

▶▶ TRIBUNAL SUPREMO: RECURSO DE CASACIÓN PARA UNIFICACIÓN DE DOCTRINA. CUANTÍA PARA SU ADMISIBILIDAD

SENTENCIA DE 15 DE OCTUBRE DE 2012 2

▶▶ TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL: RENUNCIA A LA EXENCIÓN

RESOLUCIÓN DE 19 DE OCTUBRE DE 2012 5

▶▶ CONSULTAS DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS MARZO - ABRIL 2012

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS	11
• Negocio de compraventa de oro cuya actividad consiste en la compra de objetos y joyas de oro a particulares para su transformación y posterior venta a un mayorista	11
• Pacto de pago de los impuestos	11
• Reducción de capital de una entidad con activo inmobiliario	11
• Aportación onerosa a la sociedad de gananciales	12
• Escritura rectificativa de disolución de una cooperativa	12
• División parcial de comunidad hereditaria	12
• Modificación de una cuenta de crédito consistente en la inclusión de un periodo de carencia	13
• Escritura de modificación de la obra nueva y la redistribución de la responsabilidad hipotecaria	13
• Disolución de la comunidad sobre la nuda propiedad	13
• Segregación y disolución de la comunidad de bienes mediante un reparto de la propiedad de las fincas por partes iguales de idéntico valor y naturaleza para lo que llevarían a cabo una simultánea segregación de las fincas	14
• Prescripción de la adquisición de un inmueble documentada en contrato privado	16
• Ejercicio anticipado de la opción de compra de unos contratos de arrendamiento financiero de vehículos	17
• Transmisión por sentencia judicial de una finca	17
• Aportación de los elementos integrantes de una sociedad civil a una sociedad de responsabilidad limitada	18
• Recuperación del dominio como consecuencia del cumplimiento de una condición resolutoria expresa de una compraventa	18
• Permuta de suelo a cambio de recibir obra futura	18
• Aportación de las participaciones de la sociedad B que posee el grupo familiar a la sociedad A que amplía su capital social	18
• Recuperación de los inmuebles donados a una Asociación religiosa	19
• Adquisición de derechos de replantación de viñedos a viticultores	19
• Venta a un particular de una plaza de garaje por una sociedad inmobiliaria que la adquirió al promotor de la finca	20
• Aportaciones de los socios al capital social de una cooperativa	20
• Cesión del remate a un tercero en la subasta judicial	20
• Doble imposición material IVA-TPO: Repercusión improcedente de IVA en una adquisición inmobiliaria por resultar sujeta la operación a TPO	21

RECURSO DE CASACIÓN PARA UNIFICACIÓN DE DOCTRINA. CUANTÍA PARA SU ADMISIBILIDAD

SENTENCIA DE 15 DE OCTUBRE DE 2012

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna, mediante este recurso de casación en unificación de doctrina, la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia (sección cuarta), en el recurso contencioso administrativo 15491/2008 (JUR 2010, 135069).

Dicho recurso se había interpuesto contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia de 20-12-07 que desestima reclamación contra la anterior resolución de Oficina Liquidadora de Vilagarcía de Arosa sobre liquidación por impuesto transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Dicha resolución rechazaba la aplicación pretendida de la exención a dicho impuesto relativa a las viviendas de protección oficial.

Efectivamente, la cuestión que se plantea por la parte recurrente en casación para unificación de doctrina tiene relación con la aplicación de la exención que, para determinados negocios jurídicos relacionados con las viviendas de protección oficial, estableció el artículo 45. I. B) 12 del Real Decreto Legislativo 1/1993 (RCL 1993, 2849), por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley sobre el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos.

Se plantea el recuso de casación para unificación de doctrina citando como sentencias de contraste, dos que aplicaron dicha exención y anularon las respectivas liquidaciones y reconocieron el derecho de los recurrentes de obtener la devolución de lo abonado derivado de dichas liquidaciones que fueron anuladas:

- ❖ Sentencia dictada por el TSJ de Cataluña en fecha 2 de Octubre de 2008 en el recuso 953/08.
- ❖ Sentencia dictada el fecha 20 de Noviembre de 2007 (JUR 2008, 76259) por el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura en el recurso 91/2006.

