, cuando la actividad urbanística está prácticamente paralizada; es decir, cuando se ha convertido en un supuesto fantasma?

¿Qué hubiera ocurrido si durante el boom inmobiliario se hubiera elevado el tipo del IVA para la compraventa de vivienda? Tradicionalmente, se alega que esta medida desincentiva las transacciones, pero, a la vista de lo ocurrido, ¿acaso

hubiera sido negativo este efecto desincentivador?

Además del enorme impacto recaudatorio que dicha medida hubiera tenido, podría haber sido un freno a la especulación, que hizo que los precios de los inmuebles se dispararan.

Ahora bien, es evidente que la reforma integral de la imposición indirecta en nuestro país, tal como proponen los organismos internacionales, ha quedado claramente aplazada.

V.2.2.-PROPUESTA DE REFORMA MODIFICANDO EL SISTEMA ACTUAL DE DESLINDE ENTRE EL ITPO Y EL IVA EN LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS

Al margen de cualquier medida que se pueda proponer para resolver los problemas actuales existentes para efectuar el deslinde ITPO-IVA en las operaciones inmobiliarias, propongo, de forma adicional, su reforma. Mi propuesta se resume en dos medidas:

-LA RECUPERACIÓN, TOTAL O PARCIAL, DE LAS COMPETENCIAS ESTATALES SOBRE EL ITPAJD, frente a las posturas que defienden el mantenimiento o incluso la ampliación de las competencias sobre este impuesto, incluidas las normativas.

-Y la REDEFINICIÓN JURÍDICA DEL IVA COMO UNA MODALIDAD DEL ITPO APLICABLE A OPERACIONES ESENCIALMENTE EMPRESARIALES.

En relación con mi primera propuesta, a la vista de las diferencias evidentes entre la situación existente en los territorios forales y Canarias (donde IVA e ITPAJD son gestionados por la Agencia Tributaria estatal) y el resto de España (donde el ITPO es gestionado por las CCAA), en mi opinión, la recuperación, por parte del Estado, de la gestión del ITPAJD por la misma Administración que gestiona el IVA resolvería, de manera muy satisfactoria, la mayor parte de los problemas que rodean el conflicto analizado:

1ª) Evitaría el uso que están haciendo las CCAA del ITPO (y del IAJD) con finalidad recaudatoria. Esta indeseable situación actual queda claramente plasmada en:

- Las diferencias entre los tipos impositivos de las diferentes CCAA aplicables en las operaciones inmobiliarias, incluso incentivando la no renuncia a la exención del IVA. Por ello, algunas de ellas han sido impugnadas por el Estado ante el TC, estando pendientes de Resolución los recursos.

En este sentido, los valores de los inmuebles en cada parte del país ya incorporan las características geo-económicas del punto exacto del territorio en el que están ubicados y a las propias características físicas del inmueble en el que se encuentran, por lo que carece de justificación que, en función del mismo, se soporte una carga fiscal distinta por el mismo hecho imponible.

- Y, especialmente el uso indebido que se está realizando en muchas de ellas de los procedimientos de comprobación de valor. En el caso concreto de la Comunidad Valenciana, por el uso masivo de este procedimiento - aplicando incluso coeficientes aprobados con efectos retroactivos-, unido a la falta de adecuación de los valores catastrales –que sirven de base para los métodos de coeficientes-, a la realidad actual del mercado inmobiliario.

El principal problema de esta solución que propongo es, en mi opinión, de índole política, dada la oposición radical de los políticos autonómicos a cualquier medida que implique cualquier cesión de sus competencias, en cualquier ámbito, pero especialmente en el tributario, por sus consecuencias económicas.

Pero en este caso, a diferencia claramente de otros tributos cedidos (como el IP o el ISD), al concurrir la sujeción sobre algunos hechos imponibles tanto al impuesto cedido como al IVA, y tener que resolverse el deslinde entre ellos, en mi opinión está plenamente justificada mi conclusión. Y la oposición política podría tratar de vencerse mediante la cesión de una porción importante de la recaudación

del impuesto (como se hace con el IVA) para que, desde el punto de vista económico, la medida no perjudicara a las CCAA. Es cierto que mi propuesta podría tener efectos negativos sobre la autonomía financiera, y el nivel de corresponsabilidad fiscal -que son dos objetivos (no exentos de polémica, como expuse en el Capítulo I) del sistema de financiación de las CCAA-, pero considero que, en este caso en particular, está justificada dadas sus especiales características y los múltiples problemas que se han analizado en esta tesis, provocados o agravados por la cesión del ITPAJD a las CCAA.

Además, desde el punto de vista material y técnico, la Agencia Tributaria estatal está totalmente capacitada para asumir la gestión de este impuesto. Y, en el caso de las CCAA, sus carencias en medios son aún mayores, con lo que sería muy positivo liberar los que se dedican a la gestión del ITPAJD, para asignarlos a otras áreas.

2ª) La gestión del IVA y el ITPAJD por la misma Administración conllevaría las siguientes ventajas adicionales:

- La unicidad de criterios
- La mayor eficiencia económica y técnica en la gestión de ambos impuestos
- La reducción del tiempo de resolución de los expedientes de regularización cuando la calificación efectuada por los contribuyentes es incorrecta
- La mayor eficiencia en términos de lucha contra el fraude fiscal al disponer de toda la información, y de mayores medios para acceder a la que sea necesaria para calificar correctamente una operación.

El principal riesgo de mi propuesta se deriva de la inercia de la Agencia Tributaria estatal hacia la tributación por el IVA. En la actualidad, solo la actuación investigadora de las CCAA inicia los trámites para regularizar un supuesto de operación inmobiliaria que ha tributado incorrectamente por el IVA cuando procedía que lo hiciera por el ITPO. Si desaparece esta opción, existe un riesgo evidente de que

la Administración Tributaria no destine medios para comprobar esos supuestos, aceptando la tributación por el IVA siempre que el contribuyente lo declare, por ser la situación que más le conviene desde el punto de vista recaudatorio. Por tanto, la invisibilidad del ITPO podría instaurarse en el sistema y la merma recaudatoria en este impuesto sería considerable, con las consiguientes y lógicas protestas por parte de las CCAA.

Ante las dificultades de llevar esta propuesta a la práctica, propongo como alternativa una recuperación parcial de las mismas en aquellos supuestos en los que la cesión está siendo más problemática. Concretamente, la cesión de las competencias normativas para establecer los tipos de gravamen sobre los hechos imposables que recaen sobre inmuebles, así como los beneficios fiscales que se pueden establecer sobre los mismos (deducciones y bonificaciones). Con ello, al menos, se suprimirían las significativas desigualdades que existen hoy en día en esta cuestión.

Partiendo de que esta propuesta pudiera ponerse en práctica, cabría ir más allá, y no sólo limitarse a unificar simplemente la competencia territorial sobre los dos impuestos afectados, sino atacar el problema desde el origen, realizando una **MODIFICACIÓN DE LA RELACIÓN CONCEPTUAL JURÍDICO-TRIBUTARIA ENTRE EL ITPO Y EL IVA.**

Doctrinalmente, tal como se vio al analizar la naturaleza jurídica de los dos impuestos, se considera que el ITPO recae habitualmente sobre el tráfico jurídico entre particulares (tráfico civil), y, el impuesto general sobre el consumo (primero el ITE, luego el IVA), sobre el tráfico empresarial. Ello implica que, en principio no existen, a priori zonas de conflicto entre ambos.

Pero, ni histórica ni conceptualmente, el ITPO se ha definido nunca como un impuesto sobre el tráfico civil; siendo esta calificación doctrinal. Por el contrario, el ITPO englobaba numerosas operaciones mercantiles, hasta la introducción en nuestro país de los impuestos generales sobre ventas (primero el ITE, y luego, el IVA), por motivos de técnica tributaria y, sobre todo, de armonización comunitaria.

Sin embargo, primero en el ITE y, posteriormente, en el IVA, el Legislador, para evitar determinadas distorsiones indeseables, creyó conveniente crear supuestos de subsidiariedad entre ambos -especialmente, en el ámbito de las operaciones inmobiliarias y transmisión de valores-, dando lugar al conflicto y los problemas en el deslinde que hemos visto a lo largo de la tesis.

En consecuencia, las áreas propias de cada impuesto vienen dadas por los criterios que determinan la sujeción a uno u otro, incluyendo operaciones empresariales no sujetas al IVA y sujetas al ITPO (por ejemplo la transmisión de inmuebles incluidos en un patrimonio empresarial transmitido), y operaciones que, teóricamente, quedan dentro del ámbito del ITPO, pero acaban siendo gravadas por el IVA. Pero existe un área común, definida por las operaciones sujetas, pero exentas, del IVA, que acaban tributando por el ITPO.

En definitiva, un área en la que un mismo hecho imponible está sujeto a ambos impuestos (situación indeseable, aunque permitida por la normativa comunitaria y respaldada por la doctrina patria), tributando finalmente, por uno u otro, en función de las normas de deslinde introducidas por el Legislador, que, ofrecen, como se ha visto, múltiples problemas en su interpretación y aplicación.

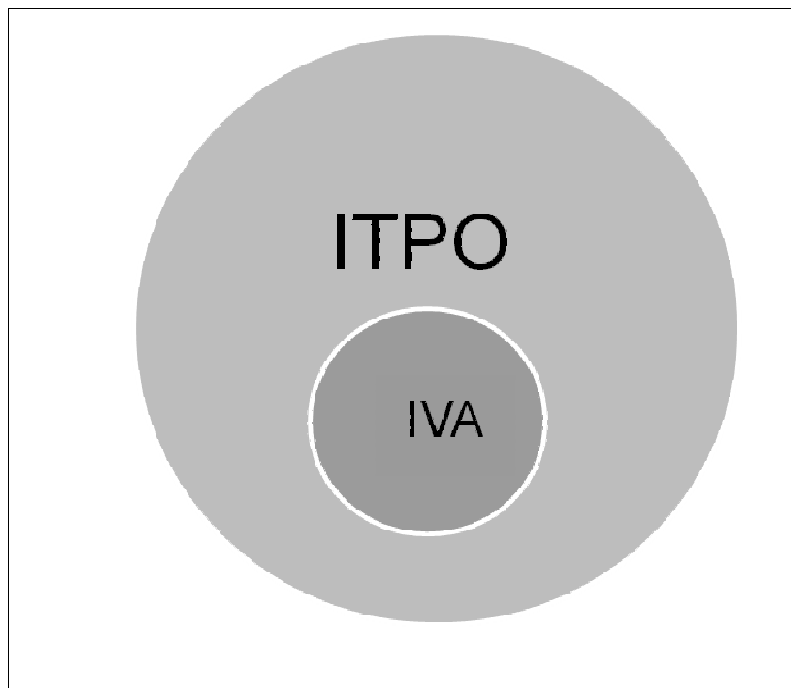
Frente a esta situación, tal como hemos visto al repasar los antecedentes históricos de ambos tributos, existe una realidad histórica innegable que se suele pasar por alto: **el ITPO ha sido un antecedente fiscal histórico del IVA**, y, la normativa del ITPO en ningún momento lo ha definido como un “impuesto civil”. De hecho, al contrario de lo que ocurre con las principales figuras de nuestro sistema tributario, el IVA no es más que un mecanismo introducido hace menos de un siglo, para someter a imposición, de forma técnicamente más efectiva y conveniente a los intereses comunes, determinadas transacciones que, antes de él, estaban sometidos a otras figuras impositivas -como, en España, el ITPO y los consumos específicos-.

Y fue, a raíz de la introducción, primero del ITE y luego del IVA cuando, para evitar tener que entrar de lleno en esta cuestión se optó por relegar el ITPO a las transmisiones generalmente realizadas entre no empresarios, y dejarlo como una especie de cajón de sastre para hacer tributar cualquier hecho imponible que quedara fuera del ámbito del IVA.

Así, el ámbito objetivo del impuesto - no sólo en la normativa vigente, sino a lo largo de toda la historia del ITPO-, está compuesto por **cualquier transmisión patrimonial onerosa** de bienes y derechos, no haciéndose ninguna mención en dichas normas al carácter civil o mercantil de las mismas. El análisis del ámbito subjetivo del impuesto nos lleva a la misma conclusión, al calificarse como sujeto pasivo simplemente al adquirente, sin realizar especificación ni matización alguna sobre su carácter de empresario.

Esto determina que, en mi opinión, el ITPO sea el conjunto y, dentro de él, se puedan perfectamente encuadrar los impuestos generales sobre el consumo. La existencia de estos últimos es, hoy en día incuestionable por ser, de momento, la solución técnicamente más adecuada para garantizar el mercado único en la UE. Se trata de un subconjunto formado por las entregas de bienes y derechos que se consideran empresariales (por cumplir determinados requisitos), de manera que cuando una operación queda excepcionada del subconjunto por cualquier causa que justifique el Legislador, pasa automáticamente a quedar gravada por el ITPO.

El siguiente gráfico muestra la relación que, en mi opinión, existe realmente entre el ITPO y el IVA:



Como se observa, el área del ITPO viene dada por su ámbito objetivo teórico, que incluye todas las transmisiones. Dentro de ella, el área del IVA comprendería las que quedan definidas como empresariales, excepto las que por causas diversas, el Legislador declara exentas de gravamen o no sujetas que automáticamente pasan a quedar gravadas por el ITPO.

Según esta interpretación -más coherente y menos conflictiva en mi opinión que la actual-, ya no cabe hablar de simultaneidad de la sujeción a ambos impuestos como un problema, sino como un hecho natural derivado de que un impuesto -el IVA-, es una porción del otro -el ITPO-. Esta interpretación es, en mi opinión, coherente con la evolución histórica y la naturaleza jurídica de ambos impuestos, si bien, su aplicación práctica obligaría a efectuar un profundo cambio legislativo, que afectaría a conceptos esenciales como el hecho y la base imponible del ITPO, como refiero a continuación.

Las posibles distorsiones económicas ocasionadas por la implementación de esta alternativa se solucionarían igualando los tipos de ambos impuestos para las operaciones inmobiliarias, tal como ocurre hoy en día en varias CCAA, con las viviendas gravadas en ambos impuestos al 10%.

Esta solución conllevaría, inevitablemente, un elevado número de cambios legislativos. Por un lado, habría que incluir entre los hechos imponibles del ITPO las prestaciones de servicios, calificándose en todo caso, como empresariales y, por tanto, sujetas a su modalidad IVA. De alguna manera, ya lo están, puesto que las transmisiones de derechos reales o los arrendamientos (considerados prestaciones de servicios en el IVA) ya están incluidos en el ámbito objetivo del ITPO.

Y todos los supuestos de exención del IVA -la mayoría de los cuales vienen impuestos por la normativa comunitaria-, que no están contemplados en el ITPO, deberían lógicamente incluirse también como exentos del ITPO (enseñanza, sanidad, etc.). Las operaciones inmobiliarias serían, en todo caso, objeto de un régimen especial.

Por otro lado, el hecho imponible del IVA importaciones, obligaría a redefinir el ámbito de aplicación territorial del ITPO para que estas adquisiciones de bienes procedentes de territorio tercero, cuando sean empresariales, quedaran dentro de él.

Además, se podría introducir la deducción para los empresarios a efectos del IVA de las cuotas pagadas por el ITPO (como un ITPO soportado deducible) en las adquisiciones de bienes y derechos que se afecten a la actividad, con lo que desaparecerían los incentivos a la elusión del ITPO y sobre todo, se simplificaría enormemente el sistema actual de exenciones y excepciones a las exenciones. Es decir, se tributaría por el impuesto que corresponda atendiendo al hecho de que el transmitente o cedente sea o no empresario a efectos del IVA, pero al adquirente que sí lo fuera le resultaría indiferente pagar el IVA o el ITPO porque se lo deduciría igualmente.

El mecanismo de exacción del IVA sería exactamente igual, en todos los aspectos (repercusión, deducción, etc.).

Y, por último, se tendría que modificar la identificación de la base imponible del ITPO con el “valor real”, concepto extremadamente indeterminado y que, en la práctica da lugar a situaciones indeseables como las comprobaciones de valor masivas que están efectuando algunas CCAA. En su lugar, en mi opinión, debería aplicarse al ITPO el criterio de la base imponible establecido en el IVA -valor de la contraprestación-, puesto que lo considero mucho más acertada y, sobre todo, sencilla de determinar, sin perjuicio de que la Administración puede ejercer su facultad de comprobar el valor declarado. Al fin y al cabo, la contraprestación que se abona por la adquisición de un inmueble o de un derecho sobre un inmueble, es un valor fijado libremente por partes independientes, en condiciones normales de mercado; es decir, se trata de un valor de mercado perfectamente conocido y, por tanto, debería aceptarse que es su valor real, en lugar de ese concepto abstracto y variable que, como hemos visto, existe actualmente.

Coherentemente con esta propuesta y, haciéndome eco de las recomendaciones internacionales¹⁵⁹⁹ y de un amplio sector doctrinal¹⁶⁰⁰, se debería

¹⁵⁹⁹ Además de en las últimas recomendaciones de Organismos internacionales que expuse en el epígrafe II.3.3.2, la propuesta de suprimir el IAJD en los sistemas tributarios, en general, ya se incluía en el destacado Informe Neumark publicado en 1962.

suprimir el IAJD. La justificación de esta medida se encuentra en que se trata de un gravamen que carece de sentido, al no recaer sobre ninguna manifestación real de capacidad económica, sino únicamente sobre la formalización documental de determinadas operaciones, tal como ha reconocido el TS al afirmar que, la sujeción al IAJD, “deriva del hecho de que no se está gravando ningún desplazamiento patrimonial, sino simplemente la formalización notarial de un acto”¹⁶⁰¹. Sin embargo no se puede obviar en este tema que el TJUE ha afirmado, de manera rotunda que el IAJD, además de compatible con el IVA, “no vulnera el principio de capacidad económica ni el de igualdad”¹⁶⁰², opinión que no comparto.

De acuerdo con mi propuesta este impuesto dejaría de existir por simple incompatibilidad con el ITPO, es decir, si el IVA para a ser una modalidad del ITPO, ninguna operación sujeta al ITPO (que englobaría al IVA) podría quedar sujeta al IAJD.

Por último, en relación con el IOS, aunque no esté relacionado directamente con el objeto de mi tesis, dado que he propuesto un cambio de diseño que afecta a nuestro sistema tributario y este impuesto está regulado dentro del ITPAJD, creo que debo incluir una propuesta sobre el mismo, que no es otra que la de su supresión. Esta conclusión es defendida por un sector doctrinal¹⁶⁰³ y, de hecho, ha tenido traslación legislativa, si bien no de esta forma tan drástica, sino en forma de reconocimiento de una exención en el apartado 11 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD, para la mayoría de los hechos imposables de este impuesto¹⁶⁰⁴.

Con ello y, como conclusión final, desaparecería de nuestro Ordenamiento

¹⁶⁰⁰ Vid.en este sentido HERRERA MOLINA, P.M, “El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas ...[op.cit], pp.285 a 382; PALAO TABOADA, C., “El Impuesto sobre Actos...[op.cit], pp.171 y ss.; o CHECA GONZALÉZ, C., *Propuestas para un nuevo...*[op.cit], p.103.

¹⁶⁰¹ Sentencia del TS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 3 de noviembre de 1997, recurso núm. 544/1995 (ROJ: STS 6518/1997)

¹⁶⁰² Auto del TJCE, de 27 de noviembre de 2008, *Caso C-151/08, Tribunal Superior de Justicia de Cataluña*

¹⁶⁰³ Vid. al respecto CHECA GONZALÉZ, C., *Propuestas para...*[op.cit], p.103; y RAMOS PRIETO, J., *La supresión...*[op.cit], pp.43 a 78.

¹⁶⁰⁴ El Real Decreto Ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, modificó el artículo 45.I.B.11 del TRLITPAJD, quedando exentas: “11. La constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.”

jurídico la tradicional configuración del ITPAJD englobando los tres impuestos –el ITPO, el IAJD y el IOS-, dado que los dos últimos desaparecerían; y el IVA, quedaría subsumido dentro del ITPO, como una modalidad del mismo, aplicable a las transmisiones patrimoniales onerosas de naturaleza empresarial.

ANEXOS

ANEXO 1: Análisis de la diferente carga fiscal que recae sobre las principales operaciones inmobiliarias, en función de la CCAA en cuyo territorio radique el inmueble.

Tipo IVA	IVA	IGIC
General	21,00%	7,00%
Viviendas	10,00%	7,00%

ITPAJD AMBITO TERRITORIAL	DESCRIPCIÓN TARIFA	IAJD	ITPO	DEDUCCIONES (D) Y BONIFICACIONES (B) EN CUOTA
ANDALUCIA	General	1,5%	Transmisiones inmobiliarias = tarifa progresiva 8%, 9% y 10%	B 100% ITPO ciertas daciones en pago de viviendas
	Tipos reducidos VH y VPO	0,3%/0,1%	3,5%	
	Otros	Renuncia exención IVA = 2%	Tipo reducido adquisición viviendas para su reventa por profesionales inmobiliarios = 2%	
ARAGÓN	General	1,00%	Transmisiones inmobiliarias = 7%	-B 100% ITPO arrendamientos VH y fincas rústicas -B 100% IAJD para ciertas daciones en pago de viviendas -B 50% IAJD préstamos microempresas -B 100% IAJD ciertas modificaciones financiación hipotecaria
	Tipos reducidos relacionados con VH	0,1%/ 0,3%	Familia numerosa = 3%	
	Incentivos empresariales		-Inmuebles incluidos totalidad patrimonio empresarial= 4% -Transmisión viviendas a empresas inmobiliarias = 2% -Adquisición inmuebles inicio actividad = 1%	
	Otros	Renuncia exención IVA = 1,5%	No renuncia a la exención IVA = 2%	
ASTURIAS	General	1,2%	Transmisiones inmobiliarias = tarifa progresiva 8%, 9% y 10%	NO
	Tipos reducidos relacionados con viviendas	0,30%	VH + VPO = 3%	
	Incentivos empresariales		-Inmuebles incluidos totalidad patrimonio empresarial= 3% -Adquisición inmueble para iniciar actividad = 1% -Adquisición explotaciones agrarias L19/95 = 3%	
	Otros	Renuncia exención IVA = 1,5%	No renuncia a la exención IVA = 2%	
BALEARES	General	1,20%	Transmisiones inmobiliarias = tarifa progresiva 8%, 9% y 10%	NO
	Incentivos empresariales	0,50%	3,5%	
	Otros	Renuncia exención IVA = 2%	No renuncia a la exención IVA = 4%	
CANARIAS	General	0,75%	Transmisiones inmobiliarias = 6,5%	NO
	Tipos reducidos relacionados con VH y VPO	0,40%	4%	
	Otros	Operaciones sujetas al IGIC = 1%	-Expedientes de dominio =7% -Adquisición inmuebles subasta no privada = 7% -Concesiones administrativas sobre inmuebles = 7,5%	
CANTABRIA	General	1,50%	Transmisiones inmobiliarias = 8% (sube al 10% por valor)	B 99% supuestos especiales arrendamiento VH colectivos especiales
	Tipos reducidos relacionados con VH	0,15%/ 0,3%	5% / 4%	
	Incentivos empresariales	0,3% / 0,5%	4%	
	Otros	Renuncia exención IVA = 1,5%	- No renuncia exención IVA = 4% -Concesiones administrativas = 7%	
CASTILLA LA MANCHA	General	1,25%	8%	-D 100% incentivos empresariales, y del 10%, el 50 o el 100% para ciertas explotaciones agrarias -B 100% Comunidades de Regantes que realicen obras de interés general -B 100% para ciertas daciones en pago de viviendas -B 100% IAJD ciertas modificaciones financiación hipotecaria
	Tipos reducidos relacionados con VH	0,75%	7%	
	Otros	Renuncia exención IVA = 2%	No renuncia a la exención IVA = 4%	

ITPAJD AMBITO TERRITORIAL	DESCRIPCIÓN TARIFA	IAJD	ITPO	DEDUCCIONES (D) Y BONIFICACIONES (B) EN CUOTA
CASTILLA LEÓN	General	1,50%	Transmisiones inmobiliarias = 8% (>250.000,00 EUR = 10%)	-B 100% Comunidades de Regantes que realicen obras de interés general -B 100% IAJD ciertas modificaciones financiación hipotecaria
	Tipos reducidos relacionados con VH y VPO	0,01% / 0,5 %	5% / 0,01%	
	Otros	Renuncia exención IVA = 2%	-Adquisiciones inmuebles para sede negocio EoP = 4% -Concesiones administrativas = 7%	
CATALUÑA	General	1,50%	10%	-B 70% ITPO transmisión viviendas a empresas inmobiliarias -B 100% ITPO transmisión VH x sus propietarios a entidad acreedora -B 100% ITPO arrendamientos con opción de compra -B 100% ITPO adquisiciones viviendas previa transmisión por falta de pago -B 100% IAJD ciertas modificaciones financiación hipotecaria
	Tipos reducidos relacionados con VPO y VH	0,1% / 0,5 %	5% / 7%	
	Otros	Renuncia exención IVA = 1,8%	Arrendamientos = 0,5%	
COMUNIDAD VALENCIANA	General	1,50%	10%	-B 100% IAJD novaciones modificativas créditos hipotecarios (plazo e interés) -B 100% IAJD (2014 Y 2015) préstamos hipotecarios para financiar adquisición de inmuebles por jóvenes empresarios
	Tipos reducidos relacionados con VH	0,10%	4% / 8%	
	Otros	Renuncia exención IVA = 2%	Inmuebles incluidos totalidad patrimonio empresarial= 8%	
EXTREMADURA	General	1,20%	Transmisiones inmobiliarias = tarifa progresiva 8%, 10% y 11%	B 20% ITPO adq VH colectivos especiales
	Tipos reducidos relacionados con VPO y VH	0,1% / 0,75%	4% / 7%	
	Incentivos empresariales	0,75%	5% / 6%	
	Otros	-Renuncia exención IVA = 2% -Actas finalización de obra = 0,5%	Concesiones administrativas = 8%	
GALICIA	General	1,50%	10,00%	-B 50% ITPO determinados negocios en parques empresariales -B 50% IAJD VPO que no gocen de exención -B 75% DON y DH edificios destinados a alquiler -D 100% ITPO arrendamientos terrenos rústicos -D 100% IAJD ciertos préstamos relacionados con VH o incentivos empresariales
	Tipos reducidos relacionados con VH	0,5% / 1%	4% / 8%	
	Incentivos empresariales		4,00%	
	Otros	Renuncia exención IVA = 2%	Adq viviendas para inmediata rehabilitación = 6%	
LA RIOJA	General	1%	7%	-D 20% IAJD ciertas adquisiciones VH -D 100% IAJD ciertas modificaciones préstamos hipotecarios
	Tipos reducidos relacionados con VH	0,4% / 0,5%	3% / 5%	
	Incentivos empresariales	0,4% / 0,5%	- Transmisión ciertas explotaciones agrarias = 4% -Adquisición inmuebles jóvenes empresarios = 4%	
	Otros	Renuncia exención IVA = 1,5%	-No renuncia exención IVA = 2% -Adq viviendas para inmediata rehabilitación = 6%	
MADRID	General	1%	6%	-B 95% ITPAJD adquisición en 2015 inmuebles para actividades industriales Corredor Henares -B 100% IAJD ciertas modificaciones préstamos hipotecarios
	Tipos reducidos relacionados con VH	0,2%/ 0,4%/0,5%/ 0,75%	Familia numerosa = 4%	
	Incentivos empresariales		2%	
	Otros	Renuncia exención IVA = 1,5%		
MURCIA	General	1,50%	8%	NO
	Tipos reducidos relacionados con VH y VPO	0,10%	3% / 4%	
	Incentivos empresariales	0,50%	-Transmisión viviendas a empresas inmobiliarias = 2% -Supuestos jóvenes empresarios = 5%	
	Otros	-Renuncia exención IVA = 2,5% -1ª transmisión inmuebles = 2%	-No renuncia a la exención IVA = 3% -Adquisición viviendas por empresas inmobiliarias = 2%	
NAVARRA	General	0,5%	6%	Exención IAJD modificaciones préstamos hipotecarios deudores sin recursos
	Tipos reducidos relacionados con VH y VPO		5%	
PAÍS VASCO	General	0,5%	7%	Varios supuestos de exenciones ITPAJD en función provincia
	Tipos reducidos relacionados con VH y VPO		2,5% / 4%	

ABREVIATURAS DEL CUADRO:

EoP..... empresario o profesional
DON Y DH.....declaración de obra nueva y división horizontal
VH..... vivienda habitual
VPO..... vivienda de protección pública

NOTA:

Beneficios habituales relacionados con la VH : familia numerosa, discapacitados, jóvenes (< 35 o 36 años según la CCAA)

EJEMPLO PRÁCTICO DE LA DIFERENTE CARGA FISCAL QUE RECAE SOBRE UNA ENTREGA DE UN LOCAL COMERCIAL EN FUNCIÓN DE LA CCAA EN LA QUE SE ENCUENTRE:

(1) Entrega resulte sujeta al IVA y no exenta (carga fiscal indirecta = IVA + IAJD), por ejemplo: primera entrega

(2) Entrega sujeta al IVA y exenta con renuncia a la exención, y se formaliza en documento notarial (carga fiscal indirecta = IVA + IAJD), por ejemplo: segunda entrega en la que se renuncia a la exención

(3) Entrega sujeta al ITPO por estar no sujeta al IVA (carga fiscal indirecta= ITPO), por ejemplo: entrega de un local incluido en la totalidad de un patrimonio empresarial

(4) Entrega resulte sujeta al ITPO porque esté sujeta al IVA pero exenta y no se haya renunciado a la exención (carga fiscal indirecta = ITPO), por ejemplo: segunda entrega en la que no se renuncia a la exención

DESCRIPCIÓN ENTREGA	(1) Sujeta y no exenta IVA	(2) Sujeta y exenta IVA con renuncia a la exención	(3) No sujeta IVA, sujeta ITPO	(4) Sujeta y exenta IVA sin renuncia a la exención
AMBITO TERRITORIAL	IVA + AJD	IVA + IAJD	ITPO	ITPO
ANDALUCÍA	22,50%	23,00%	8,00%	8,00%
ARAGÓN	22,00%	22,50%	7,00%	2,00%
ASTURIAS	22,20%	22,50%	8,00%	2,00%
BALEARES	22,20%	23,00%	8,00%	4,00%
CANARIAS (IGIC)	8,00%	8,00%	6,50%	6,50%
CANTABRIA	22,50%	22,50%	8,00%	4,00%
CASTILLA LA MANCHA	22,25%	23,00%	8,00%	4,00%
CASTILLA LEÓN	22,50%	23,00%	8,00%	8,00%
CATALUÑA	22,50%	22,80%	10,00%	10,00%
COMUNIDAD VALENCIANA	22,50%	23,00%	10,00%	10,00%
EXTREMADURA	22,20%	23,00%	8,00%	8,00%
GALICIA	22,50%	23,00%	10,00%	10,00%
LA RIOJA	22,00%	22,50%	7,00%	2,00%
MADRID	21,75%	22,50%	6,00%	6,00%
MURCIA	22,50%	23,50%	8,00%	3,00%
NAVARRA	21,50%	21,50%	7,00%	7,00%
PAÍS VASCO	21,50%	21,50%	7,00%	7,00%

NOTA: En las CCAA con tarifas progresivas en función del valor de la base se ha tomado la inferior

ANEXO 2: Principales normas de derecho comunitario derivado en materia de IVA

Desde el 1 de enero de 2007, la Directiva comunitaria en vigor es la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del IVA, que derogó la Sexta Directiva del Consejo en materia del IVA.