SEGUNDO.- El recurso de casación para la unificación de doctrina, regulado en la Sección Cuarta, Capítulo III, Título IV (arts. 96 a 99) de la Ley procesal de esta Jurisdicción (RCL 1998, 1741), se configura como un recurso excepcional y subsidiario respecto del de casación propiamente dicho, que tiene por finalidad corregir interpretaciones jurídicas contrarias al ordenamiento jurídico, pero sólo en cuanto constituyan pronunciamientos contradictorios con los efectuados previamente en otras sentencias específicamente invocadas como de contraste, respecto de los mismos litigantes u otros en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales. “Se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de los criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, pero no en cualquier circunstancia, conforme ocurre con la modalidad general de la casación -siempre que se den, desde luego, los requisitos de su procedencia-, sino “sólo” cuando la inseguridad derive de las propias contradicciones en que, en presencia de litigantes en la misma situación procesal y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, hubieran incurrido las resoluciones judiciales específicamente enfrentadas... No es, pues, esta modalidad casacional una forma de eludir la inimpugnabilidad de sentencias que, aun pudiéndose estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de casación general u ordinario, ni, por ende, una última oportunidad de revisar jurisdiccionalmente sentencias eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para anular, sí, sentencias ilegales, pero sólo si estuvieran en contradicción con otras de Tribunales

homólogos o con otras del Tribunal Supremo específicamente traídas al proceso como opuestas a la que se trate de recurrir” (S.15-7-2003 (RJ 2003, 6291)).

Esa configuración legal del recurso de casación para la unificación de doctrina determina la exigencia de que en su escrito de formalización se razone y relacione de manera precisa y circunstanciada las identidades que determinan la contradicción alegada y la infracción legal que se imputa a la sentencia (Art. 97).

Por ello, como señala la sentencia de 20 de abril de 2004 (RJ 2004, 3991), “la contradicción entre las sentencias aportadas para el contraste y la impugnada debe establecerse sobre la existencia de una triple identidad de sujetos, fundamentos y pretensiones. No cabe, en consecuencia, apreciar dicha identidad sobre la base de la doctrina sentada en las mismas sobre supuestos de hecho distintos, entre sujetos diferentes o en aplicación de normas distintas del ordenamiento jurídico.

Si se admitiera la contradicción con esta amplitud, el recurso de casación para la unificación de doctrina no se distinguiría del recurso de casación ordinario por infracción de la jurisprudencia cuando se invocara la contradicción con sentencias del Tribunal Supremo. No se trata de denunciar el quebrantamiento de la doctrina, siquiera reiterada, sentada por el Tribunal de casación, sino de demostrar la contradicción entre dos soluciones jurídicas recaídas en un supuesto idéntico no sólo en los aspectos doctrinales o en la materia considerada, sino también en los sujetos que promovieron la pretensión y en los elementos de hecho y de Derecho que integran el presupuesto y el fundamento de ésta.”

Este mismo criterio resulta de sentencias recientes de esta Sala como la dictada con fecha 23 de Enero de 2012 (RJ 2012, 226) (Rec. 2105/2011).

TERCERO.- En el presente caso debemos aplicar el criterio que procede de la Sentencia dictada por esta sala en el recurso de casación para unificación de doctrina 377/2005 (sentencia de fecha 15 de Octubre de 2010 (RJ 2010, 7360)) en el que, en un supuesto en el que se planteaba la aplicación de la misma exención solicitada por la parte ahora recurrente, afirmamos que el recurso interpuesto no alcanzaba la cuantía a la que la Ley de la Jurisdicción (RCL 1998, 1741) supedita la admisión del Recurso de Casación en Unificación de Doctrina.

Efectivamente, en este caso, la cuantía de la casación no viene determinada por el importe total de la exención reclamada, sino por la cuantía exenta que a cada una de las viviendas del expediente correspondía. Es claro que el importe total dividido entre el número de viviendas no alcanza a los 18.000 euros que son el límite de la admisión del Recurso de Casación en Unificación de Doctrina.

En la escritura de obra nueva y división horizontal de fecha 18 de Diciembre de 2002 incorporada al expediente (y que es la que genera la liquidación impugnada cuya impugnación resuelve la resolución del TEAR objeto de recuso) resulta que se construye un edificio que dispone de (además de las plantas destinadas a garaje y trasteros) de siete viviendas por planta entre las plantas una a cuatro y de seis viviendas más en la planta quinta. Por consiguiente el importe global de la liquidación 38.959,98 €, la cuantía individualizada de la liquidación correspondiente a cada una de las viviendas no alcanza el límite cuantitativo requerido para el acceso a la casación, requisito que, además, corresponde acreditar al propio recurrente.

A mayor abundamiento, (y siguiendo también en ello el criterio que deriva de la Sentencia dictada en el recurso de casación para unificación de doctrina 377/2005) es patente que el núcleo de la temática de la sentencia impugnada, es una problemática absolutamente ajena a la resuelta en las sentencias de contraste puesto que procede de la aplicación del Decreto 199/2002, de 6 de junio (LG 2002, 181), 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 1/2002, de 11 de enero (RCL 2002, 103, 254 y 277), para el período 2002-2005; así resulta del razonamiento de la sentencia de impugnada en su fundamento jurídico tercero cuando habla de que: la Disposición Adicional Cuarta de dicho Decreto establece una equivalencia entre las viviendas de protección oficial y las de protección autonómica cuyo precio máximo de venta, por metro cuadrado de superficie útil, no exceda de 1,25 veces el precio básico nacional vigente en el momento de la declaración en zona territorial 1ª; y ese límite resulta sobrepasado en el caso al señalarse en la declaración provisional un precio máximo de venta de las viviendas por metro cuadrado de superficie útil que es superior a 1,25 veces el precio básico nacional que fue fijado en 648,98 euros por el artículo 7 del Real Decreto 1/2002, de 11 de enero, vigente a la fecha del devengo del tributo.