Dicha norma ha sido desarrollada y modificada por las siguientes Directivas:

Directiva 2013/42/UE del Consejo de 22 de julio de 2013, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, por lo que respecta a la implantación de un mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA

Directiva 2010/88/UE del Consejo de 7 de diciembre de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, en lo que se refiere a la duración de la obligación de respetar un tipo normal mínimo (DOUE L. 326/1, de 10.12.2010).

Directiva 2010/66/UE del Consejo, de 14 de octubre de 2010, que modifica la Directiva 2008/9/CE por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro.

Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, en lo que respecta a las normas de facturación

Directiva 2010/23/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta a la aplicación optativa y temporal del mecanismo de inversión del sujeto pasivo a determinadas prestaciones de servicios susceptibles de fraude (DOUE L.72/1, de 16 de marzo de 2010).

Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009, por la que se modifican diversas disposiciones de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE L.10/14, de 15 de enero de 2010).

Directiva 2009/132/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, que delimita el ámbito de aplicación del artículo 143, letras b) y c), de la Directiva 2006/112/CE en lo referente a la exención del impuesto sobre el valor añadido de algunas importaciones definitivas de bienes (DOUE L. 292, p. 5 a 30, de 10 de noviembre de 2009).

Directiva 2009/69/CE del Consejo, de 25 de junio de 2009 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido en lo que respecta a la evasión fiscal vinculada a la importación.

Directiva 2009/55/CE, del Consejo, de 25 de mayo de 2009, relativa a las exenciones fiscales aplicables a las introducciones definitivas de bienes personales de los particulares procedentes de un Estado miembro (DOUE L. 145 p, de 36 a 41, de 10 de junio de 2009).

Directiva 2009/47/CE, del Consejo, de 5 de mayo de 2009, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a los tipos reducidos del Impuesto sobre el Valor Añadido (DOUE L. 116 p, de 18 a 20, de 9 de mayo de 2009).

Directiva 2008/117/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, a fin de combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias (DOUE L. 14 p, 7 a 9).

Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la presentación de servicios (DOUE L.44/11 a 22, de 20 de febrero de 2008) .

Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro (DOUE L.44/23 a 28, de 20 de febrero de 2008).

Directiva 2007/75/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2007, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a determinadas disposiciones temporales relativas a los tipos del impuesto sobre el valor añadido.

Directiva 2006/138/CE del Consejo, de 19 de diciembre de 2006, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido en lo que se refiere al período de vigencia del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica.

Directiva 2006/98/CE del Consejo, de 20 de noviembre de 2006, por la que se adaptan determinadas Directivas en el ámbito de la fiscalidad, con motivo de la adhesión de Bulgaria y Rumanía.

REGLAMENTOS COMUNITARIOS en materia de IVA:

Reglamento de ejecución (UE) nº 17/2014 de la Comisión, de 10 de enero de 2014 , por el que se establece el formulario normalizado de notificación de la adopción de una medida especial en virtud del mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA

Reglamento de ejecución (UE) nº 1042/2013 del Consejo , de 7 de octubre de 2013 , por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios

Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE, con el fin de garantizar una aplicación uniforme de la normativa del IVA. Modificado por el Reglamento 967/2012, del Consejo.

Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE L.77/1 a 22 de 23.03.2011).

Reglamento (UE) nº 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (refundición). (DOUE L. 268 de 12.10.2010, p.1/18).

Reglamento (CE) nº 1174/2009 de la Comisión, de 30 de noviembre de 2009, por el que se establecen disposiciones de aplicación de los artículos 34 bis y 37 del Reglamento (CE) nº 1798/2003 del Consejo por lo que respecta a la devolución del impuesto sobre el valor añadido en virtud de la Directiva 2008/9/CE del Consejo. (DOUE L. 314 de 1.12.2009, p. 50/59).

Reglamento (CE) nº 37/2009 del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, por el que se modifica el Reglamento (CE) nº 1798/2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido, a fin de combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias (DOUE L. 14 p, 1 y 2) .

Reglamento (CE) N° 143/2008 del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por el que se modifica el Reglamento (CE) n° 1798/2003 en lo que se refiere a la introducción de modalidades de cooperación administrativa y al intercambio de información en relación con las normas sobre el lugar de prestación de servicios, los regímenes especiales y el procedimiento de devolución del impuesto sobre el valor añadido.

ANEXO 3: Principales iniciativas comunitarias en materia de urbanismo y normas comunitarias con efectos sobre el urbanismo de los Estados miembros (Por orden cronológico)

En cursiva indico las normas de Derecho derivado comunitario con más influencia sobre el urbanismo de los Estados miembros. El resto son documentos no vinculantes.

1972: Carta Europea del suelo, del Consejo europeo

1982: *Reglamento (CEE) n° 3626/82 del Consejo, de 3 de diciembre de 1982, relativa a la aplicación en la Comunidad del Convenio sobre el comercio internacional de especies amenazadas de fauna y flora silvestres*

1983: Carta Europea de Ordenación del Territorio, del Consejo de Europa

1985: *Directiva 85/337/CEE, del Consejo, de 27 de junio de 1985, relativo a la evaluación de las repercusiones sobre el medio ambiente de determinados proyectos públicos y privados (sustituida en 2011)*

1990: Libro Verde sobre Medio Ambiente Urbano, de la Comisión Europea

1991: Europa 2000: perspectivas de desarrollo del territorio de la Comunidad Directiva 91/271/CEE, del Consejo, de 21 de mayo de 1991, sobre el tratamiento de las aguas residuales urbanas.

1992: La Carta Urbana Europea, de la Comisión Europea.

Directiva 92/43/CEE, del Consejo, de 21 de mayo de 1992, relativa a la conservación de los hábitats naturales y de la fauna y flora silvestres.

1994: Carta de las Ciudades y Municipios Europeos hacia la Sostenibilidad (Carta de Aalborg), de la Conferencia Europea sobre Ciudades Sostenibles

1995: El desarrollo urbano y la Unión Europea, de la Mesa del Comité de las Regiones

1996: Carta de Lisboa, de la Segunda Conferencia Europea de Pueblos y Ciudades Sostenibles (en la que participaron 1.000 autoridades locales y regionales europeas), que ratificó además el Plan de Acción de Lisboa “De la Carta a la Acción”

1997: Dictamen “La Ordenación del Territorio en Europa”, del Comité de las Regiones; y Comunicación “Hacia una política urbana de la Unión Europea”

1998: Comunicación “Marco de actuación para el desarrollo urbano sostenible en la UE”

1999: “Estrategia Territorial Europea: Hacia un desarrollo equilibrado y sostenible del territorio de la UE” (ETE), aprobada tras la Conferencia Conferencia Informal de Ministros responsables de Urbanismo y Ordenación Territorial de los Estados miembros, celebrada en Postdam.

2000: Carta de Hannover, de la Tercera Conferencia Europea sobre Ciudades y Municipios sostenible (en la que participaron 250 autoridades locales y regionales europeas)
Convenio Europeo del Paisaje.

2001: IV Programa Marco Medio Ambiente 2010: el futuro está en nuestras manos

Directiva 2001/42/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de junio de 2001 relativa a la evaluación de los efectos de determinados planes y programas en el medio ambiente.

2003: *Directiva 2003/4/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 28 de enero de 2003, relativa al acceso del público a la información medioambiental y por la que se deroga la Directiva 90/313/CEE del Consejo.*

Directiva 2003/35/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de mayo de 2003, por la que se establecen medidas para la participación del público en la elaboración de determinados planes y programas relacionados con el medio ambiente y por la que se modifican, en lo que se refiere a la participación del público y el acceso a la justicia, las Directivas 85/337/CEE y 96/61/CE del Consejo

2006: Estrategia temática para el medio ambiente urbano

Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006 relativa a los servicios en el Mercado Interior.

2007: Aprobación del nuevo Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en el que se recoge el establecimiento de una política compartida entre la Unión Europea y los Estados miembros sobre cohesión económica, social y territorial.

Aprobación de la Agenda Territorial de la Unión Europea (ATE) denominada "Hacia una Europa más competitiva y sostenible de regiones diversas" ; y Carta de Leipzig sobre Ciudades Europeas Sostenibles, elaborada tras una reunión informal por los ministros responsables de Urbanismo y Ordenación Territorial de los Estados miembros de la UE.

2008: Libro verde sobre la cohesión territorial: convertir la diversidad territorial en un punto fuerte. Y Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité de las Regiones y al Comité Económico y Social Europeo, de 6 de octubre de 2008, relativa a este Libro Verde.

Directiva 2008/98/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre de 2008 sobre los residuos y por la que se derogan determinadas Directivas

2010: "Documento de referencia de Toledo sobre la regeneración urbana integrada y su potencial estratégico para un desarrollo urbano más inteligente, sostenible y socialmente inclusivo en Europa" y puesta en marcha del Marco Europeo de Referencia para la Ciudad Sostenible del Marco Europeo de Referencia para la Ciudad Sostenible (RFSC -European Reference Framework for Sustainable Cities)

Directiva 2010/31/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de mayo de 2010 relativa a la eficiencia energética de los edificios.

2011: Aprobación de la nueva ATE 2020, elaborada tras Conferencia Informal de Ministros responsables de Urbanismo y Ordenación Territorial de los Estados miembros de la UE, celebrada en Gödöllő, Hungría.

Directiva 2011/92/UE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de diciembre de 2011 relativa a la evaluación de las repercusiones de determinados proyectos públicos y privados sobre el medio ambiente

2012: *Directiva 2012/27/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de octubre de 2012 relativa a la eficiencia energética, por la que se modifican las Directivas 2009/125/CE y 2010/30/UE, y por la que se derogan las Directivas 2004/8/CE y 2006/32/CE.*

2014: *Directiva 2014/24/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 26 de febrero de 2014 sobre contratación pública y por la que se deroga la Directiva 2004/18/CE.*

ANEXO 4 : Disfunción temporal entre la adhesión a las CCEE y la implantación del IVA en los ordenamientos jurídicos de los Estados Miembros.

ESTADO	ADHESION A LA UE	INTRODUCCION IVA
ALEMANIA	1952	1968
AUSTRIA	1995	1973
BELGICA	1952	1971
BULGARIA	2007	1994
CHEQUIA	2004	1993
CHIPRE	2004	1992
CROACIA	2013	1998
DINAMARCA	1973	1967
ESLOVAQUIA	2004	1993
ESLOVENIA	2004	1999
ESPAÑA	1986	1986
ESTONIA	2004	1992
FINLANDIA	1995	1994
FRANCIA	1952	1954
GRECIA	1981	1987
HOLANDA	1952	1969
HUNGRIA	2004	1988
IRLANDA	1973	1972
ITALIA	1952	1973
LETONIA	2004	1992
LITUANIA	2004	1992
LUXEMBURGO	1952	1970
MALTA	2004	1995
POLONIA	2004	1993
PORTUGAL	1986	1986
REINO UNIDO	1973	1973
RUMANIA	2007	1993
SUECIA	1995	1969

FUENTE DATOS: International Bureau of Fiscal Documentation (<http://www.ibfd.org/>)

ANEXO 5 : Legislación urbanística vigente a nivel estatal y autonómico

ÁMBITO TERRITORIAL	NORMATIVA BÁSICA DE ORDENACIÓN DEL TERRITORIO	OTRA NORMATIVA URBANÍSTICA
ESTADO	<p>Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de suelo.</p> <p>Ley 8/2013, de 26 de junio, de rehabilitación, regeneración y renovación urbanas (LRRR).</p> <p>Ley 21/2013, de 9 de diciembre, de evaluación medioambiental</p> <p>NORMATIVA ESTATAL SUPLETORIA (SALVO EN LAS CIUDADES AUTÓNOMAS DE CEUTA Y MELILLA EN DONDE ES DE APLICACIÓN PLENA):</p> <p>Real Decreto 1346/1976, de 9 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana</p> <p>Real Decreto 1169/1978, de 2 de mayo, sobre creación de Sociedades Urbanísticas por el Estado, los Organismos autónomos y las Corporaciones Locales, de acuerdo con el artículo 115 de la Ley del Suelo.</p> <p>Real Decreto 2159/1978, de 23 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de Planeamiento para el desarrollo y aplicación de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana</p>	<p>Real Decreto 1093/1997, de 4 de julio, por el que se aprueban las normas complementarias al Reglamento para la ejecución de la Ley Hipotecaria sobre Inscripción en el Registro de la Propiedad de Actos de Naturaleza Urbanística.</p> <p>Real Decreto 1492/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento de valoraciones de la Ley de Suelo</p> <p>NORMATIVA ESTATAL SUPLETORIA (SALVO EN LAS CIUDADES AUTÓNOMAS DE CEUTA Y MELILLA EN DONDE ES DE APLICACIÓN PLENA):</p> <p>Real Decreto 2187/1978, de 23 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de Disciplina Urbanística para el desarrollo y aplicación de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana</p> <p>Real Decreto 3288/1978, de 25 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Gestión Urbanística para el desarrollo y aplicación de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana</p>
ANDALUCÍA	<p>Ley 1/1994, de 11 enero, de Ordenación del Territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía</p> <p>Decreto 129/2006, de 27 junio, que aprueba el Plan de Ordenación del Territorio.</p>	<p>Ley 7/2002, de 17 de diciembre, de Ordenación Urbanística de Andalucía. Modificada por Ley 13/2005, de 11 noviembre, de medidas para la Vivienda protegida y el Suelo, y por la Ley 1/2006, de 16 mayo, de modificación, entre otras, de las anteriores Leyes.</p>
ARAGÓN	<p>Ley 4/2009, de 22 de junio, de Ordenación del Territorio de Aragón</p> <p>Decreto-Legislativo 1/2014, de 8 de julio, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Urbanismo de Aragón.</p>	<p>Ley 5/1999, de 25 de marzo, Urbanística. Modificada por Ley 24/2003, de 26 diciembre, de Medidas urgentes de política de vivienda protegida y por la Ley 1/2008, 4 abril, de adaptación a la Ley 8/2007, de Suelo.</p> <p>Decreto 52/2002, de 19 de febrero, Reglamento de organización, planeamiento urbanístico y régimen especial de pequeños municipios</p>
PRINCIPADO DE ASTURIAS	<p>Decreto Legislativo 1/2004, de 22 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Ordenación del Territorio y Urbanismo.</p> <p>Ley 2/2004, de 29 octubre, de medidas urgentes en materia de Suelo y Vivienda.</p> <p>Decreto 278/2007, de 4 diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de Ordenación del Territorio y Urbanismo del Principado de Asturias.</p>	

ÁMBITO TERRITORIAL	NORMATIVA BÁSICA DE ORDENACIÓN DEL TERRITORIO	OTRA NORMATIVA URBANÍSTICA
ISLAS BALEARES	<p>Ley 6/1999, de 3 abril, de las Directrices de Ordenación Territorial y Medidas Tributarias.</p> <p>Ley 14/2000, de 21 diciembre, de Ordenación Territorial.</p> <p>Ley 8/2003, de 25 noviembre, de Medidas Urgentes en materia de Ordenación del Territorio y Urbanismo</p> <p>Ley 11/2005, de 7 de diciembre, de medidas específicas y tributarias para las Islas de Ibiza y Formentera, en materia de ordenación Territorial, Urbanismo y Turismo</p> <p>Ley 4/2008, de 14 mayo, de medidas urgentes para un desarrollo territorial sostenible.</p> <p>Ley 10/2010, de 27 de julio, de medidas urgentes relativas a determinadas infraestructuras y equipamientos de interés general en materia de ordenación territorial, urbanismo y de impulso a la inversión.</p> <p>Ley 7/2012, de 13 de junio, de medidas urgentes para la ordenación urbanística sostenible.</p> <p>Ley 2/2014, de 25 de marzo, de ordenación y uso del suelo.</p>	<p>Ley 8/1988, de 1 de junio, sobre edificios e instalaciones fuera de ordenación.</p> <p>Ley 10/1989, de 2 de noviembre, de sustitución de planeamiento urbanístico municipal.</p> <p>Ley 10/1990, de 23 de octubre, de disciplina urbanística (modificada la Disposición Final 10 por la Ley 2/92, y los artículos 19, 21, 27.3 y 37 por Ley 6/97).</p> <p>Ley 1/1991, de 30 enero, de Espacios Naturales Protegidos y Régimen Urbanístico de las Áreas de Especial Protección. Modificada por Ley 1/2000, de 9 marzo.</p> <p>Ley 1/1994, de 23 de marzo, de condiciones para la reconstrucción en suelo no urbanizable de edificios e instalaciones afectadas por obras declaradas de utilidad pública.</p> <p>Ley 6/1997, de 8 de julio, del suelo rústico.</p> <p>Ley 128/1999, de 12 de octubre, de medidas cautelares y de emergencia en materia de ordenación del territorio y urbanismo.</p> <p>Ley 1/2000, de 9 de marzo, de modificación de la Ley 1/1991, de 30 de enero, de espacios naturales y régimen urbanístico de las áreas de especial protección.</p> <p>Ley 5/2008, de 14 de mayo, de actuaciones urgentes destinadas a la obtención de suelo para viviendas de protección pública</p> <p>Ley 2/2009, de 19 de marzo, de rehabilitación y mejora de barrios de los municipios de las Illes Balears.</p>
CANARIAS	<p>Decreto Legislativo 1/2000, de 8 mayo, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Leyes de Ordenación del Territorio y de Espacios Naturales de Canarias. Modificado por la Ley 19/2003, 14 abril, por la que se aprueban las Directrices de Ordenación General y las Directrices de Ordenación del Turismo; y por la Ley 4/2006, de 22 mayo.</p> <p>Ley 6/2009, de 6 de mayo, de medidas urgentes en materia de ordenación territorial para la dinamización sectorial y la ordenación del turismo.</p>	<p>Decreto 127/2001, de 5 de junio, por el que se regulan las Directrices de Ordenación.</p> <p>Decreto 183/2004, de 21 de diciembre, que aprueba el Reglamento de gestión y ejecución del sistema de planeamiento.</p> <p>Decreto 95/2007, de 8 mayo, que aprueba definitivamente, de modo parcial, el Plan Territorial Especial de Ordenación de la Actividad Turística de la isla de La Palma.</p> <p>Ley 2/2013, de 29 de mayo, de renovación y modernización turística de Canarias.</p> <p>Ley 14/2014, de 26 de diciembre, de Armonización y Simplificación en materia de Protección del Territorio y de los Recursos Naturales.</p>
CANTABRIA	<p>Ley 2/2001, de 25 de junio, de Ordenación Territorial y Régimen Urbanístico del Suelo</p> <p>Ley 6/2010, de 30 de julio, de Medidas urgentes en materia de Ordenación del Territorio y Urbanismo.</p> <p>Ley 4/2014, de 22 de diciembre, del Paisaje.</p>	<p>Ley 5/2002, 24 julio, de Medidas Cautelares Urbanísticas en el ámbito del litoral, de sometimiento de los instrumentos de planificación territorial y urbanística a Evaluación Ambiental y de Régimen Urbanístico de los cementerios</p> <p>Ley 2/2003, de 23 de julio, de Medidas Cautelares urbanísticas en el ámbito del litoral, y creación de la Comisión Regional de Ordenación del Territorio y Urbanismo.</p>
CASTILLA - LA MANCHA	<p>Decreto Legislativo 1/2010, de 18 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Ordenación del Territorio y de la Actividad Urbanística.</p>	<p>Decreto 87/1993, de 14 de junio, modificado por Decreto 58/1994, de 21 de junio, sobre Catálogos de suelo de uso residencial.</p> <p>Decreto 242/2004 de 27 de julio, que aprueba el Reglamento del Suelo Rústico.</p> <p>Decreto 248/2004, de 14 de septiembre, que aprueba el Reglamento de Planeamiento.</p> <p>Decreto 178/2010, de 1 de julio, por el que se aprueba la Norma Técnica de Planeamiento para homogeneizar el contenido de la documentación de los planes municipales.</p> <p>Decreto 235/2010, de 30 de noviembre, de regulación de competencias y de fomento de la transparencia en la actividad urbanística de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha.</p> <p>Decreto 29/2011, de 19 de abril, por el que se aprueba el Reglamento de la Actividad de Ejecución del Texto Refundido de la Ley de Ordenación del Territorio y de la Actividad Urbanística.</p> <p>Decreto 34/2011, de 26 de abril, por el que se aprueba el Reglamento de Disciplina Urbanística del Texto Refundido de la Ley de Ordenación del Territorio y de la Actividad Urbanística.</p>

ÁMBITO TERRITORIAL	NORMATIVA BÁSICA DE ORDENACIÓN DEL TERRITORIO	OTRA NORMATIVA URBANÍSTICA
CASTILLA Y LEÓN	<p>Ley 10/1998, de 5 diciembre, de Ordenación del Territorio. Modificada por la Ley 14/2006, 4 diciembre.</p> <p>Ley 3/2008, de 17 junio, de aprobación de las Directrices Esenciales de Ordenación del Territorio.</p>	<p>Ley 5/1999, de 8 de abril, de Urbanismo de Castilla y León. Modificada, entre otras, por Ley 10/2002, de 10 julio y por la Ley 4/2008, 15 septiembre, de Medidas sobre Urbanismo y Suelo.</p> <p>Decreto 22/2004, de 29 enero, Reglamento de Urbanismo de Castilla y León. Modificado por los Decretos 68/2006, de 5 octubre; 6/2008, de 24 enero; y 45/2009, de 9 de julio.</p>
CATALUÑA	<p>Ley 23/1983, de 21 noviembre, de Política Territorial.</p> <p>Ley 1/1995, del Plan Territorial.</p> <p>Ley 8/2005, de 8 junio, de Protección, Gestión y Ordenación del Paisaje.</p> <p>Ley 3/2009, de 10 de marzo, de regularización y mejora de urbanizaciones con déficits urbanísticos.</p> <p>Decreto Legislativo 1/2010, de 3 de agosto, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de urbanismo.</p>	<p>Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de julio, aprueba el Texto Refundido de la Ley de Urbanismo, modificado por Decreto-Ley 1/2007, de 16 octubre, de medidas urgentes en materia urbanística</p> <p>Decreto 305/2006, de 18 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley de urbanismo.</p> <p>Ley 2/2004, de 4 junio, de mejora de barrios, áreas urbanas y villas que requieren una atención especial.</p> <p>Decreto 303/1997, de 25 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de medidas para facilitar la ejecución urbanística.</p> <p>Decreto 166/2002, de 11 de junio, que aprueba la tabla de vigencias de las disposiciones afectadas por la Ley 2/2002, de Urbanismo.</p>
COMUNIDAD VALENCIANA	<p>Ley 1/2012, de 10 de mayo, de Medidas Urgentes de Impulso a la Implantación de Actuaciones Territoriales Estratégicas.</p> <p>Ley 5/2014, de 25 de julio, de Ordenación del Territorio, Urbanismo y Paisaje, de la Comunitat Valenciana (LOTUP)</p>	<p>Ley 8/2012, de 23 de noviembre, por la que se regulan los organismos de certificación administrativa.</p> <p>Decreto 148/1990, de 3 de septiembre, sobre control de los actos y acuerdos de las Entidades Locales en materia de ordenamiento jurídico urbanístico.</p>
EXTREMADURA	<p>Ley 15/2001, de 14 diciembre, del Suelo y Ordenación Territorial de Extremadura. Modificada por Ley 6/2002, de 27 junio, de Medidas de apoyo en materia de autopromoción de viviendas, accesibilidad y suelo.</p>	<p>Decreto 7/2007, de 23 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de Planeamiento de Extremadura</p> <p>Decreto 178/2010, de 13 de agosto, por el que se adoptan medidas para agilizar los procedimientos de calificación urbanística sobre suelo no urbanizable.</p>
GALICIA	<p>Ley 10/1995, de 23 noviembre, de Ordenación del Territorio.</p> <p>Ley 6/2007, de 11 mayo, de Medidas urgentes en materia de Ordenación del territorio y del litoral de Galicia.</p> <p>Ley 7/2008, de 7 julio, de Protección del Paisaje de Galicia.</p>	<p>Ley 9/2002, de 30 de diciembre, de Ordenación Urbanística y Protección del Medio Rural, modificada por Ley 15/2004, de 29 de diciembre y por la Ley 6/2008, 19 junio, de medidas urgentes en materia de vivienda y suelo.</p> <p>Decreto 28/1999, 21 enero, por el que se aprueba el Reglamento de Disciplina Urbanística para el desarrollo y aplicación de la Ley del Suelo de Galicia.</p> <p>Decreto 80/2000, de 23 de marzo, por el que se regulan los planes y proyectos sectoriales de incidencia supramunicipal.</p> <p>Decreto 213/2007, de 31 de octubre, por el que se aprueban los estatutos de la Agencia de Protección de la Legalidad Urbanística.</p> <p>Decreto 29/2010, de 4 de marzo de 2010, por el que se aprueban las normas de habitabilidad de viviendas de Galicia.</p>
LA RIOJA	<p>Ley 5/2006, 2 mayo, de Ordenación del Territorio y Urbanismo de La Rioja.</p> <p>Decreto 20/2009, de 3 de abril, por el que se regula el procedimiento administrativo de evaluación ambiental de Planes y Programas.</p>	<p>Ley 2/2015, de 23 de marzo, del Estatuto de capitalidad de la ciudad de Logroño</p> <p>Decreto 84/2015, de 4 de septiembre, por el que se regulan las competencias, funcionamiento y composición del Pleno de la Comisión Permanente de Ordenación del Territorio y Urbanismo de La Rioja</p>
COMUNIDAD DE MADRID	<p>Ley 9/2001, de 17 de julio, del Suelo, de la Comunidad de Madrid.</p> <p>Ley 9/1995, 28 marzo, de Medidas de Política Territorial, Suelo y Urbanismo (en vigor sólo sus Títulos II, III y IV, por derogación parcial contenida en la Ley 9/2001).</p>	<p>Decreto 69/1983, de 30 de junio, sobre distribución de competencias en materia de Ordenación del Territorio y Urbanismo entre los órganos de la Comunidad Autónoma de Madrid.</p> <p>Ley 8/1985, de 4 de diciembre, de inaplicación de los Proyectos de Delimitación de Suelo Urbano.</p> <p>Ley 9/1985, 4 diciembre, de normas especiales para las actuaciones urbanísticas ilegales.</p> <p>Ley 7/2000, de 19 de junio, de rehabilitación de espacios urbanos degradados y de inmuebles que deban ser objeto de preservación.</p> <p>Decreto 92/2008, de 10 de julio, por el que se regulan las modificaciones puntuales no sustanciales de planeamiento urbanístico.</p> <p>Ley 5/2012, de 20 de diciembre, de Viviendas Rurales Sostenibles.</p>

ÁMBITO TERRITORIAL	NORMATIVA BÁSICA DE ORDENACIÓN DEL TERRITORIO	OTRA NORMATIVA URBANÍSTICA
MURCIA	Ley 4/1992, de 30 julio, de Ordenación y Protección del Territorio de la Región de Murcia (derogada en gran parte por la Ley 1/2001, 24 abril, de Suelo) Ley 13/2015, de 30 de marzo, de ordenación territorial y urbanística de la Región de Murcia.	Ley 2/2014, de 21 de marzo, de Proyectos Estratégicos, Simplificación Administrativa y Evaluación de los Servicios Públicos de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia.
NAVARRA	Ley Foral 35/2002, 20 diciembre, de Ordenación del Territorio y Urbanismo. Modificada en su D. A. 5ª por Ley Foral 2/2004, 29 marzo, por la Ley Foral 8/2004, de 24 junio, de protección pública a la vivienda en Navarra y por la Ley Foral 4/2005, de 22 marzo, de intervención para la protección medioambiental y por la Ley Foral 4/2008, 25 marzo, en su D.T. 6ª.	Decreto Foral 85/1995, de 3 de abril, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley Foral 10/1994, de 4 de julio, de normas reguladoras de Ordenación del Territorio y Urbanismo. Decreto Foral 145/2002, 2 julio, que regula la cooperación interadministrativa en la elaboración y aplicación del planeamiento urbanístico
PAÍS VASCO	Ley 4/1990, 31 mayo, de Ordenación del Territorio del País Vasco. Decreto 90/2014, de 3 de junio, sobre protección, gestión y ordenación del paisaje en la ordenación del territorio de la Comunidad Autónoma del País Vasco.	Ley 2/2006, 30 junio, de Suelo y Urbanismo. Decreto 105/2008, 3 junio, de medidas urgentes en desarrollo de la Ley 2/2006, 30 junio, de suelo y Urbanismo. Decreto 123/2012, de 3 de julio, de estándares urbanísticos.

Para más información, *Vid.* los **Códigos electrónicos actualizados del B.O.E.** en:

<https://www.boe.es/legislacion/codigos/>

ANEXO 6: Sistemas de ejecución urbanística para actuaciones integradas definidos en el Estado y en cada CCAA

ÁMBITO TERRITORIAL	SISTEMAS PRIVADOS	SISTEMAS PÚBLICOS
ESTADO	-Concierto -Compensación -Ejecución empresarial	-Cooperación -Expropiación -Ejecución forzosa
ANDALUCÍA	-Compensación	-Cooperación (gestión directa ejecutada por concesión, o indirecta a través de agente urbanizador) -Expropiación (gestión directa ejecutada por concesión, o indirecta a través de agente urbanizador) -Ejecución de obras públicas ordinarias -Ejecución en áreas de gestión integrada
ARAGÓN	-Gestión indirecta por compensación	-Gestión directa por Cooperación -Gestión directa por Expropiación -Ejecución forzosa -Gestión indirecta por urbanizador
ASTURIAS	Para suelo urbanizable no prioritario, o suelo urbano no consolidado: -Compensación Para suelo urbanizable prioritario: -Urbanización a cargo de los propietarios	Para suelo urbanizable no prioritario, o suelo urbano no consolidado: -Cooperación -Expropiación Para suelo urbanizable prioritario (solo si no lo asumen los propietarios): - Gestión directa (ejecutada por cooperación, expropiación o a través de urbanizador) - Concurso
BALEARES	-Compensación (sistema de reparcelación)	-Cooperación (sistema de reparcelación) -Expropiación
CANARIAS	Preferentes a los públicos en SU y SURB: -Concierto -Compensación -Ejecución empresarial	-Cooperación (con preferencia frente a los otros sistemas públicos en SU y SURB) -Expropiación (con preferencia frente a los otros sistemas públicos en SNU) -Ejecución forzosa -Ejecución de obras públicas ordinarias
CANTABRIA	-Concesión de obra urbanizadora -Compensación	-Cooperación -Expropiación
CASTILLA LA MANCHA		-Gestión directa -Gestión indirecta a través de urbanizador -Ejecución de obras públicas ordinarias
CASTILLA Y LEÓN	-Concierto -Compensación	-Cooperación -Concurrencia -Expropiación
CATALUÑA	-Compensación básica (sistema de reparcelación) -Compensación por concertación (sistema de reparcelación)	-Cooperación (sistema de reparcelación) -Expropiación -Sector de urbanización prioritaria
COMUNIDAD VALENCIANA	-Indirecta por los propietarios (preferente de segundo orden)	-Gestión directa (preferente de primer orden) -Indirecta a través de agente urbanizador (residual)

ÁMBITO TERRITORIAL	SISTEMAS PRIVADOS	SISTEMAS PÚBLICOS
EXTREMADURA	-Compensación -Concertación	-Cooperación -Expropiación -Gestión indirecta a través de agente urbanizador -Ejecución de obras públicas ordinarias
GALICIA	-Concierto -Compensación -Concesión de obra urbanizadora por iniciativa privada	-Cooperación -Expropiación -Concesión de obra urbanizadora por iniciativa pública
LA RIOJA	-Compensación	-Cooperación -Expropiación -Agente urbanizador
MADRID	-Compensación	-Cooperación -Expropiación -Ejecución forzosa -Ejecución de obras públicas ordinarias
MURCIA	-Concertación -Compensación	-Cooperación -Expropiación -Concurrencia -Ocupación directa
NAVARRA	-Compensación -Reparcelación voluntaria -Agente urbanizador	-Cooperación -Expropiación -Ejecución forzosa
PAÍS VASCO	-Concertación	-Cooperación -Expropiación -Agente urbanizador (por concurso público)

ANEXO 7: Clasificaciones urbanísticas del suelo en España

ÁMBITO TERRITORIAL	CLASES DE SUELO
ESTADO	-Rural -Urbanizado
ANDALUCÍA	-No urbanizable -Urbanizable -Urbano
ARAGÓN	-Suelo no urbanizable (especial y genérico) -Urbanizable (delimitado y no delimitado) -Urbano (consolidado y no consolidado)
ASTURIAS	-No urbanizable -Urbanizable (prioritario y no prioritario) -Urbano (consolidado y no consolidado)
BALEARES	-Rústico -Urbanizable -Urbano
CANARIAS	-Rústico -Urbanizable (sectorizado y no sectorizado) -Urbano (consolidado y no consolidado)
CANTABRIA	-Rústico (de especial protección y de protección ordinaria) -Urbanizable (delimitado y residual) -Urbano (consolidado y no consolidado)
CASTILLA LA MANCHA	Municipios sujetos al deber de formulación de Plan de Ordenación Municipal: -Rústico -Urbanizable -Urbano Municipios exentos del deber de formulación de Plan de Ordenación Municipal: -Rústico -Urbano
CASTILLA Y LEÓN	-Rústico -Urbanizable -Urbano (consolidado y no consolidado)
CATALUÑA	-No urbanizable -Urbanizable -Urbano
COMUNIDAD VALENCIANA	-No urbanizable (Zonas de suelo rural) -Urbanizable (Zonas de nuevo desarrollo) -Urbano (Zona de suelo urbanizado)
EXTREMADURA	-No urbanizable -Urbanizable -Urbano
GALICIA	-Rústico -De núcleo rural -Urbanizable (delimitado o inmediato y no delimitado o diferido) -Urbano (consolidado y no consolidado)
LA RIOJA	Municipios con planeamiento: -No urbanizable -Urbanizable -Urbano Municipios sin planeamiento: -No urbanizable -Urbano
MADRID	-No urbanizable de protección -Urbanizable (sectorizado y no sectorizado) -Urbano
MURCIA	-No urbanizable (de protección específica; protegido por el planeamiento; e inadecuado para su transformación urbanística) -Urbanizable (sectorizado y sin sectorizar) -Urbano (consolidado y no consolidado)

ÁMBITO TERRITORIAL	CLASES DE SUELO
NAVARRA	Municipios con planeamiento: -No urbanizable (de protección y de preservación) -Urbanizable -Urbano (consolidado y no consolidado) Municipios sin planeamiento: -No urbanizable (de protección y de preservación) -Urbano (consolidado y no consolidado)
PAÍS VASCO	-No urbanizable -Urbanizable -Urbano

BIBLIOGRAFÍA

- AARON, H. y GALPER, H., *Assessing Tax Reform*, Brookings Institution, Washington D.C., 1985.
- AGUALLO AVILÉS, A., *Tasas y precios públicos*, Lex Nova, Valladolid, 2002, pp.354 y 368.
- AGULLÓ AGÜERO, A., "Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario", *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm.36, octubre-diciembre 1982, pp.555 y 560.
- AGULLÓ AGÜERO, A., "El Impuesto sobre Sociedades ante el Derecho Comunitario", *Impuestos*, núm. 10, 1986.
- ALBADALEJO, M., *Derecho Civil I*, Vol I, p.28; y III, Vol.II, pp.218 y ss, Bosch, Barcelona, 1996
- ALBADALEJO GARCÍA, M., "El derecho de sobreelevación del artículo 16.2 del Reglamento Hipotecario", *Anales de la Real Academia de jurisprudencia y legislación*, núm.30, 2000, pp.57 a 78.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., "La prueba en el Ordenamiento tributario español" , *Revista Tapia*, núm.74 enero-febrero 1994, p.10.
- ALESINA, A. y PEROTTI, R., *The Political Economy of Budget Deficits*, Departamento de Asuntos Fiscales del FMI, 1994, traducido al español y editado on-line por la *Revista Internacional de Presupuestos Públicos*.
<http://www.asip.org.ar/es/content/la-econom%C3%AD-pol%C3%ADtica-de-los-d%C3%A9ficit-de-presupuesto>
- ALFARO AGUILA-REAL , J., "De leyes perversas y Legisladores bondadosos", *El Notario del siglo XXI*, núm.51, septiembre-octubre 2013, <http://www.elnotario.es/index.php/hemeroteca/revista-51/opinion/opinion/ley-de-apoyo-a-los-emprendedores/3515-de-leyes-perversas-y-Legisladores-bondadosos>; y "Mas bazofia al BOE: la Ley de emprendedores", en <http://derechomercantilesmana.blogspot.com.es/2013/05/mas-bazofia-al-boe-la-ley-de.html>.
- ALONSO GONZÁLEZ, L.M. "Los tributos en la financiación de las Comunidades Autónomas. Una perspectiva dinámica", *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núm.2, 2004, pp.267 y 268.
- ALONSO PÉREZ, M.T., *La construcción en finca ajena. Estudio del derecho de superficie y de los derechos de sobre y de subedificación*, Centro de Estudios Registrales, Madrid, 2000, pp.59 y ss, 103 y 104.
- ALLIX, E., *Science des Finances et Legislation financière française*, A.Rousseau, París, 1931, p.787.
- ÁLVAREZ CAPEROCHIPI, J.A., *Derecho inmobiliario registral*, Comares, Pamplona, 2010 p.27.
- ALVAREZ CONDE, E., y TUR AUSINA, R., *Derecho constitucional*, Tecnos, Madrid, 2014, pp.137, 142 a 145.
- ÁLVAREZ DE TOLEDO, F., *Medios propuestos a S.M. tocante al socorro y desempeño del Reino*, Madrid, 1602, folios 1 y 7 vuelto.
- AMATUCCI, A., "La aplicación analógica de la norma de Derecho financiero", *Hacienda Pública Española*, núm.86, 1984, p.307.
- ANDREWS, W., "A Consumption-Type or Cash Flow Personal Income Tax", *Harvard Law Review*, nº 87, 1987, pp.1113-1188

- ARIAS VELASCO, J., *Procedimientos Tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1991, p.82.
- ARIÑO ORTIZ, G., "Constitución, modelo económico y nacionalizaciones", *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*, núm.9, febrero-marzo 1983, p.30.
- ARRIBAS LEON, M., *Derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles: aspectos fiscales. Novedades en la tributación de la "multipropiedad"*, Comares-IEF, Granada, 2000, pp.19 y 54.
- AUKEN, M., "Informe sobre el impacto de la urbanización extensiva en España en los derechos individuales de los ciudadanos europeos, el medio ambiente y la aplicación del Derecho Comunitario", Parlamento Europeo, de 20 de febrero de 2009 (PE 416.354v02-00).
- BÁEZ MORENO, A., "El impuesto sobre el Valor Añadido y el proceso urbanizador: análisis de dos cuestiones paradigmáticas." *Quincena Fiscal Aranzadi* núm. 6/2009. Aranzadi, Pamplona, 2009, Referencia BD Aranzadi: BIB 2009\238.
- BALAGUER CALLEJÓN, F., "La integración del derecho autonómico y la aplicación supletoria del derecho estatal", *Revista de Administración Pública*, núm.124, 1991, pp.95 a 147.
- BANACLOCHE PALAO, C., "Algunas notas sobre la renuncia a las exenciones en el IVA" , *Crónica Tributaria* , Nº 111, 2004 , pp. 27 a 40.
- BANACLOCHE PÉREZ, J., *El IVA beligerante (Un estudio sobre la pretendida neutralidad del IVA)*, Editoriales de Derecho Reunidas , Madrid, 1987, p.97.
- BAÑO LEÓN, J.M., *Derecho Urbanístico Común*, Iustel, 2009, pp.219 y 244
- BARNES VÁZQUEZ, J., *Distribución de competencias en materia de urbanismo*, Bosch, Barcelona, 2002, pp.11, 20, 21, 31, 53,109, 111 a 114, 124 a 129 y 131.
- BARQUERO ESTEVAN, J.M., "El IVA y el ITPAJD en el proceso de la compensación urbanística", *Revista de Derecho Urbanístico y medio ambiente*, nº 177, 2000, p.155.
- BASSOLS COMA, M., "El derecho urbanístico español y el derecho de la Unión Europea", *Revista de Derecho Urbanístico y medio ambiente*, nº 285, 2013, pp.13 a 35.
- BASSOLS COMA, M., *Constitución y sistema económico*, Tecnos, Madrid, 1985, p.171.
- BAS SORIA, J., "El concepto de empresario en el IVA: urbanizadores de terrenos, comunidades de bienes y ayuntamientos", *Revista tributaria Oficinas Liquidadoras*, Nº 11, 2008 , pp. 13 a 24.
- BATTIS, U., "Influencia del derecho Comunitario europeo sobre el Derecho urbanístico de los estados miembros: ¿una competencia de la Unión Europea en materia de Ordenación del Territorio?", *Revista de derecho urbanístico y medio ambiente*, núm.206, 2003, pp.135 a 145.
- BEIRAS CAL, A., "Sociedades inactivas: ¿no sujetas al IVA?" , *Actualidad Jurídica Aranzadi* núm. 698/2006, Aranzadi, Pamplona, 2006, Referencia BD Aranzadi: BIB 2006\38.
- BELL, K.C., "Land Administration and Management: the need for innovative approaches to Land Policy and Tenure Security", Expert Group Meeting on Secure Tenure: new legal frameworks and tools in Asia and Pacific, Bangkok, diciembre 2005.
<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.492.3499&rep=rep1&type=pdf>
- BELTRÁN I BERNABÉ, en "La corresponsabilidad fiscal y los tributos cedidos", *Revista Hacienda Pública Autonómica*, núm. 3, 1992, pp.175 y 176

BERCOVITZ RODRIGUEZ CANO, R., "Competencias del Estado y de las Comunidades Autónomas en materia de legislación civil", *Constitución y Derecho Público, Estudios en Homenaje a Santiago Varela*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1995, pp. 17 y ss.

BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario*, Traducción, Estudio preliminar y Notas de VICENTE-ARCHE, F., Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, vol.I, p.327.

BLASCO ESTEVE, A., "Sobre el concepto de competencias exclusivas", *Revista española de Derecho Administrativo*, Civitas, núm.29, 1981, pp.307 a 317.

BOLLO AROCENA, M.C. *La repercusión en el Derecho Tributario español: consideraciones*, IEF, Madrid, 1983, pp.1 y ss.

BORRERO MORO, C.J., *El reparto de la materia imponible entre la Hacienda Autonómica y Local*, Tirant Lo Blanch, Valencia 2009.

BOSCH CHOLBI, J.L., y URIOL EGIDO, C., "El expediente administrativo y la carga de la prueba en el ámbito tributario", *Tribuna Fiscal*, núm.261, 2012, pp. 72 a 80

BOULAIS, C., "Breve presentación del sistema tributario francés", Archivo .pdf para la presentación de la ponencia en la Visita de estudio sobre «La tributación del patrimonio» Paris del 24 al 27 de septiembre de 2007. EUROPEAID. Oficina de Cooperación de la UE . Sector fiscalidad.
http://www.eurosocialfiscal.org/uploads/documentos/20071114_111125_El_sistema_tributario_frances.pdf

BRADFORD, D., *Taxation, Wealth, and Saving*, MIT Press Cambridge, 2000.

BROWN, H.G., "The Incidence of a General Output or a General Sales Tax", *Journal of Political Economy*, nº 47 (April, 1939), pp. 254 a 262.

BRYNS, B., MATTHEWS, S., OWENS, J., "Tax Reform Trends in OECD Countries", *OECD Taxation Working Papers*, No. 1, OECD Publishing, 2011, pp.8, 11, 15 y 16
<http://dx.doi.org/10.1787/5kg3h0xxmz8t-en>

CALLE SAIZ, R., "La Hacienda Pública en España. El pensamiento financiero español durante la época mercantilista: Alvarez de Toledo y Sancho de Moncada", *Revista de Economía Política*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, núm.71, mayo-agosto 1975, p.9.

CALVO ORTEGA, R., "La interpretación de las exenciones tributarias", *Hacienda Pública Española*, núm.13, 1971, pp.115 y 118.

CALVO ORTEGA, R., *La reforma de las Haciendas locales*, Lex Nova, Valladolid, 1991. p.37.

CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero: I.Derecho Tributario. Parte general*, Thomson Civitas, Cizur Menor (Navarra) 2009, pp.64, 65, 75 y 245.

CALVO ORTEGA, R., "La financiación posible de las CCAA en torno al nuevo modelo", *Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 2002, p. 27.

CALVO ORTEGA, R., "El proyecto de Ley General Tributaria: aportaciones y aspectos críticos", *Nueva Fiscalidad*, núm.8, 2003, p.16.

CALVO VÉRGEZ, J., "Las operaciones inmobiliarias en el IVA: problemática en torno a los distintos supuestos de exención y a la renuncia a ésta. Algunas consideraciones", *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, núm.14, 2004 , pp. 39 a 74 .

CALVO VÉRGEZ, J., “En torno a los requisitos formales que han de ser observados para la renuncia a la exención del IVA en las operaciones inmobiliarias: Estado actual de la cuestión a la luz de la evolución de la doctrina jurisprudencial”, *Boletín Informativo Tributario Oficinas Liquidadoras, Registradores de España*, núm.182, abril 2015, pp.4 a 26.

CALVO VÉRGEZ, J., “Las exenciones subjetivas en el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados”, *Boletín Informativo Tributario Oficinas Liquidadoras, Registradores de España*, núm. 40, 2013, pp. 4 a 13.

CAMACHO RUBIO, J., “ Tratamiento tributario de las adjudicaciones mediante subasta judicial de bienes pertenecientes a un patrimonio empresarial : relaciones entre el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”, *Revista General de Derecho*, núm. 56, 2000, pp.1851 a 1856.

CAMBÓ, F., *De Economía*, monográfico IV, pp.115 y 116.

CANGA ARGÜELLES,J., *Diccionario de Hacienda con aplicación a España*, Marcelino Calero y Portocarrero, Madrid, 1833, Volumen I, folio 52, 53 y 54.

CARANDE, R., *Carlos V y sus banqueros. La Hacienda Real de Castilla*, Sociedad de Estudios y Publicaciones, Madrid, 1959, pp.230 y ss.

CARBAJO VASCO, D., “La armonización fiscal comunitaria. Síntesis de los últimos trabajos en la materia”, *Noticias de la Unión Europea*, núm.302, 2010, p.51.

CARIDAD Y OCERÍN, J.M., NÚÑEZ TABALES, J.M. y CEULAR VILLAMANDOS, N., “Metodología de precios hedónicos vs. Redes Neuronales Artificiales como alternativas a la valoración de inmuebles. Un caso real” , *Revista Catastro*, núm.62, abril 2008.

CASADO ALONSO, H., MARTINEZ MORO, *La renta feudal en la Castilla del siglo XV. Consideraciones metodológicas y otras*, Valladolid , 1977, pp. 26 y 27.

CASADO OLLERO, G., *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas (una aproximación a las funciones del tributo regional)*, Universidad de Granada, 1981, p.96.

CASADO OLLERO, G., “Los fines no fiscales de los tributos”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº213, 1991, p.543.

CASSANA MERINO,F., y MORIES JIMENES, M.T., *Aspectos tributarios de la multipropiedad*, Marcial Pons, Madrid, 1997, p.23.

CASTAN TOBEÑAS,J., *Derecho Civil español, común y foral*, Tomo II, vol.1, Reus, Madrid, 1984, pp.55 a 79.

CAZORLA PRIETO, L.M., *Temas de derecho constitucional y derecho administrativo*, Marcial Pons, 1988, pp. 51 a 55 y 1001.

CAZORLA PRIETO, L.M., *Derecho Financiero y Tributario, Parte general*, 10º Edición, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2009, pp.67, 112, 119-120 y 300.

CHECA GONZALEZ, C., “El Impuesto sobre Tierras infrutilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza”, *Impuestos*, núm. 6, 1987, pp.119 a 121.

CHECA GONZÁLEZ, C., *Hecho Imponible y Sujetos Pasivos (Análisis jurisprudencial)*, Lex Nova, Valladolid, 1999, p.217.

CHECA GONZALÉZ, C., *Propuestas para un nuevo modelo de financiación de las comunidades autónomas de régimen común en materia de impuestos propios y cedidos*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2008, pp. 17 a 22 y 103.

CHECA GONZALEZ, C., *Concepto de Empresario o Profesional y de Actividad Económica a efectos del IVA*, Aranzadi, Cízur Menor (Navarra), 2010, pp.20, 21, 35 a 38 y 48 a 52.

CHECA GONZALEZ, C., “La crisis del principio de reserva de ley en materia tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 145, 2010, pp.7 a 40.

CHICO DE LA CÁMARA, P., “Las contribuciones especiales a la luz de los principios constitucionales”, *Quincena Fiscal*, núm.2, 2004, pp.39 a 47

COLLADO YURRITA, M.A., en “Tasas y precios en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales”, *Impuestos*, 1989, Vol.I, p. 46.

COLLADO YURRITA, M.A., LUCHENA MOZO, G.M., *Caps. IX y X: EL IVA, en Manual General de Derecho Financiero. Tomo Tercero: Sistema Tributario Estatal*, coordinado por Javier Lasarte, Editorial Comares, Granada 1996, pp.227 a 232 y 252.

COLOMER FERRANDIZ, C., CARRASQUER CLARI, M.L., *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Fundación Universitaria CEU San Pablo, Valencia, 1997, pp.32 y 37.

CORDERO GONZÁLEZ, E.M. y MENÉNDEZ GARCÍA, G., “La delegación de competencias de aplicación y revisión de los tributos cedidos en el nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas”(I y II), *Quincena Fiscal*, 2011, núm.13, pp.27 a 58; y núm. 14, pp. 37 a 65.

CORTÉS DOMINGUEZ, M., *Ordenamiento Tributario Español*, Civitas, Madrid, 1985, Tomo I, pp.219, 287, 326 y 329.

COSCUELLA MONTANER, L., *Manual de derecho administrativo*, Thomson Civitas, Cizur Menor, 2006, Tomo I, pp.60 y 61.

DE CASTRO Y BRAVO, F., *Derecho Civil de España, Tomo I*, Civitas , Pamplona, 1949, pp. 473, 474, 544 y 550.

DE CASTRO Y BRAVO, F., *El negocio jurídico*, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, Madrid, 1967, pp.334, 335, 338, 350, 371, 375 y 449 y ss.

DE ESTEBAN, J., y LÓPEZ GUERRA, L., *El régimen constitucional español*, Labor, Barcelona, 1980, Tomo I, pp.337, 338 y 339.

DE JOVELLANOS, G.M., *Informe de la Sociedad Económica de esta Corte al Real y Supremo Consejo de Castilla en el expediente de Ley Agraria*, Imprenta Sancha, Madrid, 1795, p.103

DE JUAN ASENJO, O., *La Constitución económica española*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1984, pp.92, 98, 99, 163, 195 a 197, 199, y 200 a 202.

DE JUAN CASADEVALL, J., *El principio de no discriminación fiscal como instrumento de armonización negativa*, Aranzadi, Pamplona, 2010, p.48.

DE LA CUADRA SALCEDO, T., *Comentarios a la Constitución Española de 1978, Tomo X: artículos 128 a 142*, Edersa, Madrid, 1998, pp.54 y 55

DE LA CUESTA RUTE, J.M., “Reflexiones en torno al leasing”, *Revista de Derecho Mercantil*, Madrid, 1970, n.º 118, pp. 533 a 619.

DE LA CUESTA RUTE, J.M., El contrato de Leasing o arrendamiento financiero: 40 años después, Depósito UCM, Madrid, 10 de diciembre de 2010, pp. 10, 11, 12 y 14.
<http://eprints.ucm.es/11691/>

DE LA IGLESIA MONJE, M.I., *El derecho de superficie. Aspectos civiles y registrales*, Centro de Estudios Registrales, Madrid, 1996, pp.42 y ss.

DE LA IGLESIA MONJE, M.I., “A vueltas con el derecho de superficie, el derecho de elevación, el Reglamento Hipotecario y la Sentencia de 31 de enero de 2001, de la Sala de Contencioso-Administrativa del Tribunal Supremo”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, sept-oct 2001, pp. 1848 y ss.

DELGADO GONZALEZ, A.F., “Los problemas de legalidad de una norma excesiva. El artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores”, *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2011, pp.51 a 67.

DE LOS MOZOS, J.L., *El derecho de superficie en general y en relación con la planificación urbana*, Ministerio de la Vivienda, Secretaría General Técnica, Madrid, 1974, pp. 152 y ss.

DE MARIANA, J., *Historia de rebus Hispaniae*, Benito Monfort, Valencia, 1783, Apéndice 1, folio XXVII, libro 29

DE MOXÓ Y ORTÍZ DE VILLAJOS, S., *Estudios sobre la alcabala en los Consejos Reales*, Madrid, 1963, pp 39 y ss.

DEININGER,K., “Land Policies for growth and poverty reduction”, *World Bank Report*, Oxford University Press, Oxford, 2003, p.73.

DE SALAS MURILLO, S., “El derecho de superficie en la Ley del Suelo de 2007: una aproximación inicial”, en *El nuevo régimen del suelo*, Gobierno de Aragón, Departamento de Presidencia, Zaragoza, 2007, p.334.

DE SANTILLÁN, R., *Memoria histórica de las reformas hechas en el sistema general de impuestos de España*, Imprenta A.Pérez Dubrull, Madrid, 1888, p.161

DIEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L., *Fundamentos de Derecho civil patrimonial*, Civitas, Madrid, 2012, Vol. I, pp.361 y ss.

DÍEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L., GULLÓN BALLESTEROS, A., *Sistema de Derecho Civil*, Tecnos, Madrid, 2012, Vol.I, pp.187 a 189; Vol.III (Tomo I), pp. 36, 37 y 38; Vol.III (Tomo 2), pp. 38, 39, 40, 68, 69, 70, 71, 127 y 128.

DOCAVO, L., “Comentario a la Sentencia del Tribunal de las Comunidades Europeas de 8 de julio de 1986”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 194, 1988, p. 550.

DOMENECH VILARIÑO, R., “¿Cómo abordar la consolidación fiscal en España?”, *Estudios BBVA*.
<http://www.actibva.com/magazine/estudios-bbva/como-abordar-la-consolidacion-fiscal-en-espana>

DOMENECH VILARIÑO, R., “La reforma fiscal que necesita España”, *El Mundo*, 26/03/2014
https://www.bbvaesearch.com/wp-content/uploads/migrados/140326_EIMundo_RD_tcm346-435716.pdf

DOMINGUEZ ORTIZ, A., *Política y Hacienda de Felipe IV, Derecho Financiero*, Madrid, 1960, pp.196 y ss.

DUE, J.F., *Sales Taxation*. Routledge and Kegan, London, 1957, pp.46 a 51, 169 y ss.,378 y 379

DUE, J.F., "Canada's experience with the Manufacturers Sales Tax", *Journal of Business of the University of Chicago*, nº 23, 1954, pp.243 y 244.

DUE, J.F., *The General Manufacturer Sales Tax in Canadá*, Canadian Tax Foundation, Toronto, 1951

DUE, J.F., "Tax Incidence, Indirect Taxes, and Transfers—A Comment." *National Tax Journal*, Nº 39, December, Oxford, 1986, pp. 539 y 540.

DUQUE DOMÍNGUEZ, J., "Constitución económica y derecho mercantil", ponencia en las Jornadas sobre la reforma de la legislación mercantil, Civitas, Fundación Universidad-Empresa, Madrid, 1979, pp. 63 y ss

EBRILL, L.P., KEEN, M., BODIN, J.P. Y SUMMERS, V.P., *The modern VAT*, FMI, Washington DC, 2001, pp.54 a 56, 66,69, 82 y 135.

EGUSKIZA BALMASEDA, M.A., "La aplicación del derecho de superficie de los artículos 40 y 41 del Real decreto legislativo 2/2008, de 20 de junio: situación de Navarra", *Revista jurídica de Navarra*, enero-junio 2008, nº 45, pp.11 a 43.

EINAUDI, L., "Un precedente della Tassa Scambi od imposta sull'entrate; l'alcavala Spanuola", *Rivista di Storia Economica*, vol V, 1940, pp. 22 y 51.

EMRAN, M.S., STIGLITZ, J.E., "On Selective Indirect Tax Reform in Developing Countries", *Journal of Public Economics*, Elsevier, nº 89, abril 2005, pp.599 a 623

ESCRIBANO LÓPEZ, F., *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Civitas, Madrid, 1988, p. 327

ESEVERRI MARTÍNEZ, E.M, *Derecho Tributario: Parte General*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2006, p. 29.

ESEVERRI MARTINEZ, E., y LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Temas prácticos de Derecho Financiero*, Aranzadi, Pamplona, 1999, p.163.

ESPÍLEZ MURCIANO, M.A., "El derecho se superficie y el titular catastral", *Catastro*, octubre 2009, pp.25 a 36.

ESTÉVEZ GOYTRE, R., *Manual de Derecho Urbanístico*, Comares, Granada, 2010, pp.327 y ss.

FALCÓN Y TELLA, R., "La habilitación a las leyes de presupuestos para modificar tributos", *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 33, 1982, pp. 48 y ss.

FALCÓN Y TELLA, R., "La finalidad financiera en la gestión del patrimonio", *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 35, 1982, pp. 381 a 383

FALCÓN Y TELLA, R., "El Decreto-ley en materia tributaria", *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 10, enero-abril 1984, p.206.

FALCÓN Y TELLA, R., *La compensación financiera interterritorial*, Publicaciones del Congreso de los Diputados, Madrid, 1986, p.117.

FALCÓN Y TELLA, R., "Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho Tributario", *Revista Crónica Tributaria*, núm.61, 1992, p.28 y 29.

FALCON Y TELLA, R., "La compatibilidad del IVA con transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados", *Impuestos*, nº 14, julio 1993, p.69 y 70.

FALCON Y TELLA, R., "El extravagante ejercicio de las competencias autonómicas en relación con los tipos de Actos Jurídicos Documentados", *Quincena Fiscal*, núm. 2, 2002, p.6.

FALCON Y TELLA, R., "Dos consecuencias del principio de interdicción constitucional de la compensación financiera silenciosa u oculta (Stille Finanzausgleich) en el ITPAJD: las concesiones y los tipos incrementados de AJD en caso de renuncia a la exención del IVA.", *Quincena Fiscal*, núm.7, 2007, pp.5 a 8.

FALCON Y TELLA, R., "El cambio de titularidad en la actividad empresarial entre cónyuges en régimen de gananciales: Res. DGT 3 marzo 2009 (JUR 2009, 183052)", *Quincena fiscal*, núm.12, 2009, pp.7 a 11

FALCÓN y TELLA, R., "La dudosa compatibilidad con el ordenamiento comunitario de la aplicación de la Modalidad de Transmisión Patrimonial Onerosa en los supuestos del art. 108 de la LMV (ATS 24 septiembre 2009) y de transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial", *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2010, pp.7 a 11.

FALCÓN y TELLA, R., "El requisito de que el objeto social exclusivo sea la construcción o la promoción inmobiliaria, a efectos del art. 108.2 LMV", *Quincena fiscal*, núm.15-16, 2015, p. 13.

FELD, A., Living with the Flat Tax, *National Tax Journal*, nº 48, 1995, pp.603 a 618

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., *Manual de Derecho Urbanístico*, La Ley, Madrid, 2008, pp.22, 27, 28, 33 a 42.

FERNÁNDEZ DEL POZO, L., *El Registro de Bienes Muebles*, 2005, Marcial Pons, Madrid, 2005, pp.52 y 53.

FERNÁNDEZ MIRANDA, T., *El hombre y la sociedad*, Editorial Doncel, Madrid, 1966, pp.180 y 181.

FERNÁNDEZ SEGADO, F., "El diseño constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos", *Revista Vasca de Administración Pública*, núm.47, 1997, pp.98 y 99.

FERNÁNDEZ TORRES, J.R. "Sobre la consideración de las compraventas de terrenos como ayudas de Estado incompatibles con el Mercado común" *Revista Urbanismo y Edificación*, núm.11, año 2005, p.105.

FERRERES COMELLA, V., "¿Realmente hay que reformar la Constitución Española para adecuarla a la cláusula de primacía de la Constitución Europea?", *Actualidad jurídica*, Aranzadi, núm.645, 2004, pp.2 a 6.

FILIPPI, P., "Fine di culto o di religione de enti eclesistico: aspetti fiscali", *Diritto e pratica tributaria*, CEDAM Editore, Milano, 1972, parte I, p.423.

FONT GALÁN, J.I., "Notas sobre el modelo económico de Constitución Española de 1978", *Revista de Derecho Mercantil*, núm.152, abril-junio 1979, p.212.

FONT GALÁN, J.I., *Constitución económica y derecho de la competencia*, Tecnos, Madrid, 1987, pp. 136, 137 y 139.

FORQUET ALMELA, H., "El nuevo modelo urbanístico de la Comunitat Valenciana: la LOTUP", *Práctica Urbanística*, núm.131, 2014, pp.80 a 90.

FRIEDMAN, M. y R.D., *La tiranía del Status Quo*, Ariel, Barcelona, 1984, pp. 54 y 55, 60, 195 y 196.

FUENTES CASTRO, H.J. y ZAMUDIO CARRILLO, A., "IVA: ¿Qué sucede si los bienes y servicios a tasa cero se cambian a exentos", *Análisis Económico*, Núm. 61, vol. XXVI, Primer cuatrimestre de 2011, Mexico D.F., pp.199 a 210

FUENTES QUINTANA, E.: Diario de Sesiones del Senado, «Comisión de Constitución», núm. 45, sesión núm. 7, 29 de agosto de 1978, p. 1988.

FUENTES QUINTANA, E., *Las reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, Editorial Crítica, Madrid 1990, pp. 9,13, 14, 113, 129, 142, 143, 144, 149, 252 a 259 y 270.

FUENTES QUINTANA, E., *Hacienda Pública. Principios y estructura de la imposición*, Editado por Autor, Madrid, 1990, pp.29 y ss .

FUENTES QUINTANA, E., “Los principios del reparto de la carga tributaria en España”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, número 41, marzo 1961, pp.161 a 298.

FUENTES QUINTANA, E., “La Economía española ante 1956”, *Arriba*, 1 de abril de 1956, p.44.

FUMAGALLI MERAVIGLIA, M., *La giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo e della Corte di giustizia delle Comunita' europee, 1999-2006*, Giuffrè Editore, Milano, Volumen III, pp.211 a 213

GALE, W., HOUSER, S. y SCHLOZ, J.K., *Distributional Effects of Fundamental Tax Reform*, H. Aaron y W. Gale, Brookings Institution, Washington D.C.

GALLEGO MORA-ESPARZA, J., “La inteligencia artificial aplicada a la valoración de inmuebles. Un ejemplo para valorar Madrid”, *Revista Catastro*, núm. 50, abril 2004.

GAMERO CASADO, E., *La intervención de empresas. Régimen jurídico-administrativo*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pp.125,143, 144, 145, 149 y 150.

GAMERO CASADO, E., y FERNANDEZ RAMOS, S., *Manual Básico de Derecho Administrativo*, Tecnos, Madrid, 2009, p.69.

GARCÍA ÁLVAREZ, G., *La ruina en el Derecho urbanístico. Crisis y evolución del modelo tradicional*, Aranzadi,Cízur Menor, 2007, p.21.

GARCÍA AÑOVEROS, J., *Manual del sistema tributario español*, Civitas, Madrid, 2000, p.51.

GARCÍA DE ENTERRÍA,E., La Ley del suelo y el futuro del urbanismo, *Anuario de derecho civil*, Vol. 11, núm. 2, 1958, pp.485 a 510.

GARCIA DE ENTERRÍA, E., La interdicción de la arbitrariedad en la potestad reglamentaria”, *Revista Administración Pública*, núm.30, 1959, pp.131 y ss.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y PAREJO ALFONSO, L., *Lecciones de Derecho Urbanístico*, Civitas, 1981, pp.52, 65, 66, 469, 470 y 495.

GARCIA DE ENTERRÍA, E., *Reflexiones sobre la ley y los principios generales del derecho*, Civitas, Madrid, 1984, pp.30 a 32, y 59 a 64.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Aranzadi, Cízur Menor, 2013, Vol. I, pp.168, 559 y 560; y Vol.II, pp. 221, 222, 513 a 519.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E., “El Derecho urbanístico español al comenzar el siglo XXI”, en *La carestía del suelo: causas y soluciones*, La Ley y Fundación Estudios Inmobiliarios, Madrid, 2000, p.57.

GARCÍA GARRIDO, M.J., *Derecho privado romano*, Ediciones Académicas, Madrid, 2008, pp.370 y 371

GARCÍA GIL, J.L., F.J. y GARCÍA GIL F.J., *Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. DIJUSA, Madrid, 2008, pp.49 a 56.

GARCÍA MEDINA, J., *Hipoteca del aprovechamiento urbanístico*, La Ley, Madrid, 2008, pp.40, y 42 a 45.

GARCÍA- MONCÓ, A., “El nuevo modelo de financiación autonómica: lecciones de una reforma”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 6, 2006, pp.113 y 115.

GARCÍA MORENO, V.A., “La adecuación de la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados a la Sexta Directiva: su compatibilidad con el IVA en la compra de inmuebles”, *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, núm.220, 2009, págs. 133.

GARCIA NOVOA, C., *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid 2000, pp.39, 78-79, 103, 106-107, 113, y 123 a 125.

GARCIA NOVOA, C., *Aplicación de los tributos y seguridad jurídica*, en *La justicia en el diseño y aplicación de los tributos*, L Semana de Estudios de Derecho Financiero, IEF, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid 2006, p.237 y 258.

GARCIA NOVOA, C., “De nuevo sobre el artículo 108 de la Ley de Mercado de Valores. Su aplicación a actos gravados por operaciones societarias”, *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2009, pp.49 a 58.

GARCÍA PELAYO, M., “Consideraciones sobre las cláusulas económicas de la Constitución”, en *Estudios sobre la Constitución Española de 1978*, Libros Pórtico, Facultad de Derecho de la Universidad de Zaragoza, Zaragoza, 1979, p.39.

GARCÍA PELAYO, M., *Las transformaciones del Estado contemporáneo*, Alianza Universidad, Madrid, 1977, p.35.

GARCÍA PRATS, F., “Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (II)”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Vol.51, num.260, 2001, pp. 519 a 571.

GARRIDO FALLA, F., [et al.], *Comentarios a la Constitución*, Madrid, Civitas, 2001, pp.167, 173, 178, 717 a 738, 781 a 783, 789, 831, 833, 839, 841 a 844, 2164, 2174, 2177, 2203, 2213, 2215, 2396 y 2397, 2626, 2627 y 2635.

GARRIDO FALLA, F., PALOMAR OLMEDA, A., y LOSADA GONZÁLEZ, H., *Tratado de Derecho Administrativo*, Tecnos, Madrid, 2006, vol.II, pp.334 y ss y 417.

GARRIGUES WALKER, A., PRATS PONS, A., *La represión del fraude fiscal*, Asociación para el Progreso de la Dirección, 1967, p. 9.

GASCÓN CATALÁN, J., *Diagnóstico y propuestas para una reforma fiscal*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2013, pp.15, 16, 42, 48, 49, 56 a 63, 98, 106 y 107, 118, 215, 222, 223, 227 y 228

GASCÓN CATALÁN, J., “Propuesta para la reforma del sistema tributario”, *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, nº 271, 2014, pp. 72 a 80.

GÉNOVA GALVÁN, A., *La estimación indirecta*, Tecnos, Madrid, 1985, p.54.

GOMA LANZÓN, F., El Emprendedor de Responsabilidad Limitada, un ejemplo más de “derecho inútil”, en <http://hayderecho.com/2013/10/09/el-emprendedor-de-responsabilidad-limitada-un-ejemplo-mas-de-derecho-inutil/>

GÓMEZ GÁLLIGO, F.J., *El Registro de Bienes Muebles*, Anales de la Cátedra Bienvenido Oliver de Derecho Registral, Córdoba, 2010, Tomo I, pp.191 a 212.

GÓMEZ MATOS, M., *El Registro de Bienes Muebles*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2005, pp.91, 183, 184 y 293.

- GONZÁLEZ PÉREZ, J., *Comentarios a la Ley del Suelo, Ley 8/2007, de 28 de mayo*, "Artículo 35", vol. II, Thomson-Civitas, Pamplona, 2007, p. 1355.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., *Los sujetos pasivos del IVA*, IEF, Madrid, 1976, p. 173.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., "Los beneficios fiscales y su consideración jurídica de gastos públicos", *Presupuesto y Gasto Público*, núm 5, 1980, p. 68.
- GONZÁLEZ SEIJÓ, J.M., "La prueba y sus particularidades en el ámbito tributario", *Revista Gaceta Fiscal* nº 100, 1992, p. 168 a 172.
- GOODE, R., *Should Reformers Aim at an Improved Income Tax or at an Expenditure Tax?*, J. Head y R. Krever, Australian Tax Foundation, Sydney, 1997.
- GRABOWER, R., *Die Geschichte der Umsatzsteuern un ihre gegenwärtige Gestaltung mi Inland und in Ausland*, Ed. Heymann, Berlin, 1925, pp 147 a 162 y 275 a 280
- GRAVELLE, J., Income, Consumption, and Wage Taxation in a Life Cycle Model: Separating Efficiency from Redistribution, *American Economic Review*, nº 81, pp. 985 a 995.
- GUILARTE ZAPATERO, V., *El derecho de superficie*, Aranzadi, Pamplona, 1996, págs. 38 y ss.
- GUTIERREZ, M., "La ficción en el Ordenamiento tributario y su limitación constitucional", *Revista española de derecho financiero*, nº 114, 2002, pp. 229 a 243.
- HALL, R. y RABUSHKA, A., *Low Tax, Simple Tax, Flat Tax*, McGraw Hill, New York, 1983.
- HALL, R. y RABUSHKA, A., *The Flat Tax*, Stanford: Hoover Institution Press, 1995.
- HERRERA MOLINA, P.M., *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990, pp. 36, 37, 40, 41, 59, 60, 61, 63, 73, 88, 95, 122, 136 y 137.
- HERRERA MOLINA, P.M., "El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas frente al Derecho Comunitario y el principio de capacidad económica. Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997", *Impuestos*, Vol. I, 1998, pp. 285 a 382.
- HERRERA MOLINA, P.M., GARCIA, MARTÍNEZ, A., "Europa: el derecho comunitario como límite a la cesión del IVA a las Comunidades Autónomas", *Revista valenciana de economía y hacienda*, núm. 2, 2001, pp. 167 a 196.
- HERRERA MOLINA, P.M., "La irrelevancia jurídica del "Concepto constitucional de tributo", *Quincena Fiscal*, núm. 21-22, 2003, pp. 38 a 45
- IPSEN, H.P., *Europäisches Gemeinschaftsrecht*, Mohr Siebeck, Tübingen, 1972, p. 62.
- JAUMANDREU PATXOT, A.: "La constitución el derecho de superficie y el Impuesto sobre el Valor Añadido", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núms. 7-8, 2005, p. 3.
- JIMÉNEZ AMBEL, F., "El alcance confiscatorio como límite del sistema tributario español", *Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 7, 1989, p. 210.
- JIMÉNEZ COMPAIRED, I., "Corporaciones Locales e Impuesto sobre el Valor Añadido: algunas cuestiones novedosas", *Revista de Hacienda local*, Vol. 29, núm. 87, 1999, pp. 629 a 660.
- JIMÉNEZ COMPAIRED, I., "Aproximación a las modificaciones en la normativa del IVA derivadas de la transposición del llamado "paquete IVA" ", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 323, 2011, pp. 61 a 70.

JIMÉNEZ COMPAIRED, I., "Seguridad jurídica y retroactividad de las normas tributarias: una primera declaración de inconstitucionalidad", *Quincena fiscal*, núm.8, 1997, pp.9 a 18.

JIMÉNEZ COMPAIRED, I., "El IVA del sector público en la reforma de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre", *Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, núm.388, 2015, pp. 37 a 70.

JIMÉNEZ COMPAIRED, I., "El IVA de las operaciones efectuadas por las empresas públicas", *Revista española de derecho financiero*, núm.153, 2012, pp. 165 a 210.

JIMÉNEZ DE PARGA Y CABRERA, M., *Investidura como doctor honoris causa del Excmo. Sr. D. Manuel Jiménez de Parga y Cabrera*, Universidad Rey Don Juan Carlos, 2004.

JIMÉNEZ DE PARGA Y CABRERA, M., *Estado autonómico y lealtad constitucional*, Junta General del Principado de Asturias, 2003.

JOHNSON, H.G., *International Trade and Economic Growth : Studies in Pure Theory*, George Allen &Unwin Ltd, Crows Nest, Australia,1958.

JUAN LOZANO, A.M., *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, Marcial Pons, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1993, p.173.

KALDOR, N., *An Expenditure Tax*, The McMillan Company, New York, 1957

KALDOR, N., *Indian Tax Reform, Report of a Survey*, Ministry of Finance, Government of India, Dept.of Economic Affairs, India, 1956, p.10

KAY, M. y KING, M., *The British Tax System*, Oxford University Press, London, 1978.

KIMURA, T., "Un plan inexécute: la Taxe sur la Valeur Ajoutée an Japon", *Revue de Science Financière*, nº 48, 1956, pp.592 y ss.

LACRUZ BERDEJO, J.L., *Elementos de Derecho civil. III. Derechos Reales, Vol.II*, Dykinson, Madrid, 2012, p. 182 a 186.

LAGO MONTERO, J.M., *El poder tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Pamplona, 2000, pp.68, 81 y 187.

LAGUNA DE PAZ, J. C., *Las empresas públicas de promoción económica regional*, Montecorvo, Madrid, 1991, pp.24 y 146.

LAMPREAVE J.L., PEREZ, G., *Las pequeñas empresas en el proyectado IVA*, IEF, Madrid, 1982, p.73.

LANZIANO,W., *Teoría general de la exención tributaria*, Depalma, Buenos Aires, 1979, p.297.

LASARTE ÁLVAREZ, C., *Curso de Derecho Civil patrimonial*, Tecnos, Madrid, 2011, pp.279 a 283.

LATORRE HERNÁNDEZ, M., "El derecho de superficie en la Ley del suelo 8/2007. Aplicaciones prácticas en relación con la normativa urbanística valenciana", *Revista de Derecho Urbanístico y Medio Ambiente*, julio-agosto 2007, p.897.

LOPEZ MOLINO, A.M., *Régimen jurídico de la Prueba en la Aplicación de los Tributos*, Aranzadi, Pamplona 1998, pp.175, 305 y ss.

LÓPEZ TELLO, J., "La "cláusula antiabuso" del Anteproyecto de Nueva Ley General Tributaria", *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, número 5, 2003, pp.45 y ss
<http://www.uria.com/documentos/publicaciones/1053/documento/04Tello.pdf?id=2013>

LÓPEZ TELLO, J., "El conflicto en la aplicación de la norma tributaria», Boletín del ICAM, número 28, Febrero 2004, pp.53 y ss.

LÓPEZ Y LÓPEZ, A., *La disciplina constitucional de la propiedad privada*, Tecnos, Madrid, 1988, pp.53 y ss.

LOZANO SERRANO, C., *Exenciones y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1989, pp.15, 39 y ss., 48, 50, 51, 54, 87 y 99.

LOZANO SERRANO, "La concesión de exenciones de tributos municipales", *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm.44, 1984, p.545.

LOZANO SERRANO, C., "Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público", *Revista Española de Derecho Tributario*, núm.97, 1998, p.49.

MÁLVAREZ PASCUAL, L.A., "El inicio del plazo de prescripción en las transmisiones formalizadas en documento privado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales", *Estudios Financieros*, nº 277, 2006, pp.3 a 56.

MARQUÉS MARTÍN-SACRISTÁN, I., *Ponencia "Urbanismo: Conceptos y Valoraciones" en el Seminario de Urbanismo y Fiscalidad organizado por el IEF*, Valencia abril 2009.

MARTÍN DELGADO, J.M., "Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978", *Hacienda Pública Española*, núm.60, 1979, pp.64 a 70.

MARTÍNEZ LAGO, M.A., "Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 55, 1987, p. 422

MARTÍN MORENO, J.L., *Transmisiones inmobiliarias sujetas al impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas y fraude fiscal*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1999, pp.4, 21 y 22.

MARTÍN QUERALT, J., "La Institucionalización de la Hacienda pública en los Estatutos de Autonomía", *Hacienda Pública Española*, núm.59, 1979, p.130.

MARTÍN QUERALT, J. "La ordenación constitucional del Decreto-Ley en materia tributaria", Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, 1979, núm. 24, pp. 553 a 544.

MARTÍN QUERALT, J., "La Constitución Española y el Derecho Financiero", *Hacienda Pública Española*, núm.63, 1980, pp.99 y 117.

MARTÍN QUERALT, J., *Jurisprudencia financiera y tributaria del Tribunal Constitucional*, Madrid, Civitas, 1984, Vol.I, pp. 96 y 259.

MARTÍN QUERALT, J., "El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas: notas críticas", *Palau 14: Revista valenciana de hacienda publica*, núm.11, 1990, pp. 7 a 30.

MARTÍN QUERALT, J., "Los entes locales y sus problemas financieros", *Revista valenciana d'estudis autonòmics*, núm.15, 1996, pp.27 a 36.

MARTÍN QUERALT, J., "El diseño constitucional de la Hacienda de las Comunidades", *Revista española de derecho financiero*, Civitas, núm.100, 1998, pp.672 y 673.

MARTÍN QUERALT, J., "El papel del gobierno local en el marco del estado descentralizado. La aplicación efectiva del principio de subsidiariedad", *Informe Pi i Sunyer sobre el desarrollo autonómico y la incorporación de los principios de la Unión Europea*, 2003, pp. 107 y 134.

MARTÍN QUERALT, J., "Las exigencias probatorias y su alcance en el Derecho Tributario", *Tribuna Fiscal*, núm.178-179, 2005, pp. 4 a 7.

MARTÍN QUERALT, J., "La participación de Hacienda en los concursos: entre la reducción de privilegios y la exigencia de respeto al principio de la par condicio creditorum", *Tribuna Fiscal*, núm. 230, 2009, pp. 4 a 7.

MARTÍN QUERALT, J., "De Decretos-Leyes y otras nimiedades", *Tribuna Fiscal*, núm. 244, 2011, pp.4 a 7.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., POVEDA BLANCO, F., *Derecho tributario*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2013, pp. 114 , 442, 444 y 484.

MARTÍN-QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LOPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 2015, pp.37, 74, 81, 116, 121, 123, 127 a 134, 146, 176, 177, 178, 191, 197, 201, 202, 248 a 254, 372, 373, 389, 761 y 762.

MARTINEZ LAFUENTE, A., "El tipo cero y las exenciones tributarias", *Hacienda Pública Española*, núm. 84, 1983, p.74.

MARTINEZ LAFUENTE, A., "Exención tributaria y capacidad contributiva de las fundaciones", *Catastro*, núm. 51, 1984, p.101.

MARTINEZ LAFUENTE, A., *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1984, pp.49 a 57.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A., *Derecho Tributario. Estudios sobre la jurisprudencia tributaria*, Civitas, Madrid, 1985, pp.38 y 214.

MARTINEZ MORO, J., *La renta feudal en la Castilla del siglo XV. Consideraciones metodológicas y otras*, Valladolid , 1977, pp. 26 y 27.

MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, J.L., "Poderes de ordenación económica del Principado de Asturias", en *Estudios sobre el Proyecto de Estatuto de Autonomía para Asturias*, Caja de Ahorros de Asturias, Oviedo, 1982, p.95.

MARTÍNEZ VAL,J., "Comentario al artículo 38", en *Comentarios a las Leyes Políticas*, vol.I, Edersa, Madrid; 1983,pp.657 y 658.

MUT AGUILAR, I., UTANDE SAN JUAN J.M., "Autonomía y corresponsabilidad fiscal en el nuevo sistema de financiación autonómica", *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 62, 2011, pp. 67 a 83

MC LURE, C., "The 1986 Act: Tax Reform's Finest Hour or Death Throes of the Income Tax?", *National Tax Journal*, núm. 41, 1988, pp. 303 a 315.

MC LURE, C., y ZODROW, G., "Implementing Consumption Taxes in Developing Countries", *Tax Law Review*, núm. 46, 1991, pp. 405 a 487.

MC LURE, C. y ZODROW, G., *Frontiers of Tax Reform*, M. Boskin,Stanford, 1996.

MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J., *Los impuestos indirectos sobre el tráfico jurídico (IVA, ITP, OS Y AJD)*, Jose María Bosch, Barcelona, 1990, pp.4 y 14.

MENÉNDEZ MENÉNDEZ, A., *Constitución, sistema económico y derecho mercantil*, Universidad Autónoma, Madrid, 1982, pp. 33 y 39.

- MEZQUITA DEL CACHO, J.L., "El régimen jurídico del derecho de superficie y su actual diversidad aplicativa", *Revista de Derecho Privado*, junio, 2000, pp.443 y ss.
- MIESZKOWSKI, P., *The Choice of Tax Base: Consumption versus Income Taxation*, M. Boskin, San Francisco, 1978, Institute for Contemporary Studies
- MIESZKOWSKI, P., *The Advisability and Feasibility of an Expenditure Tax System*, H. Aaron y M. Boskin, Washington D.C., 1980.
- MONSALVO ANTON, J.M., "Poder Político y aparatos de estado en la Castilla bajomedieval: Consideraciones sobre su problemática", *Studia Histórica*, nº 4 1986, Universidad de Salamanca, pp.123, 130 a 134.
- MORENO FERNANDEZ, J.I., *La discrecionalidad en el Derecho Tributario*, Lex Nova, Valladolid, 1998, pp.62 y 63.
- MOSCHETTI, F., "Las exenciones fiscales como "normas-límite" susceptibles de interpretación analógica", *Hacienda Pública Española*, núm.86, 1984, pp.324 y ss.
- MOSCHETTI, F., "Orientaciones generales de la capacidad contributiva", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm.269, 2003, pp.536 y 540.
- MUÑIZ PÉREZ, J.C., "La crisis griega y la ineficiencia catastral", *Catastro*, núm.74, 2012, pp.59 a 82.
- MUÑOZ MACHADO, S., "La senda constitucional hacia la Edad Media", *Diario del Derecho*, 16/01/2008, p.2.
- MUT AGUILAR, I., UTANDE SAN JUAN J.M., "Autonomía y corresponsabilidad fiscal en el nuevo sistema de financiación autonómica", *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 62, 2011, pp. 67 a 83
- NEUMARK, F., *Principios de la imposición*, IEF, Madrid, 1974, pp.124, 125 y 250.
- NÚÑEZ PÉREZ, G., en «La prohibición constitucional de tributos confiscatorios: dos supuestos», *Impuestos*, núm. 22, 1991, p.240.
- NUÑEZ VILLAVEIRÁN-OVILO, R., "Consideración general de las exenciones en el IVA", *R.D.F.H.P.*, Nº 157/1, p.182.
- OLSON, M., "The principle of fiscal equivalence: the division of Responsibilities and different levéis of Governement", *American Economic Review*, núm. 59, 1969, pp.479 a 487.
- OTERO, J., *Tránsito del I.T.E al I.V.A*, Asociación para el Progreso de la Dirección, Madrid, 1982, pp.13 y 23.
- PALAO TABOADA, *La financiación de la Hacienda regional*, Ed.Universidad de Zaragoza, p.56.
- PALAO TABOADA, C., "La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario", *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, p.319.
- PALO TABOADA, C., "La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales y los decretos-leyes en materia tributaria", *Catastro (CT)*, núm.43, 1972. p.166.
- PALAO TABOADA, C., "La prueba en el procedimiento de gestión tributaria (art.114 LGT)", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma (Libro Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda)*, Instituto de Estudios Fiscales, vol.II, Madrid, 1991, p.1450, 1451 y 1454.

PALAO TABOADA, C., "El Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados a examen", *Revista Jurídica del Notariado*, 1992, núm.4, pp.171 y ss.

PAMFIL, V., "Modern methods for improving the quality in land valuation training", *FIG's Workshop on e-Governance, Knowledge Management and e-Learning*, Budapest, abril 2006.
http://www.fig.net/resources/proceedings/2006/budapest_2006_comm2/papers/ts09_02_pamfil.pdf

PARADA VÁZQUEZ, R., *Derecho administrativo I. Parte general*, Marcial Pons, Madrid, 2010, p. 411.

PARADA VÁZQUEZ, R., *Derecho Administrativo III*, Marcial Pons, Madrid, 2010, pp.497 y ss.

PAREJO ALFONSO, L., "La autonomía local: contenido constitucional y configuración legal básica", *Cuadernos de Derecho Judicial*, CGPJ, Madrid, 1992, p.211.

PAU PEDRÓN, A., "El nuevo régimen de la publicidad mobiliaria", *Anales de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*, núm. 32, 2002, pp.531 a 559.

PECES-BARBA MARTÍNEZ, G., *La Constitución española de 1978*, Fernando Torres, Valencia, 1981, pp.106 y 108.

PEDRAIA CHAPARRO, F.M., SALINAS JIMÉNEZ, J., "La descentralización del IVA: propuestas, experiencias y enseñanzas para la financiación de las Comunidades Autónomas", *Hacienda pública española*, Nº 2001, 2001 (Ejemplar dedicado a: Tendencias de Reforma Fiscal) , pp.343 a 358.

PÉREZ ARRAIZ, J., "La extrafiscalidad y el medio ambiente", *Revista de Hacienda Local*, Vol.26, núm.78, 1996, p.688.

PÉREZ DE AYALA, C., *Temas de Derecho Financiero*, UCM, Madrid, 1988, pp.238 y 321.

PÉREZ DE AYALA, J.L., *Las ficciones en el Derecho Tributario*, Edersa, Madrid, 1970, p.106.

PÉREZ DE AYALA, J.L., "Las cargas Las cargas públicas. Principios para su distribución", *Hacienda Pública Española*, nº 59, 1979, pp.104 y 110.

PÉREZ DE AYALA, J.L., PÉREZ DE AYALA, BECERRIL, M., *Fundamentos de derecho tributario*, Edersa, 2002, p.74.

PÉREZ DE AYALA, J.L y GONZÁLEZ GARCÍA, E., *Curso de Derecho Tributario*, Edersa, Madrid, 1986, Tomo I, p.216.

PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., *Fundamentos de Derecho impositivo estatal*, Edersa, Madrid, 1995, pp.39 y 75.

PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J., FERNÁNDEZ MUÑOZ, C., *Guía del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*, CISS, Valencia 2007, p. 298 .

PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J, *La fiscalidad del tráfico inmobiliario*, en *La justicia en el diseño y aplicación de los tributos*, L Semana de Estudios de Derecho Financiero, IEF, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid 2006, p.397-430.

PÉREZ NIETO, R., "La carga de la prueba en los procedimientos y procesos tributarios", *Tribuna Fiscal*, núm.252, 2011, pp.8 a 13.

PÉREZ REVERTE, A., "Somos más bien de etiqueta fácil: si no eres mi amigo, eres mi enemigo", *La Nación*, Buenos Aires, 17/04/2014.
www.lanacion.com.ar/1785028-somos-mas-bien-de-etiqueta-facil-si-no-eres-mi-amigo-eres-mi-enemigo

PÉREZ ROYO, F. "Fundamento y ámbito del principio de reserva de ley en materia tributaria", *Hacienda Pública Española*, núm.14, 1972, p.233.

PÉREZ ROYO, F. "Principio de legalidad, deber de contribuir y Decreto-Ley en materia tributaria", *Revista Española de Derecho Constitucional*, 1985, núm. 13, pp.41 y ss., 56 y 57.

PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 2000, p.36.

PÉREZ ROYO, J., *Curso de Derecho Constitucional*, Marcial Pons, 2014, pp.209 y 210, 227 y 228 y 436.

PIQUERAS BAUTISTA, J.A., "Duración de las exenciones y derechos adquiridos: el artículo 15 de la Ley General Tributaria", *Estudios de Derecho Tributario*, IEF, Madrid, 1979, pp.310 y 312.

PONT CLEMENTE, J.F., *La exención tributaria (Análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y al IVA)*, Edersa, Madrid, 1986, pp.7 y 22.

PONT MESTRE, M., "La justicia tributaria y su formulación constitucional", *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, núm.31, 1981, pp.381 y 385.

PREST, A. R., "Reform for Purchase Tax", *Hobard Papers n° 8*, Institute os Economic Affairs, 1963, pp.11 y ss, y 36.

PUEBLA AGRAMUNT, N., "Los tributos con fines no fiscales", *Revista de contabilidad y tributación*, núm.183, 1998, p. 104.

PUVIANI, A., *Teoria della illusione finanziaria*, ISEDI, Milano, 1903.

QUINTAS BERMÚDEZ, J., *Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*, Civitas, Madrid, 1984, p.467.

RAGEL SANCHEZ, L.F., "Las competencias legislativas en materia de Derecho civil y su deseable reforma constitucional", *Revista de Derecho Privado*, julio-agosto 2005, pp.7 y ss.

RAMALLO MASSANET, J., y ZORNOZA PÉREZ, J., "Sistema y modelos de financiación autonómica", *Perspectivas del Sistema Financiero*, núm.51, 1995, pp.40 y 41

RAMÍREZ GÓMEZ, S., "La actividad financiera de las Comunidades Autónomas en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (191-1989)", *Revista de Derecho Financiero*, Civitas, núm.66, 1990, p.257.

RAMOS PRIETO, J., "La supresión del impuesto sobre operaciones societarias, consideraciones críticas sobre una medida que no tiene vuelta atrás", *Quincena Fiscal*, 2012, núm.1, pp.43 a 78.

RAMOS PRIETO, J., *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 2001, pp.530 y 531.

REVUELTA PÉREZ, I., "Demoliciones urbanísticas y buena fe dominical", *Revista de urbanismo y edificación*, núm. 24, 2011, pp.97 a 112.

ROCA SASTRE, R., "Ensayo sobre el derecho de superficie", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 392-293, 1961, pp.7 y ss

RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Introducción al estudio del derecho financiero : un ensayo sobre los fundamentos teóricos del derecho financiero*, IEF, Madrid, 1976, p.140.

- RODRIGUEZ BEREIJO, A., Derecho Financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios de la Constitución, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1978, p.348.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A., "El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm.125, 1995, pp. 6, 7 y 27.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A., "Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm.100, 1998, p.613.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *El impuesto sobre el valor añadido en el proceso urbanístico : un análisis a la luz de la jurisprudencia y la doctrina administrativa*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006, pp.7, y 10 a 12.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., "Una nueva polémica en torno al IVA en las operaciones urbanísticas: la condición de urbanizador." *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi num. 6/2005*, Aranzadi, Pamplona, 2005, Referencia Base de Datos Aranzadi BIB 2005\1186.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., "El Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones urbanísticas: nuevos criterios en la doctrina administrativa." *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* , Aranzadi, Pamplona, 2006, Referencia Base de Datos Aranzadi BIB 2005\2723.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *El Impuesto sobre el Valor Añadido en las Operaciones Inmobiliarias*, Aranzadi, Pamplona, 2002, pp. 156, 157, 159, 161 y 162.
- RODRÍGUEZ PASTRANA, L.M., *Curso Práctico del Impuesto sobre el Valor Añadido*, Instituto de Estudios Fiscales , Madrid, 1996, pp.54 a 57
- RODRÍGUEZ VEGAZO, A.J., "La inversión del sujeto pasivo en el IVA" , *Revista de Información Fiscal REAF-REGAF*, nº 365, 2013, pp.34, 35, 41, 45 a 51 y 61.
- ROGER FERNÁNDEZ, G., "Mitos y realidades del agente urbanizador", *Ciudad y territorio: Estudios territoriales*, núm.143, 2005, pp.125 a 144.
- ROGER FERNÁNDEZ, G., "Corrupción, urbanismo y opacidad", *El País*, 27 de noviembre de 2014.
- ROJO AJURIA, L., *"Leasing" mobiliario*, Tecnos, Madrid, 1987, p. 174.
- ROJO FERNÁNDEZ-RIO, A., "Actividad económica pública y actividad económica privada en la Constitución española", *Revista de Derecho Mercantil*, núms. 169-170, 1983, pp. 316, 318, 319 a 321, 335 a 337 y 340.
- ROLPH, E., "A Proposed Revision of Exercise Tax Theory", *Journal of Political Economy*, nº 60, April 1952, pp.102 a 116.y ss.
- ROZAS ZORNOZA, M., *El IVA no es un impuesto, son tres impuestos*, Editorial Trivium, Madrid, 1986, p.21.
- RUBIO GUERRERO, J.J., "La fiscalidad inmobiliaria en España: una panorámica", *Información Comercial Española*, ICE: Revista de economía, núm.867, 2012, pp.89 a 108.
- RUIZ ALMENDRAL, V., *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2004, pp. 145 a 148, 359, 396 y 397.
- SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966 Vol.III, pp.189, 205, 291, 315, 327, 385, 400, 426, 429, 430, 438, 449, 450, 452, 459, 460, 461 y 465; y Vol.IV, pp. 550 y 551.

SAINZ DE BUJANDA, F., "Análisis jurídico del hecho imponible", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 61, 1965, pp. 153 a 155, 160 y 362.

SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero, Vol.I, Introducción, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, Madrid, 1977, p.18 y 491.

SAINZ DE BUJANDA, F., *La Contribución territorial urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales*, Consejo de Cámaras de la Propiedad Urbana de la Comunidad Valenciana, Valencia, 1987, p.15.

SAINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, Universidad Complutense de Madrid, 1989, p. 18.

SALCEDO MARTÍN, E., *Impuesto sobre transmisiones y actos jurídicos documentados*, Ediciones Siete, Valencia, 1981, pp.2, 4 y 6 a 9 (4C), 5 a 8 (9C), 2, 4, 7 y 8 (16C).

SÁNCHEZ GALIANA, C.M., *La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Municipal*, Editorial Comares, Granada, 2002, p.380.

SÁNCHEZ GALLARDO, F.J., *Imposición indirecta del sector inmobiliario: situación actual y perspectivas*, Centro de Estudios del CRPMBME, Madrid, 2009, pp.78

SÁNCHEZ MORÓN, M., *Derecho Administrativo, Parte General*, Tecnos, Madrid, 2011, pp.782 y 783.

SAN ISIDORO, *Etimológicas*, BAC, Madrid, 1993, Tomo I, p.517.

SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J., "Apuntes sobre no discriminación fiscal en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas", *Revista de Contabilidad y Tributación-CEF*, núm. 186, 1998, pp.51 y 52

SARKAR, S. y ZODROW, G., "Transitional Issues in Moving to a Direct Consumption Tax", *National Tax Journal*, Nº 46, Oxford, 1993, pp. 359 a 376.

SARTORIO ALBALAT, S., *La repercusión de las cuotas tributarias en el ordenamiento jurídico español*, Marcial Pons, Madrid, 1992, pp.211 a 213.

SCHMÖLDERS, G., *Die Umsatzsteuern*, Handbuch der Finanzwissenschaft, vol II, Ed.J.C.B.Mohr, Tübingen 1956, p.566 y 628

SCHULZ-DORBURG, J., *Ruinas modernas. Una topografía del lucro*, Ambit Serveis Editorials, Barcelona, 2012.

SERENA, L., "La tutela europea della proprietà a confronto con Istituto della occupazione acquisitiva", <http://www.diritto.it/articoli/europa/sereno.html>

SIMÓN ACOSTA, E., *Curso de Hacienda Local*, Thomson-Aranzadi, Madrid, 2006, p. 61.

SIROTTI GAUDENZI, A., *I ricorsi alla corte europea dei diritti dell'uomo*, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna, pp. 253 y ss.

SMITH, A., *Investigación de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones* (versión española de LAZARO, A.), Aguilar, Madrid, 1956, pp.684 y 685.

SOLER ROCH, M.T., *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Civitas, Madrid, 1983, pp.11 y 40.

- SOLINÍS ESTALLO, M.A., *La alcabala del rey, 1474-1504: fiscalidad en el partido de las Cuatro Villas cántabras y las merindades de Campo y Campos con Palencia*, Universidad de Cantabria, Santander, 2003.
- SORIANO BEL ,J.M., *Tributación de Promotores, Constructores y arrendadores de inmuebles*, Ciss, Valencia, 1993, pp.92 a 95.
- STUDENSKI, P., "Towards a Theory of Business Taxation", *The Journal of Political Economy*, Nº 48, 1940, pp.621 a 649.
- SULLIVAN, C.K., *The Tax on Value Added*, Columbia University Press, New York, 1965, traducido y publicado en España: "El impuesto sobre el valor añadido, IEF, Madrid, 1978, p.339
- SUREDA, J.L., *La Hacienda Castellana y los Economistas del siglo XVII*, CSIC, Instituto Sancho de Moncada, Madrid, 1949, pp.29 a 30 y 34.
- SUREDA, J.L., "Nota para un estudio de los orígenes de la Ciencia de la Hacienda en España", *Anales de Economía*, volumen VII, abril-junio 1947, núm. 26, p.239
- TANZI, V., "Globalization, Technological Developments, and the Work of Fiscal Termite", IMF Working Paper 00/181, IMF, Washington, 2000.
- TORRES DEL MORAL, A., *Principios de Derecho constitucional español*, Tomo I, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2010, pp.58 a 63.
- TRUYOL Y SERRA, A., *La integración Europea. Idea y realidad*, Tecnos, Madrid, 1972, p.66.
- ULLOA, M., *La Hacienda de Castilla en el reino de Felipe II*, Centro del Libro Español, Roma, 1963, pp.111 y ss.
- URIA, R., *Derecho mercantil*, Marcial Pons, Madrid, 2014 , y pp.36, 649 a 651
- URÍA, R., MENÉNDEZ MENÉNDEZ, A.,[et alt], *Curso de derecho mercantil* , Civitas, Pamplona, 2014.
- UZTÁRIZ, J., *Theorica y practica de Comercio y de Marina en diferentes discursos*, Ed.Imprenta A.Sanz, Madrid, 1757, p.39
- VARONA ALABERN, J.E., "IVA e ITPAJD: Delimitación de los elementos subjetivo y objetivo del hecho imponible", *Revista española de Derecho Financiero*, Nº 65, 1990, págs. 35-112
- VARONA ALABERN, J.E., *El sector inmobiliario en el Impuesto sobre el Valor Añadido*, Lex Nova, Valladolid, 1991, p.59, p.66 y 68.
- VEIGA COPO, A., "XXV de Constitución económica: libertad de empresa, iniciativa pública y planificación", *ICADE*, núm. 58, 2003, p. 215.
- VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., "Notas sobre gasto público y contribución a su sostenimiento en la Hacienda Pública", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm.3, 1974, p.543.
- VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., "Apuntes sobre el instituto del tributo con especial referencia al derecho español", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm.7, 1975, pp.457 y 462.
- VILLARÍN LAGOS, M., *La cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas*, Lex Nova, Valladolid, 2000, p. 267.

WALKER, D., "The Direct-Indirect Tax Problem: Fifteen Years of Controversy", *Public Finance*, nº 10, 1955, pp.153 y ss.

WEICHENRIEDER, A.J., Survey on the taxation of small and medium-sized enterprises, OCDE, 2007, pp.13 a 23. <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/39597756.pdf>

YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., *Cap.I: Introducción. Sistema tributario español*, en *Manual General de Derecho Financiero. Tomo Tercero: Sistema Tributario Estatal*, coordinado por Javier Lasarte, Editorial Comares, Granada 1996, pp.5-7, 8 y 11.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., "Idea de lo justo en la Fiscalidad (Nota Histórico-Doctrinal)", en *Problemas de la ciencia jurídica, Estudios en Homenaje al Profesor Francisco Puy Muñoz*, Vol. II, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Santiago de Compostela, 1991, pág. 480, 481 y 494.

ZEJALBO MARTIN, J., "Jurisprudencia reciente sobre documentos privados y prescripción del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas", 21/01/2010. www.notariosyregistradores.com/.../2010-documentosprivados-prescripcion.htm

[AAVV], *Nueva Enciclopedia Jurídica Seix*, Ed.F.Seix, Barcelona, Vol.IX, 1958, pp.233 y 234.

[AAVV], *XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid,1964, p. 179.

[AAVV] *Las Autonomías Regionales (Aspectos políticos y jurídicos)*, Presidencia del Gobierno, 1977, pp.451 y ss.

[AAVV], *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, p.319.

[AAVV], *La Constitución española y las Fuentes del Derecho*, IEF, Madrid, 1979, Vol.II, pp.818 y ss, y 1261 y ss.

[AAVV], *La empresa pública española*, IEF, Madrid, 1980, p.207.

[AAVV], *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Edersa, Madrid, 1980, pp.159, 166, 168 y 169.

[AAVV] *Homenaje a José Antonio García-Trevijano Fos*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1982, p. 718.

[AAVV], *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al Profesor Eduardo García De Enterría*, Civitas, Madrid, 1991, p.3827.

[AAVV], *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma : libro-homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, Vol.I, pp.116, 835 y 839.

[AAVV], *Los tributos con fines no financieros, Economía española, cultura y sociedad, Homenaje a Juan Velarde*, Eudema, Madrid, 1992, Vol.II, p.87.

[AAVV] *Jurisprudencia Tributaria*, 1994, Aranzadi, Cízur Menor, Vol.III, 1994, p. 111.

[AAVV] *El sistema económico en la Constitución Española*, Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid, 1994, Vol.2, p.1538.

[AAVV] *Planung, Festschrift für Werner Hoppe*, Verlag C.H.Beck, München, 2000, p.897.

- [AAVV], *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Madrid, 2003, pp. 552.
- [AAVV], *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, 2005, Vol.I, p.71.
- [AAVV], *La justicia en el diseño y aplicación de los tributos*, IEF, Madrid, 2006, p.398.
- [AAVV], dirigido por ALZAGA VILLAMIL, O., *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Edersa, 1998, Tomo X, pp.127, y 142 a 145.
- [AAVV], dirigido por AVIÑO ORTIZ, G., *Empresa pública y privatizaciones. Una polémica abierta*, Fundación Cánovas del Castillo, Colección Veintiuno, Madrid, 1993, pp. 45 a 47.
- [AAVV] dirigido por BALADO, M., y GARCÍA REGUEIRO J.A., *La Constitución española de 1978 en su XXV aniversario*, Bosch, 2003, p.865.
- [AAVV] coordinado por BUÑUEL GONZÁLEZ, M., *Tributación Medioambiental: Teoría, práctica y propuestas*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, p. 74.
- [AAVV], dirigido por CALVO ORTEGA, R., *El I.V.A. en España*, Lex Nova, Valladolid, 1987, pp.26, 30, 54, 57.
- [AAVV] dirigido por CUBERO TRUYO, A., *Evaluación del Sistema Tributario Vigente. Propuestas de Mejora en la Regulación de los Distintos Impuestos*. ADAME MARTÍNEZ, F., "Los impuestos sobre transmisiones patrimoniales, operaciones societarias y actos jurídicos documentados: aspectos problemáticos de su régimen actual y propuestas de reforma", Aranzadi, Pamplona, 2013, p.491.
- [AAVV] dirigido por DE BUNES IBARRA, J. M., *Manual sobre el impuesto sobre el Valor Añadido*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, pp.570 a 578.
- [AAVV], coordinado por DE LA CUESTA RUTE, J.M., y VALPUESTA GASTAMINZA, E., *Contratos mercantiles*, Ed.Bosch, Barcelona, 2009, p.1300.
- [AAVV] dirigido por GARCIA DE ENTERRIA, E., GONZALEZ CAMPOS, J., y MUÑOZ MACHADO, S *Tratado de Derecho Comunitario Europeo*, Tomo III, Civitas, Madrid, 1986, p.272.
- [AAVV] coordinado por GARCÍA DELGADO, J.L., y SERRANO SANZ, J.M., *Economía española, cultura y sociedad : homenaje a Juan Velarde Fuertes*, Universidad Complutense, 1992, Vol.2, pp. 75 a 114.
- [AAVV] dirigido por GARRIDO FALLA, F., *El modelo económico en la Constitución española*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1981, pp.131, 132, 403 y 407.
- [AAVV], dirigido por GONZÁLEZ PÉREZ, J., *Comentarios a la Ley del Suelo, vol.I TR aprobado por RDLeg 2/2008, de 20 de junio*, 2ª edición, Aranzadi, Cízur Menor (Navarra), 2008.
- [AAVV] coordinado por IGLESIAS PRADA, J. L., *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Aurelio Menéndez, vol. I. Introducción y títulos valor*, Civitas, Madrid, 1996, p. 63, 64, 164, 168 y 169.
- [AAVV] dirigido por LAGARES CALVO, M., *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español*, Madrid, febrero 2014, pp. 1 a 3, 11, 17, 37 a 41, 43, 50, 59, 63, 69, 254, 264, 266 a 269, 273, 283 y 284, 288 a 291, y 427 a 433.
- [AAVV], coordinado por LASARTE, J., *Manual General de Derecho Financiero. Tomo Tercero: Sistema Tributario Estatal*, Editorial Comares, Granada 1996, pp.205 a 207.

[AAVV], coordinado por LASARTE ÁLVAREZ, F., *Estudios jurídicos sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*, IEF, Madrid, 2003, pp. 69 a 106.

[AAVV], coordinado por LASARTE ÁLVAREZ, J., y ADAME MARTÍNEZ, F., *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, CEF, Madrid, 2010, pp.26 y 62

[AAVV], coordinado por MARCOS FERNÁNDEZ, F., y SÁNCHEZ SUAREZ, F., *Los impuestos sobre los grandes establecimientos comerciales (IGEC) : un análisis jurídico y económico*, Aranzadi, Cizur Menor, 2005, p.35.

[AAVV], *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 2005, p.315.

[AAVV], dirigido por MARTÍN QUERALT, J., *Manual de derecho tributario. Parte general*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2009.

[AAVV], dirigido por MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., y CAYON GALIARDO, A., *Manual de derecho tributario. Parte especial*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2013, pp.57 , 504 a 506.

[AAVV] dirigido por MIRRLEES, J., *Diseño de un sistema tributario óptimo. Informe Mirrlees*, Editorial Universitaria Ramón Areces, 2013, pp.XXIII, XV a XVII, XLV a LI, 2, 3, 20, 22, 38, 45, 47, 49, 51, 168, 172,189, 193 y 401.

[AAVV], dirigido por NIETO CAROL, U., *Tratado de garantías en la contratación mercantil*, Madrid, 1996, Tomo II, Vol. 1, pp. 379 y ss.

[AAVV], dirigido por OHLIN, B., "Social Aspects of European Economic Co-operation. Report by a Group of Experts", *International Labour Review*, International Labour Organisation, núm.74, 1956, pp. 99 a 123

[AAVV], coordinado por PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, *La tributación de las operaciones inmobiliarias: IVA e ITPAJD*, CISS, Valencia, 2007, pp.15, 23, 75,78 y 79.

[AAVV], dirigido por PÉREZ MARÍN, A., "Lo que queda del Derecho Urbanístico estatal español", *Revista Aranzadi de Urbanismo y Edificación*, Monografía núm.20, pp.22, 33, 37, 52, 53, 57,79, 84, 92, y 166 a 169.

[AAVV] dirigido por PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*. Aranzadi, Cizur Menor, 2013, p.136 y 137.

[AAVV] dirigido por PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte especial*, Tecnos, Madrid, 2015, pp. 36, 41 a 45, 48 y 54.

[AAVV].dirigido por PÉREZ ROYO, F., *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, Tecnos, Madrid, 2013, pp.665 a 669 y 714 a 716.

[AAVV], dirigido por SÁNCHEZ GALIANA, J.A., *Estudios críticos sobre la delimitación territorial del poder financiero. Situación actual y perspectivas de reforma*, Titant Lo Blanch, Valencia, 2014, pp. 25, 27, 60, 61, 206, 207,518, 531, 535 a 537, 545.

[AAVV] *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1978, pp.249, 257, 307 y 335.

[AAVV], *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2007, p.189.

[AAVV], *Curso de Derecho Tributario. Parte especial Sistema Tributario: Los tributos en particular*, Marcial Pons, Madrid, 2003, pp.419 y 616.

[AAVV], *“La deducción de las cuotas del IVA soportadas con anterioridad a la realización de operaciones sujetas al impuesto”* Jurisprudencia Tributaria Aranzadi vol.III. Aranzadi, Pamplona,1999, Referencia Base de Datos Aranzadi: BIB 1999\2035.

[AAVV] INFORMES DE LA UE

Taxation Trends in the European Union, Publications Office of the European Union, Luxembourg, 2014.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2014/report.pdf

Taxation Trends in European Union, Publications Office of the European Union, Luxembourg, 2012, p.29.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2012/report.pdf

“COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT on the implementation of the definitive VAT regime for intra-EU trade” (SWD 14/338) , Brussels, 29/10/2014, p.3 .

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/future_vat/index_en.htm

“Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States, Final Report”, European Commission, Warsaw, July 2013, p.29.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf

“Tax reforms in EU Member States. 2012. Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability”, The European Economy nº 6, European Commission, Brussels, 2012, p.81.

http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/2012/ee-2012-6_en.htm

“Tax reforms in EU Member States. 2013. Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability”, The European Economy nº 5, European Commission, Brussels, 2013, p.66.

“COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT on the implementation of the definitive VAT regime for intra-EU trade” (SWD 14/338), European Commission, Brussels, 29/10/2014, p.3

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/future_vat/index_en.htm

“Rapport Général des sous groupes A, B et C créés pour examiner différentes possibilités en vue d’une harmonization des taxes sur le chiffre d’affaires”, CEE Commission, Brussels, 1962

[AAVV] OTROS INFORMES

[AAVV], *Le Régime fiscal du Chiffre d’affaires et son incidence sur la productivité*, Agencia Europea de Productividad de la OECE, París, 1957, pp. 207 y ss.

Informe del Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento: El desarrollo Económico en España, OCYPE, Madrid, 1962, pp.169 y ss.

Informe “Nuestro futuro común”, Comisión Mundial sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, ONU, 1987.

[AAVV], *Agencia Tributaria: Informe anual de Recaudación Tributaria*
Año 2000, pp.7 y 12
Año 2002, pp.7, 11 y 15
Año 2012, pp.17 y 18
Año 2013, pp.19 y 69

[AAVV], "Land Administration Guidelines, with special reference to countries in transition", Ref. ONU: ECE/HBP/96, Economic Commission for Europe, United Nations Publications, New York and Geneva, 1996, pp.25 a 28.

<http://www.unece.org/fileadmin/DAM/hlm/documents/Publications/land.administration.guidelines.e.pdf>

[AAVV], "Recent Experience with the Value-Added Tax. An Overview", *IMF Policy Paper*, Fondo Monetario Internacional, 2000.

[AAVV] *The Application of Consumption Taxes to Trade in International Services and Intangibles*, OECD, 2004.

"El impuesto sobre el valor agregado. Experiencias y Problemática", Informe de la Conferencia sobre el IVA organizada por el International Tax Dialogue VAT, Roma, 2005, pp.4 a 6, 15 a 20, 26 a 29.

http://www.itdweb.org/VATConference/Documents/FINAL%20conference%20paper_Spanish.pdf

"Directorate General Taxation and Custom Union (VAT and Other Turnover Taxes)", European Commission, Brussels, 2005.

[avvv] "La aplicación del IVA a las operaciones inmobiliarias: una propuesta de revisión", *Papers AEDAF*, número 4, noviembre 2011.

[AAVV] *La tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de la actividad de los Entes Públicos*, Agencia Tributaria, julio 2012, pp.

http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Informe.pdf

[AAVV], *Propuestas AEDAF a la reforma del sistema tributario*, AEDAF, Madrid enero 2014, pp.4,5, 44 a 47.

http://www.aedaf.es/gestion_documental/documentos/20140131_AEDAF_PROPUESTAS_REFORMA.pdf

Estudios económicos de la OCDE –ESPAÑA- Visión general", OCDE, septiembre 2014, pp.5,17, 23, 24 : <http://www.oecd.org/eco/surveys/Spain-Overview-Spanish.pdf>

"Fiscal Policy and Income Inequality", *IMF Policy Paper*, Fondo Monetario Internacional, enero 2014, pp.11, 45 a 47, 51: <http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2014/012314.pdf>

[AAVV] "Radiografía del mercado del alquiler 2014", *Alquiler seguro*, p.9

<https://www.alquilerseguro.es/Portals/0/Radiograf%C3%ADa%20del%20Mercado%20del%20Alquiler%202014.pdf>

ÍNDICE CRONOLÓGICO DE JURISPRUDENCIA

Sentencias del TJUE (antes del 01/01/2009: TJCE)

Base de Datos del TJUE

<http://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf?language=es&jur=C,T,F&td=ALL>

STJCE, de 5 de febrero de 1963, Caso C-26/62, *NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend en Loos contra Administratie der Belastingen*.

STJCE de 15 de julio de 1964, Caso C-6/64, *Flaminio Costa contra E.N.E.L.*

STJCE de 17 de diciembre de 1970, Caso C-11/70, *Internationale Handelsgesellschaft mbH contra Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel*

STJCE de 15 de diciembre de 1971, Casos acumulados C-51 y 54/71, *International Fruit Company NV y otros contra Produktschap voor groenten en fruit*.

STJCE de 14 de mayo de 1974, Caso C-4/73, *J. Nold, Kohlen- und Baustoffgroßhandlung contra la Comisión Europea*.

STJCE de 28 de octubre de 1975, Caso C-36/75, *R. Rutili contra Ministro del Interior*.

STJCE de 5 de febrero de 1976, Caso C-87/75, *Conceria Daniele Bresciani contra Amministrazione Italiana delle Finanze*.

STJCE, de 9 de julio de 1976, Caso C-118/75, *Watson y Belmann*.

STJCE, de 14 de julio de 1976, Casos acumulados C-3, 4 y 6/76, *Cornelis Kramer y otros*.

STJCE de 6 de octubre de 1976, Caso C-12/76, *Industrie Tessili Italiana Como contra Dunlop AG*.

STJCE de 9 de marzo de 1978, Caso C-106/77, *Amministrazione delle Finanze dello Stato contra SpA Simmenthal*.

STJCE, de 15 de junio de 1978, Caso C-149/77, *G. Defrenne contra Société anonyme belge de navigation aérienne Sabena*.

STJCE de 13 de diciembre de 1979, Caso C-44/79, *L. Hauer contra Land Rheinland-Pfalz*.

STJCE de 26 de junio de 1980, Caso C-136/79, *National Panasonic (UK) Limited contra Comisión Europea*.

STJCE de 19 de enero de 1982, Caso C-8/81, *U. Becker contra Finanzamt Münster-Innenstadt*.

STJCE de 1 de abril de 1982, Caso C-89/81, *Staatssecretaris van Financiën des Pays-Bas contra Hong Kong Trade Development Council*.

STJCE, de 14 de mayo de 1985, Caso C-139/84, *Van Dijk's Boekhuis BV contra Staatssecretaris van Financiën*.

STJCE, de 11 de julio de 1985, *Caso C-107/84, Comisión Europea contra Alemania.*

STJCE, de 15 de enero de 1986, *Caso C-44/84, Derrick Guy Edmund Hurd contra Kenneth Jones (Her Majesty's Inspector of Taxes)*

STJCE, de 8 de julio de 1986, *Caso 73/85, Hans-Dieter y Ute Kerrutt contra Finanzamt Mönchengladbach – Mitte.*

STJCE, de 26 de marzo de 1987, *Caso C-235/85, Comisión Europea contra Holanda.*

STJCE, de 9 de abril de 1987, *Caso C-363/85, Comisión Europea contra Italia.*

STJCE de 8 de octubre de 1987, *Caso C-80/86, Procedimiento penal entablado contra Kolpinghuis Nijmegen BV.*

STJCE, de 8 de marzo de 1988, *Caso C-102/86, Apple and Pear Development Council contra Commissioners of Customs and Excise.*

STJCE, de 23 de noviembre de 1988, *Caso C-230/1987, Naturally Yours Cosmetics Limited contra Commissioners of Customs and Excise*

STJCE, de 22 de junio de 1989, *Caso C-103/88, Fratelli Costanzo SpA contra Municipio de Milán*

STJCE, de 17 de octubre de 1989, *Casos acumulados C-231/87 y 129/88, Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda y otros contra Comune di Carpaneto Piacentino y otros.*

STJCE, de 8 de febrero de 1990, *Caso C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV.*

STJCE de 15 de mayo de 1990, *Caso C-4/89, Comune di Carpaneto Piacentino y otros contra Ufficio provinciale imposta sul valore aggiunto di Piacenza*

STJCE, de 4 de diciembre de 1990, *Caso C-186/89, W. M. van Tiem contra Staatssecretaris van Financiën.*

STJCE, de 20 de junio de 1991, *Caso C-60/90, Polysar Investments Netherlands BV contra Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen.*

STJCE, de 11 de julio de 1991, *Caso C-97/90, H. Lennartz contra Finanzamt München III*

STJCE, de 25 de julio de 1991, *Caso C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla/Recaudadores de Tributos de las Zonas Primera y Segunda.*

STJCE de 16 de noviembre de 1991, *Caso C-6/90, A.Francovich y D.Bonifaci y otros contra República Italiana.*

STJCE, de 13 de diciembre de 1991, *Caso C-164/90 Muwi Bouwgroep BV contra Staatssecretaris van Financiën (TJCE\1991\317)*

STJCE de 7 de mayo de 1992, *Caso C-258/90, Pesquerias De Bermeo SA y Naviera Laida SA contra Comisión Europea.*

STJCE, de 13 de octubre de 1992 *Caso C-50/91, Commerz-Credit-Bank AG-Europartner contra Finanzamt Sarbrücken.*

STJCE, de 25 de mayo de 1993, *Caso C-193/91, Finanzamt Muenchen III y Gerhard Mohsche.*

STJCE de 22 de junio de 1993, *Caso C-333/91, Sofitam SA (antes Satam SA) contra Ministre chargé du Budget.*

STJCE, de 3 de marzo de 1994, *Caso C-16/93, R.J.Tolsma contra Inspecteur der Omzetbelasting, Leeuwarden.*

STJCE, de 4 de octubre de 1995, *Caso C-291/92, Finanzamt Uelzen contra Dieter Armbrrecht.*

STJCE de 14 de diciembre de 1995, *Caso C-430/93, J. van Schijndel y J.N Cornelis van Veen contra Stichting Pensioenfonds voor.*

Sentencia del TJCE, de 28 de marzo de 1996, Caso C-468/93, Gemeente Emmen contra Belastingdienst Grote Ondernemingen

STJCE, de 20 de junio de 1996, *Caso C-155/94, Wellcome Trust Ltd.contra Commisioners of Customs & Excise*

STJCE, de 26 de septiembre de 1996, *Caso C-230/94, Renate Enkler contra Finanzamt Homburg*

STJCE, de 24 de octubre de 1996, *Caso C-288/94, Argos Distributors Ltd.contra Commisioners of Customs & Excise.*

STJCE, de 11 de noviembre de 1997, *Caso 409/95, H.Marschall contra Land Nordrhein-Westfalen.*

STJCE, de 3 de febrero de 2000, *Caso C-12/98, Miguel Amengual Far y Juan Amengual Far.*

STJCE, de 21 de marzo de 2000, *Caso C-110/98, Gabalfrisa, S.L. y otros contra Agencia Estatal de la Administración Tributaria.*

STJCE, de 8 de junio de 2000, *Caso C-98/98, Commissioners of Customs and Excise y otros contra Midland Bank plc.*

STJCE, de 15 de junio de 2000, *Caso C-13/99, TEAM Srl contra la Comisión Europea*

STJCE, de 12 de septiembre de 2000, *Caso C-260/98, Comisión de las CCEE contra República Helénica*

STJCE, de 12 de septiembre de 2000, *Caso C-408/97, Comisión de las CCEE contra Reino de los Países Bajos*

STJCE de 14 de noviembre de 2000, *Caso C-142/99, Floridienne SA y Berginvest SA contra Estado belga*

STJCE, de 22 de febrero de 2001, *Caso C-408/98, Abbey National plc contra Commissioners of Customs & Excise*

STJCE, de 8 de marzo de 2001, *Caso C- 415/98, Laszlo Bakcsi contra Finanzamt Fürstenfeldbruck*

STJCE de 12 de julio de 2001, *Caso 399/98, Ordine degli Architetti delle province di Milano e Lodi, Piero De Amicis, Consiglio Nazionale degli Architetti y Leopoldo Freyrie contra Comune di Milano, en el que participan: Pirelli SpA, Milano Centrale Servizi SpA y Fondazione Teatro alla Scala (conocida como Caso Scala de Milán)*

STJCE, de 3 de mayo de 2001, *Caso C-481/98, Comisión Europea contra República Francesa*

STJCE, de 9 de octubre de 2001, *Caso C-409/98, Commissioners of Customs & Excise contra Mirror Group plc.*

STJCE, de 15 de enero de 2002, *Caso C-43/00, Andersen og Jensen ApS contra Skatteministeriet*

STJCE, de 20 de junio de 2002, *Caso C-287/00, Comisión de las CCEE contra República Federal de Alemania*

STJCE, de 26 de junio de 2003, *Caso C-305/2001, Finanzamt Groß-Gerau contra MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH*

STJCE, de 27 de noviembre de 2003, *Caso C-497/01, Zita Modes Sàrl contra Administration de l'enregistrement et des domaines*

STJCE, de 29 de abril de 2004, *Caso C-137/02, Finanzamt Offenbach am Main-Land contra Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR.*

STJCE, de 29 de abril de 2004, *Caso C-77/01, Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS (anteriormente Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA) contra Fazenda Pública.*

STJCE, de 16 de septiembre de 2004, *Caso T-274/01, Valmont Nederland BV contra Comisión Europea*

STJCE, de 21 de abril de 2005, *Caso C-25/03, Finanzamt Bergisch Gladbach contra HE*

STJCE, de 2 de junio de 2005, *Caso C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen contra Staatssecretaris van Financiën*

STJCE de 20 de octubre de 2005, *Caso C-264/03, Comisión Europea contra Francia.*

STJCE, de 26 de abril de 2005, *Caso C-376/02, Stichting "Goed Wonen" contra Staatssecretaris van Financiën.*

STJCE, de 21 de febrero de 2006, *Caso C-419/02, BUPA Hospitals Ltd y Goldsborough Developments Ltd contra Commissioners of Customs & Excise*

STJCE, de 16 de marzo de 2006, *Caso C-332/04, Comisión contra Reino de España por vulneración de la Directiva 85/337/CEE del Consejo (Centro de ocio en Paterna Valencia)*

STJCE, de 8 de junio de 2006, *Caso C-430/04, Finanzamt Eisleben contra Feuerbestattungsverein Halle eV.*

Auto del TJCE, de 12 de septiembre de 2006, *Caso T-155/04, SELEX Sistemi Integrati SpA contra Comisión Europea.*

STJCE, de 18 de enero de 2007, *Caso C-220/05, J. Auroux y otros contra la Comunidad de Roanone*

STJCE, de 25 de octubre de 2007, *Caso C-174/06, Ministero delle Finanze - Ufficio IVA di Milano contra CO.GE.P. Srl.*

STJCE, de 13 de diciembre de 2007, *Caso C-408/06, Landesanstalt für Landwirtschaft contra Franz Götz*

STJCE, de 13 de marzo de 2008, *Caso C-437/06, Petición de decisión prejudicial planteada por el Niedersächsisches Finanzgericht - Alemania - Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG/Finanzamt Göttingen*

STJCE, de 3 de abril de 2008, *Caso C-442/05, Finanzamt Oschatz contra Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*

ATJCE, de 6 de noviembre de 2008, *Caso C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet contra Skatteverket*

STJCE, de 12 de junio de 2008, *Caso C-462/05, Comisión de las CCEE contra República Portuguesa.*

STJCE, de 16 de septiembre de 2008, *Caso C-288/07, Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs contra Isle of Wight Council y otros*

STJCE, de 27 de noviembre de 2008, *Caso C-151/08, Tribunal Superior de Justicia de Cataluña*

STJCE, de 4 de junio de 2009, *Caso C-102/08, Finanzamt Düsseldorf-Süd contra SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG*

STJUE, de 10 de septiembre de 2009, *Caso C-201/08, Plantanol GmbH and Co. KG contra Hauptzollamt Darmstadt.*

STJUE, de 6 de octubre de 2009, *Caso C-267/08, SPÖ Landesorganisation Kärnten contra Finanzamt Klagenfurt.*

STJUE, de 29 de octubre de 2009, *Caso C-29/08, Skatteverket contra AB SKF.*

STJUE, de 29 de octubre de 2009, *Caso C-246/08, Comisión de las CCEE contra República de Finlandia*

STJUE, de 12 de noviembre de 2009, *Caso C-154/08, Comisión de las CCEE contra Reino de España*

STJUE, de 8 de junio de 2010, *Caso C-58/08, The Queen, a instancia de Vodafone Ltd y otros contra Secretary of State for Business, Enterprise and Regulatory Reform*

STJUE, de 8 de julio de 2010, *Caso C-246/09, S.Bulicke contra Deutsche Büro Service GmbH*

STJUE, de 8 de septiembre de 2010, *Caso C-409/06, Winner Wetten GmbH contra Bürgermeisterin der Stadt Bergheim*

STJUE de 25 de marzo de 2010, *Caso C-451/08, H.Müller GmbH contra Bundesanstalt für Immobilienaufgaben*

Dictámen del Pleno del TJUE de 8 de marzo de 2011, *Dictamen 1/09, Dictamen del artículo 300*

STJUE, de 10 de marzo de 2011, *Caso C-109/09, Deutsche Lufthansa AG contra Gertraud Kumpan*

STJUE, de 17 de marzo de 2011, *Caso C-221/09, AJD Tuna Ltd contra Direttur tal-Agricoltura u s-Sajd y Avukat Generali*

STJUE, de 13 de junio de 2013, *Caso C-125/12, Promociones y Construcciones BJ 200 SL.*

STJUE, de 3 de septiembre de 2014, *Caso C-127/12, Comisión Europea contra Reino de España*

STJUE de 10 de septiembre de 2014, *Caso C-92/13, Gemeente 's-Hertogenbosch contra Staatssecretaris van Financiën*

Sentencias del TEDH

Sentencia de 23 de septiembre de 1982, *Caso Sporrang y Löuroth contra Suecia*, demandas núm. 7151/75 y 7152/75.

Sentencia de 9 de diciembre de 1994, *Caso Los Santos Monasterios contra Grecia*, demandas núm. 13092/87 y 13984/88

Sentencia de 30 de mayo de 2000, *Caso Belvedere Alberghiera SLR contra Italia*, demanda núm.31524/96

Sentencia de 23 de noviembre de 2000, *Caso ex-Rey de Grecia y otros contra Grecia*, demanda núm. 25701/1994

Sentencia de 1 de abril de 2002, *Caso Lallement contra Francia*, demanda núm. 46044/99.

Sentencia de 15 de julio de 2004, *Caso Scordino contra Italia*, demanda núm.36815/97

Sentencia de 14 de enero de 2014, *Caso Pascucci contra Italia*, demanda núm. 1537/04

Sentencias y Autos del Tribunal Constitucional (TC)

web del TC: <http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es>

Ref: *Repertorio Base de Datos Aranzadi -Westlaw.es-*: (RTC\añonúm.Sentencia)

STC núm.4/1981, de 2 de febrero (RTC\1981\4)

STC núm.5/1981, de 13 de febrero

STC núm.17/1981, de 1 de junio

STC núm.27/1981, de 20 de julio

STC núm.31/1981, de 28 de julio

STC núm.32/1981, de 28 de julio

STC núm.37/1981, de 16 de noviembre

STC núm.1/1982, de 28 de enero

STC núm.8/1982, de 4 de marzo

STC núm.16/1982 de 28 de abril

STC núm.62/1982, de 15 de octubre

STC núm.62/1982, de 15 de octubre

STC núm.64/1982, de de 4 de noviembre

STC núm.80/1982 de 20 de diciembre

STC núm.84/1982, de 23 de diciembre

STC núm.6/1983, de 4 de febrero

STC núm.25/1983, de 11 de mayo

STC núm.32/1983, de 28 de abril

STC núm.41/1983, de 18 de mayo

STC núm.51/1983, de 14 de junio

STC núm.75/1983, de 3 de agosto
STC núm.76/1983, de 5 de agosto
STC núm.103/1983 de 22 de noviembre
STC núm.104/1983, de 23 de noviembre
STC núm.111/1983, de 2 de diciembre
STC núm.63/1984, de 21 de mayo
STC núm.68/1984, de 11 de junio
STC núm.83/1984, de 24 de julio
STC núm.77/1984, de 3 de julio
STC núm.110/1984, de 26 de noviembre
STC núm.111/1984, de 28 de noviembre
STC núm.125/1984, de 20 de diciembre
STC núm.49/1985, de 28 de marzo
STC núm.66/1985, de 23 de mayo
STC núm. 87/1985, de 16 de julio
STC núm.144/1985, de 25 de octubre
STC núm.179/1985, de 20 de julio
STC núm.8/1986 de 21 de enero
STC núm.11/1986, de 28 de enero;
STC núm.14/1986, de 31 de enero
STC núm.15/1986, de 31 de enero
STC núm.29/1986, de 20 de febrero
STC núm.42/1986 de 10 de abril
STC núm.56/1986, de 13 de mayo
STC núm.82/1986, de 26 de junio
STC núm.95/1986, de 10 de julio
STC núm.106/1986, de 24 de julio
STC núm.108/1986, de 26 de julio
STC núm.166/1986, de 19 de diciembre
STC núm.19/1987, de 17 de febrero
STC núm.37/1987, de 26 de marzo
STC núm.45/1986, de 17 de abril
STC núm.99/1987, de 11 de junio
STC núm.114/1987, de 6 de julio
STC núm.126/1987, de 16 de julio
STC núm.181/1987, de 13 de noviembre
STC núm.52/1988, de 24 de marzo
STC núm.76/1988 de 26 de abril
STC núm.104/1988, de 8 de junio
STC núm.144/1988, de 12 de julio
STC núm.154/1988, de 21 de julio
STC núm.209/1988, de 10 de noviembre
STC núm.213/1988, de 11 de noviembre
STC núm.227/1988, de 29 de noviembre
STC núm.10/1989, de 24 de enero
STC núm.15/1989, de 26 de enero
STC núm.19/1989 de 31 de enero
STC núm.45/1989, de 20 de febrero
STC núm.170/1989, de 19 de octubre
STC núm.179/1989, de 2 de noviembre
STC núm.214/1989, de 21 de diciembre
STC núm.1/1990, de 15 de enero
STC núm.46/1990, de 15 de marzo
STC núm.66/1990, de 5 de abril
STC núm.76/1990, de 26 de abril
STC núm.86/1990, de 17 de mayo
STC núm.91/1990, de 23 de mayo
STC núm.133/1990 de 19 de julio

STC núm.150/1990, de 4 de octubre
STC núm.206/1990, de 17 de diciembre
STC núm.28/1991, de 14 de febrero
STC núm.45/1991, de 28 de febrero
ATC núm.63/1991, de 21 de febrero
STC núm.64/1991, de 22 de marzo
STC núm.76/1991, de 11 de abril
STC núm.147/1991, de 4 de julio
STC núm.148/1991, de 4 de julio
STC núm.149/1991, de 4 de julio
STC núm.236/1991, de 12 de diciembre
STC núm.13/1992, de 6 de febrero
STC núm.76/1992, de 14 de mayo
STC núm.79/1992, de 28 de mayo
STC núm.139/1992, de 6 de febrero
STC núm.98/1992, de 22 de junio
STC núm.146/1992, de 16 de octubre
STC núm.197/1992, de 19 de noviembre
STC núm.221/1992, de 11 de diciembre
STC núm.237/1992, de 15 de diciembre
STC núm.54/1993, de 15 de febrero
STC núm.86/1993, de 7 de junio
STC núm.90/1993, de 15 de marzo
STC núm.141/1993, de 22 de abril
STC núm.146/1993, de 29 de abril
STC núm.186/1993, de 7 de junio
STC núm.225/1993 de 8 de julio
STC núm.264/1993, de 22 de julio
STC núm.301/1993, de 21 de octubre
STC núm.31/1994, de 31 de enero
STC núm.36/1994, de 10 de febrero
STC núm.89/1994, de 17 de marzo
STC núm.127/1994, de 5 de mayo
STC núm.214/1994, de 14 de julio
STC núm.134/1994, de 22 de julio
STC núm.165/1994, de 26 de mayo
STC núm.214/1994, de 14 de julio
STC núm.266/1994, de 3 de octubre
STC núm.285/1994, de 27 de octubre
STC núm.291/1994, de 28 de noviembre
STC núm.4/1995, de 6 de febrero
STC núm.49/1995, de 16 de febrero
STC núm.76/1995, de 22 de mayo
STC núm.81/1995, de 5 de junio
STC núm.130/1995, de 11 de septiembre
STC núm.156/1995, de 26 de octubre
STC núm.164/1995, de 13 de noviembre
STC núm.185/1995, de 14 de diciembre
STC núm.44/1996 de 14 de marzo
STC núm.118/1996, de 27 de junio
STC núm.134/1996, de 22 de julio
STC núm.141/1996, de 16 de septiembre
STC núm.171/1996, de 30 de octubre
STC núm.173/1996, de 27 de mayo
STC núm.95/1996, de 29 de mayo
STC núm.32/1997, de 27 de febrero
STC núm.61/1997, de 20 de marzo
STC núm.96/1997, de 19 de mayo

STC núm.159/1997, de 2 de octubre
STC núm.182/1997, de 28 de octubre
STC núm.14/1998, de 22 de enero
STC núm.37/1998, de 17 de febrero
STC núm.40/1998, de 19 de febrero
STC núm.109/1998, de 21 de mayo
STC núm.120/1998, de 15 de junio
STC núm.141/1998, de 29 de junio
STC núm.148/1998, de 2 de julio
STC núm.240/1998, de 15 de diciembre
STC núm.55/1999, de 12 de abril
STC núm.62/1999, de 22 de abril
STC núm.102/1999, de 31 de mayo
STC núm.208/1999, de 11 de noviembre.
STC núm.233/1999 de 16 de diciembre
STC núm.46/2000, de 14 de febrero
STC núm.73/2000, de 14 de marzo
STC núm.104/2000, de 13 de abril
STC núm.181/2000, de 29 de junio
STC núm.194/2000, de 19 de julio
STC núm.235/2000, de 5 de octubre
STC núm.273/2000, de 15 de noviembre
STC núm.274/2000, de 15 de noviembre
STC núm.289/2000, de 30 de noviembre
STC núm.306/2000, de 12 de diciembre
STC núm.62/2001, de 1 de marzo
STC núm.132/2001, de 7 de junio
STC núm.134/2001, de 20 de julio
STC núm.150/2001, de 2 de julio
STC núm.159/2001, de 5 de julio
STC núm.164/2001 de 11 de julio
STC núm.238/2001, de 18 de diciembre
STC núm.173/2002, de 9 de octubre
STC núm.96/2002, de 25 de abril
STC núm.210/2002, de 11 de noviembre
STC núm.239/2002, de 11 de diciembre
STC núm.72/2003, de 10 de abril
STC núm.106/2003, de 2 de junio
STC núm.202/2003, de 17 de noviembre
STC núm.13/2004, de 9 de febrero
STC núm. 51/2004, de 13 de abril
STC núm. 58/2004, de 19 de abril
STC núm.111/2004, de 12 de julio
STC núm.117/2004, de 14 de julio
STC núm.168/2004, de 3 de octubre
STC núm.193/2004 de 4 de noviembre
STC núm.242/2004, de 16 de diciembre
STC núm.10/2005, de 20 de enero
STC núm.29/2005 de 14 de febrero
STC núm.63/2005, de 14 de marzo
STC núm.120/2005, de 10 de mayo
STC núm.146/2005, de 6 de junio
STC núm.5/2006, de 16 de enero
STC núm.27/2006, de 30 de enero
STC núm.85/2006, de 27 de marzo
STC núm.179/2006, de 13 de junio
STC núm.240/2006, de 20 de julio
STC núm.246/2006, de 24 de julio

STC núm.349/2006, de 11 de diciembre
STC núm.2/2007, de 15 de enero
STC núm.13/2007, de 18 de enero
STC núm.184/2007, de 10 de septiembre
STC núm.247/2007, de 12 de diciembre
STC núm.12/2008, de 29 de enero
STC núm.31/2008, de 25 de febrero
STC núm.47/2008, de 11 de marzo
STC núm.129/2008, de 27 de octubre
STC núm.145/2008, de 10 de noviembre
STC núm.7/2010, de 27 de abril
STC núm.31/2010, de 28 de junio
STC núm.13/2011, de 28 febrero
STC núm.38/2011, de 28 marzo
STC núm.62/2011, de 5 de mayo
STC núm.109/2011, de 22 de junio
STC núm.134/2011, de 20 de junio
STC núm.136/2011, de 13 de septiembre
STC núm.150/2011, de 29 septiembre
STC núm.157/2011, de 18 de octubre
STC núm.188/2011, de 23 de noviembre
STC núm.196/2011, de 13 de diciembre
STC núm.198/2011, de 13 de diciembre
STC núm.199/2011, de 13 de diciembre
STC núm.1/2012, de 13 de enero
STC núm.13/2012, de 30 de enero
STC núm.19/2012 de 15 de febrero
STC núm.100/2012, de 8 de mayo
STC núm.121/2012, de 5 de junio.
STC núm.122/2012, de 5 de junio
STC núm.123/2012, de 5 de junio
STC núm.145/2012, de 2 de julio
STC núm.148/2012, de 5 de julio
STC núm.196/2012, de 31 de octubre
STC núm.197/2012, de 6 de noviembre
STC núm.208/2012, de 14 de noviembre
STC núm.210/2012, de 14 de noviembre
STC núm.223/2012, de 29 de noviembre
STC núm.239/2012, de 13 de diciembre
STC núm.11/2013, de 28 de enero
STC núm.36/2013, de 14 de febrero
STC núm.45/2013, de 25 de febrero
STC núm.96/2013, de 23 de abril
STC núm.130/2013, de 4 de junio
STC núm.142/2013, de 11 de julio
STC núm.159/2013, de 26 de septiembre
STC núm.26/2014, de 13 de febrero
STC núm.37/2014, de 11 de marzo
STC núm.42/2014, de 25 de marzo
STC núm.76/2014, de 8 de mayo
STC núm. 95/2014, de 12 de junio
STC núm.132/2014, de 22 de julio
STC núm.141/2014, de 11 de septiembre
STC núm.215/2014, de 18 de diciembre
STC núm.12/2015, de 5 de febrero
STC núm.21/2015, de 16 de febrero
STC núm.27/2015, de 19 de febrero
STC núm.29/2015, de 19 de febrero

STC núm.57/2015, de 18 de marzo
STC núm.60/2015, de 18 de marzo
STC núm.92/2015, de 14 de mayo
STC núm.108/2015, de 28 de mayo
STC núm.136/2015, de 11 de junio
STC núm.199/2015, de 24 de septiembre

Sentencias del Tribunal Supremo (TS)

Ref. CENDOJ del CGPJ: ROJ:
<http://www.poderjudicial.es/search/index.jsp>

Ref. BD Aranzadi -Westlaw.es-: RJ

STS, Sala 1ª, Sección 1ª, de 24 de febrero de 1959

STS, Sala 1ª, Sección 1ª, de 13 de junio de 1959

STS de 5 de noviembre de 1959

STS de 24 de febrero de 1964

STS de 10 de noviembre de 1964

STS, Sala 3ª, Sección 1ª, de 3 de noviembre de 1980 (ROJ: STS 2869/1980)

STS, Sala 3ª, Sección 1ª, de 27 de noviembre de 1981, resolución núm. 748/1981 (ROJ: STS 2101/1981)

STS, Sala 3ª, Sección 1ª, de 14 de octubre de 1985 (ROJ: STS 2065/1985)

STS, Sala 3ª, Sección 1ª, de 2 de junio de 1986 (ROJ: STS 2970/1986)

STS, Sala 3ª, Sección 1ª, de 2 de junio de 1986 (ROJ: STS 10073/1986)

STS, Sala 1ª, Sección 1ª, de 9 de octubre de 1986 recurso núm. (ROJ: STS 7593/1986)

STS, Sala 3ª, Sección 1ª, de 17 de diciembre de 1986 (ROJ: STS 14633/1986; RJ 1986\7472)

STS, Sala 1ª, Sección 1ª, de 4 de mayo de 1987 (ROJ: STS 8935/1987)

STS, Sala 1ª, Sección 1ª, de 30 de marzo de 1988 (ROJ: STS 2377/1988)

STS, Sala 1ª, Sección 1ª, de 20 de mayo de 1988 (ROJ: STS 3806/1988)

STS, Sala 1ª, Sección 1ª, de 20 de mayo de 1988 (ROJ: STS 10592/1988)

STS, Sala 3ª, Sección 1ª, de 11 de marzo de 1989 (ROJ: STS 1822/1989)

STS, Sala 3ª, Sección 1ª, de 26 de Mayo de 1989, (ROJ: STS 3161/1989)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 4 de octubre de 1989 (RJ\1992\4347)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 22 de noviembre de 1989 (RJ\ 1992\4351)

STS, Sala 3ª, Sección 1ª, de 10 de octubre de 1989, (ROJ: STS 13904/1989; RJ\1979\1989)

STS, Sala 3ª, Sección 1ª, de 10 de octubre de 1989, (ROJ: STS 5279/1989; RJ 1989\7352)

STS, Sala 3ª, Sección 1ª, de 30 de octubre de 1989 (ROJ: STS 14412/1989)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 3 de enero de 1990 (RJ\1990\388)

STS, Sala 3ª, Sección 1ª, de 20 de Enero de 1990 (ROJ: STS 282/1990)

STS, Sala 3ª, Sección 1ª, de 14 de febrero de 1990, recurso núm. 35/1989 (ROJ: STS 16019/1990; RJ 1990\1315)

STS, Sala 3ª Sección 2ª de 31 de mayo de 1990 (RJ\1990\4267)

STS, Sala 3ª Sección 2ª de 1 de junio de 1990 (RJ\1990\4923)

STS, Sala 3ª, Sección 1ª, de 13 de julio de 1990 (ROJ: STS 11233/1990)

STS, Sala 3ª Sección 2ª de 2 de junio de 1991 (RJ\1991\379)

STS, Sala 3ª, Sección 1ª, de 18 de Junio de 1991 (ROJ: STS 3370/1991)

STS, Sala 3ª Sección 2ª de 21 de junio de 1991 (RJ\1991\4976)

STS, Sala 3ª, Sección 1ª, de 23 de Diciembre de 1991, recurso núm. 2123/1989 (ROJ: STS 7247/1991)

STS, Sala 3ª, Sección 1ª, de 24 de diciembre de 1991 (ROJ: STS 8807/1991)

STS, Sala 3ª, Sección 1ª, de 17 de febrero de 1992 (ROJ: STS 16946/1992)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 25 de septiembre de 1992, recurso núm. 1249/1989 (ROJ: STS 7177/1992; RJ\1992\7068)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 25 de septiembre de 1992, recurso núm. 10685/1991 (ROJ: STS 16237/1990; RJ\1992\7069)

STS, Sala 3ª, Sección 1ª, de 2 de febrero de 1993 (RJ 1993\580)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 26 de febrero de 1994, recurso núm. 9973/1990 (ROJ: STS 21673/1994)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 4 de octubre de 1995, recurso núm. Recurso: 2051/1991 (ROJ: STS 4881/1995)

STS, Sala 3ª, Sección 1ª, de 11 de octubre de 1995, recurso núm. Recurso: 4628/1991 (ROJ: STS 5030/1995)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª , de 18 de abril de 1997, recurso núm. 12885/1991 (ROJ: STS 2702/1997)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 12 de mayo de 1997, recurso núm. 12930/1991 (ROJ: STS 3309/1997)

STS, Sala 1ª, Sección 1ª, de 27 de mayo de 1997, recurso núm.1759/1993 (ROJ: STS 3725/1997)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 17 de julio de 1997, recurso núm. 7667/1991 (ROJ: STS 5121/1997)

Sentencia del TS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 3 de noviembre de 1997, recurso núm. 544/1995 (ROJ: STS 6518/1997)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 25 de Abril de 1998, recurso núm. 2150/1992 (ROJ: STS 2618/1998)

STS, Sala 1ª, Sección 1ª, de 16 de junio de 1998, recurso núm. 3028/1994, reclamación núm. 577/1998 (ROJ: STS 3995/1998; RJ\1998\5056)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 25 de junio de 1998, recurso núm. 3067/1992 (ROJ: STS 4257/1998)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 12 de noviembre de 1998, recurso núm. 9484/1992 (ROJ: STS 6680/1998)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de de 5 de diciembre de 1998, recurso núm. 609/1995 (ROJ: STS 7315/1998; RJ 1998/9513)

STS, Sala 3ª, Sección 5ª: de 11 de marzo de 1999, recurso núm. 2106/1993 (ROJ: STS 1690/1999)

STS, Sala 1ª, Sección 1ª, de 10 de mayo de 1999, recurso núm.2761/1994, Resolución núm. 408/1999 (ROJ: STS 3148/1999; RJ\1999\2886)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª: de 17 de mayo de 1999, recurso núm. 1258/1994 (ROJ: STS 3378/1999);

Auto del TS, Sala 1ª, Sección 1ª, de 28 de junio de 1999, recurso núm. 4035/1997 (ROJ: ATS 533/1999)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 14 de diciembre de 1999, recurso núm.773/1995 (ROJ: STS 8018/1999)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 18 de febrero de 2000, recurso núm.3537/1995 (ROJ: STS 1209/2000)

STS, Sala 3ª, Sección 6ª, de 24 febrero 2000, recurso núm. 526/1998 (ROJ: STS 1407/2000; RJ 2000\2888)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 2 de marzo de 2000, recurso núm.67/1999 (ROJ: TS 1662/2000)

STS, Sala 1ª, Sección 1ª, de 3 de marzo de 2000, recurso núm. 1089/1995, reclamación núm. 163/2000 (ROJ: STS 1687/2000)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 10 de marzo de 2000, recurso núm.4040/1995 (ROJ: 1925/2000; RJ\2000\2808)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 18 de marzo de 2000, recurso núm.150/1999 (ROJ: STS 2184/2000)

STS, Sala 1ª, Sección 1ª, de 16 de mayo de 2000, recurso núm.1992/1995, reclamación núm. 485/2000 (ROJ; STS 3952/2000)

STS, Sala 3ª, Sección 6ª, de 31 enero 2001, recurso núm. 507/1998 (ROJ: STS 571/2001; RJ 2001\1083)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 28 de Abril de 2001, recurso núm. Recurso: 178/1996 (ROJ: STS 3477/2001)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 17 de mayo de 2001, recurso núm. 1463/1996 (ROJ: STS 4075/2001)

STS, Sala 3ª, Sección 5ª, de 31 de mayo de 2001, recurso núm. 4572/1996 (ROJ: STS 4573/2001)

STS, Sala 1ª, Sección 1ª, de 17 de julio de 2001, recurso núm. 1695/1996; resolución núm. 757/2001 (ROJ: STS 6283/2001).

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 20 de abril de 2002, recurso núm. 221/2001 (ROJ: STS 2820/2002)

STS, Sala 2ª, Sección 1ª, de 15 de julio de 2002, recurso núm. 2313/2000, resolución núm. 1336/2002 (ROJ: STS 5315/2002; RJ\2002\8709)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 25 de septiembre de 2002, recurso núm.663/1998 (ROJ: STS 6174/2002; RJ\2003\14)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 26 de septiembre de 2002, recurso núm. 6471/1997 (ROJ: STS 6199/2002);

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 3 de octubre de 2002, recurso casación núm.496/1997 (ROJ: STS 6453/2002; RJ\2002\10169)

STS, Sala 1ª, Sección 1ª, de 26 de noviembre de 2002, recurso núm. 1364/1997; reclamación núm. 1110/2002 (ROJ: STS 7880/2002; RJ\2002\9935)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 15 de febrero de 2003, recurso núm. 1302/1998 (ROJ: STS 997/2003)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 19 de abril de 2003, recurso núm. 5288/1998 (ROJ STS 2735/2003; RJ\2003\4010)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 23 de junio de 2003, recurso casación núm.8471/1998 (ROJ: STS 4389/2003; RJ\2003\16185)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 24 de junio de 2003, recurso casación núm.8470/1998 (ROJ: STS 4417/2003; RJ\2003\4589)

STS, Sala 3ª, Sección 5ª, de 13 de noviembre de 2003, recurso núm. 5663/2000 (ROJ: STS 7129/2003)

STS, Sala 2ª, Sección 1ª, de 28 de noviembre de 2003, recurso núm. 7/2001, resolución núm. 751/2003, (ROJ: STS 7579/2003)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 22 de enero de 2004, recurso casación núm.11454/1998 (ROJ: STS 256/2004; RJ\2004\865)

STS, Sala 3ª, Sección, 2ª, de 23 de abril de 2004, recurso casación núm.967/1999 (ROJ: STS 2657/2004; RJ\2004\5184)

STS, Sala 3ª, Sección 4ª, de 12 de febrero de 2004 , Sala 3ª, Sección 4ª, recurso núm. 437/2001 (ROJ: STS 824/2004)

STS, Sala 3ª, Sección 5ª, de 24 de febrero de 2004, recurso núm. 5077/2001 (ROJ: STS 3034/2004)

STS, Sala 3ª Sección 2ª, de 10 de junio de 2004 (RJ\2004\4785)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 12 de junio de 2004, recurso núm.8139/1999; ROJ: STS 4065/2004; RJ\2004\4898)

STS, Sala 3ª, Sección 1ª, de 17 de junio de 2004, recurso núm. 11087/1990 (ROJ: STS 21876/1994)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 11 de octubre de 2004, recurso núm. 7938/1999 (ROJ: STS 6363/2004; RJ\2004\6819)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 3 de noviembre de 2004, recurso núm. 8648/1999 (ROJ: STS 7076/2004)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 8 de noviembre de 2004, recurso núm. 2327/1999 (ROJ: STS 7154/2004; RJ\2004\7796)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de de 9 de noviembre de 2004, recurso núm. 7991/1999 (ROJ: STS 7201/2004; RJ\2004\7799)

Auto del TS, Sala 1ª, Sección 1ª, del TS, de 23 de noviembre de 2004, recurso núm. 1981/2001 (ROJ: ATS 13208/2004)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 9 de diciembre de 2004, recurso núm. 7893/1999 (ROJ: STS 7927/2004)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 8 de febrero de 2005, recurso núm. 6567/1999 (ROJ: STS 680/2005)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 2 de noviembre de 2005, recurso núm. 1591/2000 (ROJ: STS 6686/2005)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 14 de marzo de 2006, recurso núm. 1879/2001 (ROJ: STS 1451/2006; RJ\2006\5532)

STS, Sala 3ª, Sección 5ª, de 12 de abril de 2006, recurso núm. 228/2003 (ROJ: STS 3554/2006)

STS, Sala 3ª, Sección 5ª, de: 12 de mayo de 2006, recurso núm. 10190/2003 (ROJ: STS 3152/2006)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 21 de junio de 2006, recurso núm. 3330/2001 (ROJ: STS 5026/2006)

STS, Sala 3ª, Sección 5ª de 4 de octubre de 2006, recurso núm. 6432/2004 (ROJ: STS 6446/2006)

STS, Sala 3ª, Sección 5ª, de 2 de noviembre de 2006, recurso núm.3307/2003 (ROJ: STS 6760/2006)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 29 de noviembre de 2006, recurso núm. 5002/2001 (ROJ: STS 8640/2006);

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 13 de diciembre de 2006, recurso núm. 4704/2001 (ROJ: STS 8500/2006)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 15 de diciembre de 2006, recurso núm. 35/2005 (ROJ: STS 8037/2006);

STS, Sala 3ª, Sección 5ª, de 28 de diciembre de 2006, recurso núm. 4245/2003 (ROJ: STS 8630/2006)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 23 de enero de 2007, recurso núm. 563/2001 (ROJ: STS 331/2007)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 24 de enero de 2007, recurso núm. 4108/2001 (ROJ: STS 1011/2007)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 5 de febrero de 2007, recurso núm. 2739/2002 (ROJ: STS 926/2007)

STS, Sala 1ª, Sección 1ª, de 1 de marzo de 2007, recurso núm.5071/1999, Resolución núm. 232/2007 (ROJ: STS 1029/2007)

STS, Sala 3ª, Sección 5ª de 27 de marzo de 2007, recurso núm. 6007/2003 (ROJ: STS 2860/2007)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 3 de julio de 2007, recurso núm. 168/2002 (ROJ: STS 5861/2007)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 5 de julio de 2007, recurso núm. 251/2002 (ROJ: STS 5454/2007)

STS, Sala 1ª, Sección 1ª, de 23 de octubre de 2007, recurso núm. 3071/2000, Resolución núm.1115/2007 (ROJ: STS 6622/2007; RJ\2007\7408)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 26 de octubre de 2007, recurso núm.88/2003 (ROJ: STS 8151/2007)

STS, Sala 3ª Sección 2ª, 31 de octubre de 2007, recurso núm. 244/2003 (ROJ: STS 7593/2007)

STS, Sala 3ª Sección 2ª, de 31 de octubre de 2007, recurso núm.4156/2002 (ROJ: STS 7622/2007; RJ\2007\8477)

STS, Sala 3ª, Sección 5ª, de 12 de diciembre de 2007, recurso núm.2911/2005 (ROJ: STS 8945/2007)

STS, Sala 3ª Sección 2ª, de 23 de enero de 2008, recurso núm.95/2003 (ROJ: STS 612/2008)

STS, Sala 3ª Sección 2ª, de 2 de abril de 2008 (RJ\2008\2030)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 3 de abril de 2008, recurso núm. 3914/2002 (ROJ: STS 1658/2008; RJ\2008\2030)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 15 de julio de 2008, recurso núm.17/2004 (ROJ: STS 4399/2008)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 6 de octubre de 2008, recurso núm. 8/2004 (ROJ: STS 5311/2008)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 9 de octubre de 2008, recurso num. 1113/2005 (ROJ: STS 7334/2008)

STS, Sala 3ª Sección 2ª, de 16 de octubre de 2008, recurso núm.9223/2004 (ROJ: STS 6370/2008)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 12 de noviembre de 2008, recurso núm.370/2004 (ROJ: STS 7382/2008)

STS, Sala 3ª Sección 2ª, de 15 de diciembre de 2008 (RJ\2009\218)

STS, Sala 3ª, Sección 5ª, de 5 de marzo de 2009, recurso núm.7859/2004 (ROJ: STS 1112/2009)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 18 de marzo de 2009, recurso núm. 5013/2006 (ROJ: STS 1656/2009)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 29 de abril de 2009, recurso núm. 5483/2006 (ROJ: STS 2757/2009)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 15 de mayo de 2009, recurso núm. 1428/2005 (ROJ: STS 3981/2009)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 18 de junio de 2009, recurso núm. Recurso: 7807/2003 (ROJ: STS 5837/2009)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 2 de julio de 2009, recurso núm. 691/2003 (ROJ: STS 6061/2009)

STS, Sala 3ª, Sección 5ª, de 4 de diciembre de 2009, recurso núm. 6301/2006 (ROJ: STS 7508/2009)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 7 de octubre de 2010, recurso núm. Recurso: 4948/2005 (ROJ: STS 6041/2010)

STS, Sala 3ª, Sección 5ª, de 9 de diciembre de 2009, recurso núm.7334/05 (ROJ: STS 7724/2009)

STS, Sala 3ª, Sección 5ª, de 9 de diciembre de 2009, recurso núm. 7385/05 (ROJ:STS 7722/2009)

STS, Sala 3ª, Sección 5ª, de 17 de diciembre de 2009, recurso núm. 4370/2006 (ROJ: STS 7662/2009)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 17 de diciembre de 2009, recurso núm.4545/2004 (ROJ: STS 8349/2009)

STS, Sala 3ª, Sección 5ª, de 17 de diciembre de 2009, recurso núm. 4762/2005 (ROJ: STS 8559/2009)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 6 de mayo de 2010, recurso núm. 7524/2005 (ROJ: STS 2747/2010)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 7 de julio de 2010, recurso núm. 2853/2005 (ROJ: STS 3787/2010)

STS, Sala 3ª Sección 2ª, de 14 de julio de 2010, recurso núm.104/2005 (ROJ: STS 4084/2010)

STS, Sala 3ª Sección 2ª, de 14 de julio de 2010 , recurso núm. 5415/05 (ROJ: STS 4011/2010)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 14 de octubre de 2010, recurso núm. 7459/2005 (ROJ: STS 5894/2010)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 3 de noviembre de 2010, recurso núm. 234/2006 (ROJ: STS 5860/2010)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 15 de diciembre de 2010, recurso núm.86/2006 (ROJ: STS 7175/2010)

STS, Sala 3ª, Sección 5ª, de 29 de diciembre de 2010, recurso núm. 500/2008 (ROJ: STS 7038/2010)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 20 de enero de 2011, recurso núm. 24/2005 (ROJ: STS 242/2011)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 11 de febrero de 2011, recurso núm. 4233/2006 (ROJ: STS 1040/2011)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 3 de marzo de 2011 recurso núm. 4775/2006 (ROJ: STS 1219/2011)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 17 de marzo de 2011, recurso núm. 4984/2006 (ROJ: STS 1754/2011)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 24 de marzo de 2011, recurso núm. 5723/2006 (ROJ: STS 2116/2011)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 13 de abril de 2011, recurso núm. 1107/2006 (ROJ: STS 2651/2011)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 12 de mayo de 2011, recurso núm. 3597/2007 (ROJ: STS 3049/2011)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 27 de julio de 2011, recurso núm.5836/2007 (ROJ: STS 4533/2011)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 19 de octubre de 2011, recurso núm. 3949/2007 (ROJ: STS 6880/2011)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 21 de noviembre de 2011, recurso núm. 4741/2009 (ROJ: STS 7657/2011)

STS, Sala 3ª Sección 2ª, de 26 de enero de 2012, recurso núm. 4087/2007 (ROJ: STS 345/2012)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 30 de enero de 2012, recurso núm.6318/2008 (ROJ: STS 591/2012)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 2 de Abril de 2012, recurso núm. 4842/2008 (ROJ: STS 2598/2012)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 3 de abril de 2012, recurso núm. 2207/2011 (ROJ: STS 2279/2012)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 21 de mayo de 2012, recurso núm. 171/2009 (ROJ: STS 3565/2012)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 4 de junio de 2012, recurso núm.3725/2009 (ROJ: STS 3956/2012)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 20 de junio del 2012, recurso núm. 3421/2010 (ROJ: STS 5502/2012)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 12 de julio de 2012, recurso núm. 1409/2010 (ROJ: STS 5481/2012)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 13 de noviembre de 2012, recurso núm. 703/2010 (ROJ: STS 7252/2012)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 14 de diciembre de 2012, recurso núm.1204/2010 (ROJ: STS 8478/2012)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 20 de diciembre de 2012, recurso núm. 5389/2011 (ROJ: STS 8602/2012)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 7 de febrero de 2013, recurso núm.3030/2010 (ROJ: STS 590/2013)

STS, Sala 3ª, Sección 5ª, de 26 de marzo de 2013, recurso núm. 4312/2009 (ROJ: STS 1562/2013)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 10 de abril de 2013, recurso núm. 1330/2012 (ROJ: STS 1724/2013)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 16 de mayo de 2013, recurso núm. 503/2012 (ROJ: STS 2573/2013)

STS, Sala 3ª, Sección 5ª, de 18 de septiembre de 2013, recurso núm.5375/2010 (ROJ: STS 4581/2013)

STS, Sala 3ª, Sección 5ª, de 30 de septiembre de 2013, recurso núm. 5904/2010 (ROJ: STS 4870/2013)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 20 de enero de 2014, recurso núm.2623/2009 (ROJ: STS 103/2014)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 7 de marzo de 2014, recurso núm. 970/2011 (ROJ: STS 1077/2014)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 30 de mayo de 2014, recurso núm. 2362/2013 (ROJ: STS 2159/2014)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 20 de octubre de 2014, recurso núm. 1176/2012 (ROJ: STS 4108/2014)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 10 de noviembre de 2014, recurso núm. 2015/2013 (ROJ: STS 4564/2014)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de de 15 de enero de 2015, recurso núm. 507/2013 (ROJ: STS 110/2015).

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 12 de marzo de 2015, recurso núm. 280/2013 (ROJ: STS 1027/2015)

STS, Sala 3ª, Sección 5ª, de 19 de marzo de 2015, recurso núm. 1065/2013 (ROJ: STS 2253/2015)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 11 de mayo de 2015, recurso núm. 2073/2013 (ROJ: STS 2155/2015).

Auto del TS, Sala 3ª, Sección 1ª, de 9 de junio de 2015, recurso núm. 4152/2014 (ROJ: ATS 6529/2015)

STS, Sala 3ª, Sección 5ª, de 7 de Julio de 2015, recurso núm. 3038/2013 (ROJ: STS 3728/2015)

STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 17 de julio de 2015, recurso núm. 3865/2013 (ROJ: STS 3382/2015)

STS, Sala 3ª, Sección 5ª, de 2 de septiembre de 2015, recurso núm. 35/2014 (STS 3896/2015)

STS, Sala 3ª, Sección 5ª, de 14 de septiembre de 2015, recurso núm. 3829/2013 (ROJ: STS 3898/2015)

STS, Sala 3ª, Sección 5ª, de 25 de septiembre de 2015, recurso núm. 464/2014 (ROJ: STS 3922/2015)

Sentencias de la AUDIENCIA NACIONAL (AN)

Ref. CENDOJ del CGPJ: ROJ:

<http://www.poderjudicial.es/search/indexAN.jsp?org=an&comunidad=13>

Ref. BD Aranzadi -Westlaw.es-

SAN de 1 de octubre de 1996, recurso núm.158/1992, Resolución núm.369/1996 (ROJ: SAN 2/1996)

SAN de 22 de abril de 1997 (JT\1997\489)

SAN de 2 de abril de 1998, recurso número 220/1995 (ROJ: SAN 563/1998; JT\1998\757), anulada por STS de 19 de abril de 2003, recurso núm.962/2001 (ROJ:STS 2733/2003)

SAN de 15 de julio de 1999, recurso núm.499/1996 (ROJ: SAN 5223/1999)

SAN de 1 de junio de 2001 (ROJ: SAN 3540/2001)

SAN de 16 de mayo de 2000 (JT\2000\1966)

SAN de 23 de junio de 2000, recurso núm. 1075/1999 (ROJ: SAN 4402/2000)

SAN de 18 de julio de 2000, recurso núm. 120/2000 (ROJ: SAN 5076/2000)

SAN de 1 de junio de 2001 (JT\2001\1602)

SAN de 17 de diciembre de 2003, recurso núm. 1038/2000 (ROJ: SAN 3715/2003)

SAN de 18 de mayo de 2004, recurso núm.554/2001 (ROJ: SAN 3540/2004; JUR\2004\283672)

SAN de 31 de octubre de 2007 (JT\2008\17)

SAN AN de 16 de abril de 2008, recurso núm. 558/2006 (ROJ: SAN 1516/2008; JT\2008\697)

SAN de 15 de octubre de 2008, recurso núm. 304/2007 (ROJ: SAN 4006/2008 ;JT\2008\1154)

SAN de 12 de noviembre de 2008 (JT\2009\282)

SAN de 17 de junio de 2009, recurso núm.165/2008 (ROJ: SAN 3263/2009)

SAN de 21 de septiembre de 2009, recurso núm. 486/2007 (ROJ: SAN 3929/2009)

SAN de 11 de octubre de 2012, recurso núm. 518/2011 (ROJ: SAN 4014/2012)

SAN de 24 de octubre de 2012, recurso núm. 121/2011 (ROJ: SAN 4070/2012)

SAN de 27 de febrero de 2013, recurso núm. 354/2011 (ROJ: SAN 877/2013)

SAN de 23 de julio de 2013, recurso núm. 516/2011 (ROJ: SAN 3469/2013)

SAN de 2 de junio de 2014, recurso núm. 297/2013 (ROJ: SAN 2540/2014)

SENTENCIAS DE LOS TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA (TSJ)

Ref. CENDOJ del CGPJ : ROJ:

<http://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Tribunales-Superiores-de-Justicia>

Ref. BD Aranzadi -Westlaw.es-: JT

STSJ de la Comunidad Valenciana, de 31 de diciembre de 1991

STSJ de la Comunidad Valenciana, de 22 de mayo de 1993

STSJ de Castilla La Mancha, de 19 de abril de 1996 (JT\1996\428)

STSJ del País Vasco de 20 de diciembre de 1996, recurso núm. 2184/1994 (JT 1996\1732)

STSJ de Baleares, de 1 de septiembre de 2000, recurso núm 1209/1998, Resolución núm.608/2000 (ROJ: STSJ BAL 1078/2000)

STSJ de Castilla La Mancha, de 7 de enero de 2000, recurso núm.1384/1997, Resolución núm.8/2000 (ROJ: STSJ CLM 31/2000; JT\2000\224)

STSJ de la Comunidad Valenciana, de 8 de mayo de 2000, recurso. 459/1999, Resolución núm. 756/2000 (ROJ: STSJ CV 3744/2000)

STSJ de Baleares de 13 de junio de 2000, recurso núm.1283/1998, Resolución núm. 474/2000 (ROJ:STSJ BAL 799/2000)

STSJ de Canarias de 16 de febrero de 2001, recurso núm557/1997, Resolución núm. 226/2001 (ROJ:STSJ ICAN 638/2001)

STSJ de Aragón: de 22 de junio de 2001, recurso núm. 1211/1997, Resolución núm.568/2001 (ROJ: STSJ AR 1765/2001)

STSJ de la Comunidad Valenciana de 2 de noviembre de 2001, recurso núm.3002/1997, Resolución núm. 56/2001 (ROJ: STSJ CV 425/2001)

STSJ de Aragón, de 5 de febrero de 2002, recurso núm.74/1998, Resolución núm. 87/2002 (ROJ: STSJ AR 302/2002)

STSJ de Andalucía, de 15 de febrero de 2002, recurso núm.619/2000 (ROJ: STSJ AND 2546/2002)

STSJ de Andalucía, de 10 de septiembre de 2002, recurso núm. 104/2001 (ROJ: STSJ AND 12011/2002)

STSJ de Aragón, de 9 de octubre de 2002, recurso núm. 136/1999, Resolución núm. 809/2002 (ROJ: STSJ AR 2461/2002)

STSJ de Aragón, de 28 de febrero de 2003, recurso núm. 660/1999, Resolución núm. 270/2003 (ROJ: STSJ AR 740/2003)

STSJ de Aragón de 26 de diciembre de 2003, recurso núm. 903/2000, Resolución núm.1060/2003 (ROJ: STSJ AR 3436/2003).

STSJ de la Comunidad Valenciana de 21 de junio de 2004, recurso núm. 498/2003, Resolución núm.548/2004 (ROJ: STSJ CV 3653/2004)

STSJ de Cataluña, de 20 de diciembre de 2004, recurso núm.809/1999 Resolución núm. 1287/2004 (ROJ: STSJ CAT 14707/2004; JT\2005\425)

STSJ de Aragón de 31 de enero de 2005, recurso núm. 230/2002, Resolución núm.58/2005 (ROJ: STSJ AR 159/2005)

STSJ de Madrid, de 30 de abril de 2004, recurso núm.543/2001, Resolución núm. 370/2004 (ROJ: STSJ M 5506/2004)

STSJ de la Comunidad Valenciana, de 7 de junio de 2005, recurso núm. 2107/2003, Resolución núm.431/2005 (ROJ: STSJ CV 3801/2005)

STSJ de Cantabria de 22 de julio de 2005, recurso núm.38/2004, Resolución núm.357/2005 (ROJ: STSJ CANT 1179/2005)

SSTSJ de la Comunidad Valenciana, de 28 de septiembre de 2006, recurso núm. 202/2005, Resolución núm. 719/2006 (ROJ: STSJ CV 4913/2006)

STSJ Extremadura, de 18 de diciembre de 2006, recurso núm. 486/2005, Resolución núm.1194/2006 (ROJ: STSJ EXT 2159/2006)

STSJ de Madrid, de 9 de octubre de 2007, recurso núm.325/2004, Resolución núm.1434/2007 (ROJ: STSJ M 12738/2007)

STSJ de Castilla y León, de 15 de diciembre de 2007 (JT\2007\223)

STSJ de la Comunidad Valenciana de 10 de enero de 2008, recurso núm. 2094/2007, Resolución núm.1/2008 (ROJ: STSJ CV 233/2008)

STSJ de Andalucía de 11 de abril de 2008, recurso núm.82/2006, Resolución núm.385/2008 (ROJ: STSJ AND 3397/2008)

STSJ de la Comunidad Valenciana, de 3 de junio de 2008, recurso núm.2549/2006, Resolución núm. 584/2008 (ROJ: STSJ CV 3969/2008)

STSJ de Andalucía de 20 de junio de 2008, recurso núm.359/2006 (ROJ: STSJ AND 10380/2008)

STSJ de Aragón, de 2 de julio de 2008, recurso núm. 494/2006, Resolución núm.420/2008 (ROJ: STSJ AR 1463/2008)

STSJ de Galicia, de 16 de enero de 2008, recurso núm.7806/2006, Resolución núm. 14/2008 (ROJ: STSJ GAL 5349/2008; JT\2008\1256)

STSJ de la Comunidad Valenciana, de 3 de junio de 2008, recurso núm.2549/2006, Resolución núm. 584/2008 (ROJ: STSJ CV 3969/2008)

STSJ de Andalucía de 20 de junio de 2008, recurso núm.359/2006 (ROJ: STSJ AND 10380/2008)

STSJ Murcia, de 29 de julio de 2008, recurso núm. 267/2004, Resolución núm.738/2008 (ROJ: STSJ MU 1818/2008)

STSJ de Andalucía, de 29 de septiembre de 2008, recurso núm.1381/2001, Resolución núm. 579/2008 579/2008 (ROJ: STSJ AND 6508/2008)

STSJ de Madrid de 15 de octubre de 2008, recurso núm.1044/2004, Resolución núm.1595/2008 (ROJ: STSJ M 19751/2008)

STSJ de Cataluña de 30 de octubre de 2008, recurso núm.315/2005, Resolución núm.1067/2008 (ROJ: STSJ CAT 12329/2008)

STSJ de Madrid, de 28 de noviembre de 2008, recurso núm.939/2004, Resolución núm.1963/2008 (ROJ: STSJ M 28344/2008; JT\2009\349)

STSJ de Extremadura de 27 de febrero de 2009, recurso núm. 373/2006, Resolución núm.131/2009 (ROJ: STSJ EXT 155/2009)

STSJ de Asturias, de 9 de julio de 2009, recurso núm. 922/2007, Resolución núm.1212/2009 (ROJ: STSJ AS 3640/2009)

STSJ de Madrid,

STSJ de Andalucía, de 2 de marzo de 2010, recurso núm.4244/2002, Resolución núm.144/2010 (ROJ: STSJ AND 3361/2010)

STSJ de Madrid, de 26 de mayo de 2010, recurso núm.1026/2008, Resolución núm. 673/2010 (ROJ: STSJ M 7628/2010)

STSJ de la Comunidad de Madrid de 8 de junio de 2010, recurso núm. 116/2008, Resolución núm.627/2010 (ROJ: STSJ M 9475/2010),

STSJ de la Comunidad Valenciana, de 4 de octubre de 2010, recurso núm. 2917/2008, Resolución núm.1004/2010 (ROJ: STSJ CV 7076/2010)

STSJ de Madrid, de 4 de noviembre de 2010, recurso núm. 286/2008, Resolución núm.1154/2010 (ROJ: STSJ M 17095/2010)

STSJ de la Comunidad de Madrid, de 22 de diciembre de 2010, recurso núm. 1505/2009, Resolución núm.1334/2010 (ROJ: STSJ M 18901/2010)

STSJ de Madrid, de 30 de diciembre de 2010, recurso núm.114/2008, Resolución núm.1368/2010 (ROJ: STSJ M 18915/2010)

Sentencia del TSJ de la Comunidad de Madrid, de 17 de febrero de 2011, recurso: 589/2008, Resolución núm.87/2011 (ROJ: STSJ M 2066/2011)

STSJ de la Comunidad Valenciana, de 25 de mayo de 2011, recurso núm.4271/2008, Resolución núm.615/2011 (ROJ: STSJ CV 3626/2011)

STSJ de la Comunidad Valenciana, de 24 de junio de 2011, recurso núm.9/2009, Resolución núm. 767/2011 (ROJ: STSJ CV 5787/2011)

STSJ de Castilla y León, de 10 de noviembre de 2011, recurso núm. 820/2007, Resolución núm. 2547/2011 (ROJ: STSJ CL 5780/2011)

STSJ de Castilla y León, de 10 de noviembre de 2011, recurso núm. 821/2007, Resolución núm. 2548/2011 (ROJ: STSJ CL 5779/2011)

STSJ de la Comunidad Valenciana, de 20 de julio de 2012, recurso núm.1115/2009, Resolución núm. 985/2012 (ROJ: STSJ CV 5144/2012)

STSJ de Murcia de 28 de septiembre de 2011, recurso núm. 43/2007, Resolución núm.939/2011 (ROJ: STSJ MU 2315/2011)

STSJ de Murcia de 14 de octubre de 2011, recurso núm. 842/2006, Resolución núm.970/2011 (ROJ: STSJ MU 3084/2011)

STSJ de Madrid de 8 de marzo de 2012, recurso núm.305/2011, Resolución núm.306/2012 (ROJ: STSJ M 4335/2012)

STSJ de Madrid de 8 de mayo de 2012, recurso núm.1484/2009, Resolución núm.295/2012 (ROJ: STSJ M 6671/2012)

STSJ de la Comunidad Valenciana, de 22 de mayo de 2012, recurso núm. 1030/2009, Resolución núm. 682/2012 (ROJ: STSJ CV 3550/2012)

STSJ de Castilla y León, de 12 de junio de 2012 (REF CAP IV)

STSJ de Andalucía, de 2 de julio de 2012, recurso núm.554/2006, Resolución núm.2127/2012 (ROJ: STSJ AND 6823/2012);

STSJ de Baleares,de 24 de julio de 2012, recurso núm.175/2011, Resolución núm.548/2012 (ROJ: STSJ BAL 875/2012).

STSJ de Galicia de 24 de septiembre de 2012, recurso núm. 16260/2009, Resolución núm. 547/2012 (ROJ: STSJ GAL 7814/2012).

STS de Madrid, de 25 de septiembre de 2012, recurso núm.18/2010, Resolución núm. 60064/2012(ROJ: STSJ M 12751/2012)

STSJ de Madrid, de 25 de septiembre de 2012, recurso núm. 25/2010, Resolución núm. 60068/2012 (ROJ: STSJ M 12705/2012)

STSJ de la Comunidad Valenciana de 18 de enero de 2013, recurso núm.843/2010, Resolución núm.29/2013 (ROJ: STSJ CV 29/2013)

STSJ de Castilla y León en su Sentencia de 18 de enero de 2013, recurso núm. 315/2011, Resolución núm. 13/2013 (ROJ: STSJ CL 166/2013)

STSJ de la Comunidad Valenciana, de 6 de febrero de 2013, recurso núm. 425/2010, Resolución núm. 110/2013 (ROJ: STSJ CV 356/2013)

STSJ de la Comunidad de Madrid, de 28 de febrero de 2013, recurso núm. 461/2010, Resolución núm. 60468/2013 (ROJ: STSJ M 2804/2013)

STSJ de la Comunidad Valenciana, de 1 de octubre de 2013, recurso núm. 2040/2012, Resolución núm. 1336/2013 (ROJ: STSJ CV 3923/2013)

STSJ de la Comunidad Valenciana, de 3 de junio de 2014, recurso núm. 1226/2011, Resolución núm. 2094/2014 (ROJ: STSJ CV 4676/2014)

STSJ de la Comunidad Valenciana, de 3 de octubre de 2014, recurso núm. 1874/2011, Resolución núm. 3475/2014 (ROJ: STSJ CV 7863/2014)

STSJ de la Comunidad Valenciana de 4 de noviembre de 2014, recurso núm.2470/2011, Resolución núm.3993/2014 (ROJ: STSJ CV 8358/2014)

STSJ de Madrid, de 5 de noviembre de 2014, recurso núm. 3119/2013 (ROJ: STS 4755/2014)

STSJ de la Comunidad Valenciana, de 6 de noviembre de 2014, recurso núm.817/2011, Resolución núm. Resolución: 4016/2014 (ROJ: STSJ CV 8959/2014)

STSJ de la Comunidad Valenciana, de 30 de diciembre de 2014, recurso núm.630/2013, Resolución núm. 4485/2014 (ROJ: STSJ CV 9932/2014)

STSJ de la Comunidad Valenciana, de 24 de junio de 2015, recurso núm. 2024/2012, Resolución núm.661/2015 (ROJ:STSJ CV 3213/2015)

STSJ de la Comunidad Valenciana, de 17 de julio de 2015, recurso núm.2104/2012, Resolución núm. 787/2015 (ROJ: STSJ CV 3378/2015)

ÍNDICE CRONOLÓGICO DE DOCTRINA Y CRITERIOS ADMINISTRATIVOS

Resoluciones del TEAC

Base de datos Doctrina y Criterios del Tribunal Económico-Administrativo Central (DYCTEAC):
<http://serviciostelematicos.minhap.gob.es/DYCteac/>

Repertorio Base de Datos Aranzadi -Westlaw.es: (JT\

Resolución TEAC de 21 de octubre de 1992
Resolución TEAC de 4 de noviembre de 1992
Resolución TEAC de 10 de noviembre de a1993
Resolución TEAC de 25 de mayo de 1994
Resolución TEAC de 8 de junio de 1994
Resolución TEAC de 23 de marzo de 1995 (JT\1995\627)
Resolución TEAC de 5 de abril de 1995 (JT\1995\711)
Resolución TEAC del 20 de abril de 1995
Resolución TEAC de 22 de junio de 1995 (JT\1995\1103 y 1109)
Resolución TEAC de 7 de septiembre de 1995
Resolución TEAC de 21 de septiembre de 1995 (JT\1995\1436)
Resolución TEAC de 27 de septiembre de 1995
Resolución TEAC de 4 de octubre de 1995 (JT\1995\1518)
Resolución TEAC de 22 de junio de 1995
Resolución TEAC de 11 de enero de 1996
Resolución TEAC de 8 de febrero de 1996 (JT\1996\388)
Resolución TEAC de 11 de abril de 1996 (JT\1996\650)
Resolución TEAC de 6 de junio de 1996 (JT\1996\908)
Resolución TEAC de 20 de junio de 1996 (JT\1996\1065)
Resolución TEAC de 11 de julio de 1996 (JT\1996\1235)
Resolución TEAC de 24 de octubre de 1996 (JT\1996\1557)
Resolución TEAC de 30 enero de1997 (JT\1997\311)
Resolución TEAC de 13 de febrero de 1997
Resolución TEAC de 13 de mayo de 1997
Resolución TEAC de 27 febrero de1997 (JT\1997\393)
Resolución TEAC de 12 de junio de 1997 (JT\1997\1028)
Resolución TEAC de 9 de julio de 1997
Resolución TEAC de 11 de septiembre de 1997
Resolución TEAC de 10 de octubre de 1997
Resolución TEAC de 24 de noviembre de 1997
Resolución TEAC de 29 de enero de 1998 (JT\1998\329)
Resolución TEAC de 27 de febrero de 1998 (JT\1998\568)
Resolución TEAC de 12 de marzo de 1998 (JT\1998\652)
Resolución TEAC de 29 de abril de 1998 (JT\1998\883)
Resolución TEAC de 29 de mayo de 1998 (JT\1998\1396)
Resolución TEAC de 10 de julio de 1998 (JT\1998\1678)
Resolución TEAC de 8 de septiembre de 1998 (JT\1998\1764)
Resolución TEAC de 21 octubre de 1998 (JT\1998\1868 y 1869)
Resolución TEAC de 27 de enero de 1999
Resolución TEAC de 25 de febrero de 1999 (JT\1999\1367)
Resolución TEAC de 26 de septiembre de 1999 (JT\1996\1392)
Resolución TEAC de 28 de enero de 2000 (JT\2000\31)
Resolución TEAC de 10 de febrero de 2000 (JT\2000\881)
Resolución TEAC de 18 de octubre de 2000 (JT\2000\1880)

Resolución TEAC de 7 de marzo de 2001 (JT\2001\797)
Resolución TEAC de 5 de junio de 2002
Resolución TEAC de 4 de julio de 2002 (JT\2002\809)
Resolución TEAC de 5 noviembre 2003 (JT\2004\314)
Resolución TEAC de 10 de marzo de 2004 (CAP IV)
Resolución TEAC de 9 de junio de 2004
Resolución TEAC de 15 de julio de 2004
Resolución TEAC de 10 de noviembre de 2004
Resolución TEAC de 16 de marzo de 2005
Resolución TEAC de 13 de julio de 2005 (JUR\2005\279245)
Resolución TEAC de 28 de septiembre de 2005 (JT\2005\1572)
Resolución TEAC de 13 de octubre de 2005 (JT2006\123)
Resolución TEAC de 07 de noviembre de 2006
Resolución TEAC de 3 de mayo de 2007
Resolución TEAC de 24 de julio de 2007 (JT\2007\1655)
Resolución TEAC de 19 de diciembre de 2007
Resolución TEAC de 13 de febrero de 2008 (JT\2008\589)
Resolución TEAC de 2 de abril de 2008 (JUR\2008\237964)
Resolución TEAC de 28 de mayo de 2008 (JUR\2008\237948)
Resolución TEAC de 10 de marzo de 2009 (JUR\2009\243859)
Resolución TEAC de 14 de abril de 2009
Resolución TEAC de 8 de octubre de 2009 (JT\2009\95)
Resolución TEAC de 9 de febrero de 2010
Resolución TEAC de 21 de septiembre de 2010
Resolución TEAC de 8 de febrero de 2011
Resolución TEAC 29 de septiembre de 2011
Resolución TEAC de 21 de junio de 2012
Resolución TEAC de 19 de octubre de 2012
Resolución TEAC de 18 de julio de 2013
Resolución TEAC de 16 de enero de 2014
Resolución TEAC de 16 de febrero de 2014

Resoluciones vinculantes a Consultas de la DGT

Base de datos del Ministerio de Hacienda

<http://petete.minhap.gob.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/consulta.htm>

Repertorio Base de Datos Aranzadi -Westlaw.es

Resolución vinculante de 4 de noviembre de 1986
Resolución de la DGT núm. V0017-97, de 26 de diciembre
Resolución de 8 de julio de 1998
Resolución de 9 de diciembre de 1998
Resolución núm. V0024-98 de 21 de septiembre
Resolución núm. 2/2000, de 22 de diciembre
Resolución núm. V0012-01, de 10 de enero
Resolución núm. V1866-01, de 18 de octubre
Resolución de la DGT núm. V0073-01, de 28 de noviembre
Resolución de 8 mayo de 2002 (JUR\2002\248766)
Resolución núm.V0711-02, de 13 de mayo
Resolución núm. V0022-02, de 5 de junio
Resolución núm. V0003-06, de 12 de enero
Resolución núm. V2307-03, de 16 de diciembre (JT\2004\220)
Resolución núm. V1821-04, de 29 de septiembre (JT\2004\1451)
Resolución núm. V0253-04, de 5 de noviembre
Resolución núm. V0296-04, de 23 de noviembre (JT\2004\1641)

Resolución núm. V0300-04, de 24 de noviembre
Resolución núm. V2068-04, de 17 de diciembre (JT\2005\136)
Resolución núm. V0043-05 de 18 de enero
Resolución núm.V0060-05 de 25 de enero
Resolución núm.V0061-05, de 25 de enero
Resolución núm. V0064-05, de 25 de enero
Resolución núm. V0331-05, de 2 de marzo (JT\2005\450)
Resolución núm. V0335-05 de 03 de marzo
Resolución núm. V0343-05, de 3 de marzo
Resolución núm. V0384-05, de 9 de marzo
Resolución núm.V0464-05, de 21 de marzo
Resolución núm. V0466-05, de 21 de marzo
Resolución núm.V0792-05, de 10 de mayo
Resolución núm. V1093-05 de 14 de junio
Resolución núm. V1172-05, de 17 de junio
Resolución núm. V1175-05, de 17 de junio (JT\2005\900)
Resolución núm. V1317-05, de 4 de julio
Resolución núm. V1767-05, de 15 de septiembre
Resolución núm. V2079-05, de 7 de octubre (JT\2005\1408)
Resolución núm. V2053-05, de 13 de octubre
Resolución núm. V2083-05 de 17 de octubre
Resolución núm.V0096-06, de 18 de enero
Resolución núm. V0145-06, de 25 de enero
Resolución núm. V0333-06, de 23 de febrero
Resolución núm. V0355-06 de 1 de marzo
Resoluciones núm. V0507-05, de 23 de marzo
Resolución núm.V1769-05, de 15 de septiembre
Resolución núm. V0935-06, de 16 de mayo (JT\2006\1013)
Resolución núm. V0937-06, de 17 de mayo
Resolución núm. V1093-05 de 14 de junio
Resolución núm. V1178-06 de 16 de junio
Resolución núm. V1243-06, de 29 de junio
Resolución núm. V1556-06, de 19 de julio (JT\2006\1481)
Resolución núm. V1588-06, de 24 de julio (JT\2006\1451)
Resolución núm. V1613-06 de 28 de julio
Resolución núm.V1623-06, de 28 de julio
Resolución núm. V1652-06, de 31 de julio
Resolución núm. V1750-06, de 4 de septiembre
Resolución núm.V1804-06 de 8 de septiembre
Resolución de la DGT núm. V1866-06 de 19 de septiembre
Resolución núm. V1925-06, de 27 de septiembre
Resolución núm. V1965-06, de 2 de octubre (JT\2007\112)
Resolución núm. V0193-07 de 25 de enero
Resolución núm. V0224-07, de 06 de febrero (JT\2007\337)
Resolución núm. V0326-07, de 22 de febrero (JT\2007\371)
Resolución núm. V0335-07, de 22 de febrero (JT\2007\335)
Resolución núm. V0341-07, de 22 de febrero
Resolución núm. V-0393-07, de 27 de febrero
Resolución núm. V0484-07, de 2 de marzo
Resolución núm. V0530-07, de 14 de marzo
Resolución núm. V0750-07 de 11 de abril
Resolución núm. V1326-07, de 20 de junio
Resolución núm. V1607-07, de 20 de julio
Resolución núm. V1656-07, de 27 de julio
Resolución núm. V1659-07, de 27 de julio
Resolución núm. V2107-07, de 5 de octubre
Resolución núm. V2156-07, de 11 de octubre
Resolución núm. V2355-07, de 6 de noviembre

Resolución núm. V2372-07, de 7 de noviembre
Resolución núm. V2452-07, de 16 de noviembre
Resolución núm. V2683-07, de 18 de diciembre
Resolución núm. V0003-08, de 2 de enero
Resolución núm. V0079-08, de 16 de enero
Resolución núm. V0090-08, de 17 de enero
Resolución núm. V0099-08, de 18 de enero
Resolución núm. V0029-08 de 09 de enero
Resolución núm. V0163-08, de 29 de enero
Resolución núm. V0402-08, de 21 de febrero
Resolución núm. V0431-08, de 26 de febrero
Resolución núm. V0641-08, de 1 de abril
Resolución núm. V0644-08, de 1 de abril
Resolución núm. V0733-08, de 9 de abril
Resolución núm. V0830-08, de 22 de abril
Resolución núm. V0905-08, de 6 de mayo
Resolución núm. V1017-08, de 22 de mayo
Resolución núm. V1044-08, de 27 de mayo
Resolución núm. V1235-08, de 13 de junio.
Resolución núm. V1645-08, de 1 de septiembre
Resolución núm. V0246-08, de 6 de febrero (JT\2008\373)
Resolución núm. V1976-08 de 30 de octubre de 2008
Resolución núm. V2088-08 de 6 de noviembre
Resolución núm. V2269-08, de 1 de diciembre
Resolución núm. V2402-08, de 16 de diciembre
Resolución núm. V2516-08, de 13 de diciembre
Resolución núm. V2279-08, de 1 de diciembre
Resolución núm. V0063-09, de 16 de enero
Resolución núm. V0527-09 de 17 de marzo
Resolución núm. V0427-09, de 3 de marzo
Resolución núm. V0888-09 de 27 de abril
Resolución núm. V0964-09 de 5 de mayo
Resolución núm. V1028-09, de 8 de mayo
Resolución núm. V1165-09, de 20 de mayo
Resolución núm. V1921-09, de 1 de septiembre
Resolución núm. V2096-09, de 18 de septiembre
Resolución núm. V2471-09 de 5 de noviembre
Resolución núm. V2521-09, de 16 de noviembre
Resolución núm. V2696-09, de 9 de diciembre
Resolución núm. V0023-10, de 18 de enero
Resolución núm. V0284-10 de 17 de febrero
Resolución núm. V0757-10, de 20 de abril
Resolución núm. V1200-10 de 1 de junio
Resolución núm. V1788-10, de 2 de agosto
Resolución núm. V2652-10, de 9 de diciembre
Resolución núm. V0206-11, de 1 de febrero
Resolución núm. V0700-11, de 18 de marzo
Resolución núm. V1117-11, de 4 de mayo
Resolución núm, V0989-11, de 14 de febrero
Resolución núm. V1843-11, de 21 de julio
Resolución núm. V2057-11, de 14 de septiembre
Resolución núm. V2495-11, de 19 de octubre
Resolución núm. V0022-12, de 16 de enero
Resolución núm. V3136-12, de 22 de octubre
Resolución núm. V2282-12, de 30 de noviembre
Resolución núm. V2528-12 de 20 de diciembre
Resolución núm. V2583-12, de 27 de diciembre
Resolución núm. V0260-13 de 30 de enero

Resolución núm.V0636-13 de 1 de marzo
Resolución núm. V0955-13, de 25 de marzo
Resolución núm. V2093-13 de 1 de febrero
Resolución núm. V1129-13 de 5 de abril
Resolución núm. V1415-13 de 24 de octubre
Resolución núm. V1416-13 de 24 de octubre
Resolución núm. V2768-13 de 19 de julio
Resolución núm. V2545-13 de 29 de julio
Resolución núm. V2822-13, de 25 de septiembre
Resolución núm. V2912-13 de 1 de octubre
Resolución núm. V0032-14 de 13 de enero
Resolución núm. V0432-14 de 17 febrero
Resolución núm. V0501-14 de 25 de febrero
Resolución núm. V0758-14, de 19 de marzo
Resolución núm. V0863-14 de 28 de marzo
Resolución núm. V1259-14 de 12 de mayo
Resolución núm. V1661-14 de 30 de junio
Resolución núm. V2199-14 de 7 de agosto
Resolución núm. V2965-14 de 3 de noviembre
Resolución núm. V3051-14 de 7 de noviembre
Resolución núm. V3249-14 de 3 de diciembre
Resolución núm. V0609-15 de 18 de febrero
Resolución núm. V1143-15, de 13 de abril

Criterio de la DGT en contestaciones no vinculantes a consultas

Base de datos del Ministerio de Hacienda:

<http://petete.minhap.gob.es/Scripts/know3.exe/tributos/consulta/consulta.htm>

Repertorio Base de Datos Aranzadi -Westlaw.es

Consulta de 1 de marzo de 1994
Consulta de 10 de mayo de 1996
Consulta de 14 de marzo de 1996
Consulta núm.0752-97 de 14 de abril
Consulta núm.0985-97, de 13 de mayo
Consulta núm.1588-97, de 15 de julio
Consulta núm. 2337-97 de 12 de noviembre
Consulta núm.2556-97, de 16 de diciembre
Consulta núm.0235-98, de 17 de febrero
Consulta núm. 0545-98, de 7 de abril
Consulta núm.0733-98, de 29 de abril
Consulta núm.1246-98, de 8 de julio
Consulta núm.1533-98, de 21 de septiembre
Consulta núm.1549-98, de 23 de septiembre (JUR\2001\202482)
Consulta núm.1743-98, de 6 de noviembre (JUR\2001\202674)
Consulta núm.1980-98 a 1985-98, de 22 de diciembre
Consulta núm.0236-99, de 25 de febrero (JUR\2001\192651)
Consulta núm.1106-99, de 24 de junio (JUR\2001\231962).
Consulta núm.1214-99, de 15 de julio (JUR\2001\232361)
Consulta núm.1313-99, de 21 de julio
Consulta núm. 0157-00 de 03 de febrero
Consulta núm.1325-00, de 26 de junio de 2000 (JUR\2001\218102)
Consulta núm. 2193-00 de 28 de noviembre

Consulta núm 0194-01 de 05 de febrero
Consulta núm.0659-01, de 29 de marzo
Consulta núm.1557-01 de 27 de julio
Consulta núm.1943-01, de 31 de octubre (JUR\2002\104806)
Consulta núm.0002-02, de 10 de enero
Consulta núm.0437-02, de 15 de marzo (JUR\2002\175403)
Consulta núm.0447-02 de 20 de marzo
Consulta núm.0649-02, de 30 de abril
Consulta núm.0701-02, de 8 mayo (JUR 2002\248766)
Consulta núm.0984-02, de 28 de junio (JUR\2002\257437)
Consulta núm.1180-02 de 4 de septiembre
Consulta núm.0103-03, de 28 de enero
Consulta núm.0535-03, de 14 de abril
Consulta núm.1333-03, de 17 de septiembre (JUR\2004\9349)
Consulta núm. 1636-03 de 14 de octubre
Consulta núm.1946-03, de 20 de noviembre (JUR\2004\21063)
Consulta núm.2079-03, de 4 de diciembre (JUR\2004\63230)
Consulta núm.0614-04, de 12 de marzo (JT\2004\557)
Consulta núm.0821-04, de 30 de marzo
Consulta núm.0920-04, de 5 de abril
Consulta núm.2068-04, de 17 de diciembre
Consulta núm.1624-06, de 28 de julio
Consulta núm.0907-08, de 6 de mayo

Resoluciones de la DGRN

Resolución de 12 de mayo de 1994
Resolución de 21 de junio de 1994
Resolución de 11 de abril de 2000
Resolución de 23 de octubre de 2002
Resolución de 5 de febrero de 2004
Resolución de 18 de marzo de 2008
Resolución de 1 de febrero de 2012

ÍNDICE DE TABLAS

	<u>Página</u>
Tabla 1: Evolución de la aportación al PIB de los sectores: construcción y servicios relacionados con operaciones inmobiliarias (1998-2014)	21
Tabla 2: Evolución de licencias municipales para construcción, rehabilitación y demolición (1998-2014)	22
Tabla 3: Evolución de las transacciones sobre suelo en España (2004-2014)	22
Tabla 4: Condenas por delitos contra la ordenación del territorio, el urbanismo, la protección del patrimonio histórico y el medio ambiente	27
Tabla 5: Impuestos que se devengan en España ante la transmisión de un inmueble	233
Tabla 6: Antecedentes históricos del ITPO en España	242
Tabla 7: Países con impuesto sobre el valor añadido/agregado en la actualidad	263
Tabla 8: Antecedentes históricos de la imposición sobre el consumo en España	266
Tabla 9: Número de tipos impositivos aplicados en los distintos países con IVA en 2001	286
Tabla 10: Ejemplo de la “brecha del IVA” en la UE en el período 2011-2012	296
Tabla 11: Evolución histórica de la tributación de la transmisión de un inmueble en España	302
Tabla 12: Comparativa entre la recaudación de ITPAJD y las grandes figuras de nuestro sistema tributario (2003-2014)	313
Tabla 13: Evolución de la litigiosidad relacionada con el ITPAJD y el IVA en los Tribunales Económico-administrativos españoles en el período 2007-2013	314
Tabla 14: Relación entre los regímenes de IVA y la posibilidad de renunciar a la exención del IVA hasta el 1 de enero de 2015	510
Tabla 15: Deslinde ITPO-IVA en la entrega de terrenos rústicos	648
Tabla 16: Principales sistemas de gestión urbanística en España	690
Tabla 17: Evolución histórica de los criterios administrativos para calificar las obras de rehabilitación a efectos del IVA	777
Tabla 18: Deslinde ITPO-IVA en las entregas de edificaciones terminadas	789
Tabla 19: Deslinde ITPO-IVA en los arrendamientos	807
Tabla 20: Deslinde ITPO-IVA en las constituciones y cesiones de derechos reales	871
Tabla 21: Evolución de los coeficientes aprobados en la Comunidad Valenciana a efectos de la obtención del valor real	922

Deseo agradecer el apoyo profesional recibido de:

El Dr. Don Juan Martín Queralt, por sus múltiples enseñanzas, su generosidad, su interés, y su fe en mí.

El Dr. Don Jose Luis Bosch Cholbi, por sus incontables buenos consejos, su accesibilidad, y su esfuerzo incansable para que todo estuviera perfecto.

Don Pedro Giner Albalate, por su ayuda inestimable para que me convirtiera profesionalmente en lo que soy. Por su inconmensurable sabiduría -tributaria y vital-, y por haber sido el máximo garante del respeto a las Leyes y al contribuyente en la Consellería de Hacienda hasta el mismo día de su jubilación.

Don Miguel Angel Garrido Riosalido, por compartir conmigo su inusual y privilegiada visión global e interconectada del sistema tributario, y contagiarme algo de su pasión por el IVA.

Mis Jefas, D^a Isabel Cazorla Company y D^a Consuelo De Rojas Zabala, por su paciencia y comprensión a lo largo de este proyecto.

Don Javier Irazo Molinero -a pesar de todo-, por encargarme mi primer informe de doble imposición ITPO-IVA, y mostrarme el camino.

Don Carlos Colomer Ferrandiz por su aparición providencial en un momento crítico de esta tesis, siendo el punto de inflexión que necesitaba, gracias a su enorme generosidad.

Y Don Hermenegildo Forquet Almela, por ayudarme con sus magistrales conocimientos y experiencia en el campo del urbanismo, y por su manera extraordinariamente sencilla de explicarlos.

Y, en el plano personal, no puedo sino agradecer:

A mi madre, una supermujer, por su ejemplo de tesón, bondad, fuerza, y valentía inagotables.

A mi hermano Rafa, por su apoyo incondicional e infinito. Y a él y a mi primo J.A. Miquel Silvestre, por recordarme en momentos decisivos, cada uno a su manera, que, con mucho esfuerzo y algo de locura, los sueños, a veces, se cumplen, pero, sobre todo, que, con independencia de ello, siempre merece la pena perseguirlos.

A mi hermana Zipi, por ser de mi planeta, y por estar donde la necesito, SIEMPRE.

A Vicente Grau, por ser tantas veces luz en el laberinto del conflicto ITPO-IVA en los momentos de bloqueo, y serlo, además, con su incomparable sentido del humor.

A mis doctorandas, Elena y Grisel, por la terapia de grupo, sus sabios consejos y pensamientos, risas, lágrimas y ánimos. Cum laude amigas.

Al resto de amigos que han estado a mi lado, todos estos años, demostrándome su apoyo y su cariño.

A mi marido Juan Carlos, por su tiempo, su comprensión, y por aguantar con paciencia mi ausencia, mi agotamiento, y mi estrés. Y a mis niños, Pablo y Marcos, porque, a pesar de que, si es por ellos, no escribo una sola línea, son mi vida, y han sido mi ancla al mundo real durante este viaje de locos al que llaman tesis doctoral.