Resulta, pues, que la aplicación de esa normativa autonómica como fundamento de la desestimación de la demanda determina que no concurre la identidad fáctica entre las cuestiones resueltas por las sentencias contrastadas, circunstancia que determina, también, la inadmisión del Recurso de Casación en Unificación

de Doctrina.

No se olvide que las sentencias citadas como de contraste proceden de los TSJ de Cataluña y Extremadura que, obviamente, no pueden aplicar la normativa autonómica gallega lo que hace que sea imposible considerar que concurre identidad en los hechos, fundamentos y pretensiones para admitir el recurso de casación para unificación de doctrina.

CUARTO.- En atención a todo lo expuesto, procede declarar la desestimación del recurso de casación para la unificación de doctrina, lo que determina la imposición de las costas a la entidad recurrente en cumplimiento de lo dispuesto en el Art. 93.5, en relación con el Art. 139, ambos de la LJCA (RCL 1998, 1741).

La Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el artículo 139.3 de la LJCA , señala 1.500 euros como cuantía máxima de los honorarios del Letrado, a los efectos de las referidas costas.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS

Que debemos inadmitir el recurso de casación para la unificación de doctrina, interpuesto por la representación procesal de COSTA AROSA S.L., contra la sentencia de fecha 8 de Febrero de 2010 (JUR 2010, 135069), dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia (sección cuarta) en el recurso contencioso administrativo 15491/2008 , sentencia que queda firme; con imposición a la parte recurrente de las costas causadas, si bien, la Sala, haciendo uso de la facultad que otorga el Art. 139.3 de la LRJCA (RCL 1998, 1741) , señala en 1.500 euros la cifra máxima por honorarios de Letrado de la parte recurrida.

Así por esta nuestra sentencia, que se insertará en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernández Montalvo Juan Gonzalo Martínez Mico Emilio Frías Ponce José Antonio Montero Fernández Ramón Trillo Torres PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Rafael Fernández Montalvo, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretario, certifico.

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL: RENUNCIA A LA EXENCIÓN

RESOLUCIÓN DE 19 DE OCTUBRE DE 2012

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de este recurso de alzada interpuesto contra una resolución dictada en primera instancia por razón de su cuantía, de acuerdo con lo que establece el artículo 229 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. La cuestión planteada se refiere a la procedencia del gravamen sobre una transmisión inmobiliaria liquidada por ITP al considerar que tal transmisión no estuvo sujeta al IVA, como de hecho lo liquidaron los intervinientes en aquella operación.

SEGUNDO.- La sujeción de la transmisión inmobiliaria al IVA, que es lo que reclama el interesado para oponerse a la procedencia del gravamen por el ITP, exige la concurrencia de dos circunstancias. En primer lugar, que se trate de una entrega sujeta al IVA por estar realizada por quien tiene la condición de sujeto pasivo del impuesto y desarrollada en el ejercicio de su actividad empresarial, aunque con carácter especial queden también sujetas al impuesto determinadas operaciones realizadas con carácter ocasional, es decir no empresarial, y entre ellas se incluyan las de promoción y construcción de edificios y las de urbanización de terrenos, siempre que se destinen a su posterior cesión por cualquier título. En segundo lugar exige, que la operación no esté exenta en el IVA, porque de estarlo se aplicaría el ITP como previene el artículo 7º.5 del RDL 1/1993 de 24 de septiembre.

TERCERO.- Por lo que se refiere a la primera de estas circunstancias, sostiene el interesado que tenía la vendedora la condición de sujeto pasivo del impuesto y la operación quedó sujeta al IVA. Afirma en sus alegaciones que “queda sobradamente acreditado el carácter de empresaria o profesional de la transmitente a los efectos previstos en el artículo 5 de la Ley 37/1992, pues en la fecha en que se realizó la compraventa no sólo se habían efectuado pagos que impliquen modificación del suelo y urbanización, sino que se habían iniciado las obras materiales de transformación del suelo; y el inicio de tales obras - según este Tribunal manifiesta en la resolución 00/2346/2007 - es suficiente para otorgar a los vendedores el carácter de urbanizadores aun cuando no hayan pagado derrama alguna por dichas obras”.

Pero en cualquier caso, defiende el interesado que se había iniciado al tiempo de la transmisión la ejecución material de las obras de urbanización y, a estos efectos, considera suficiente para justificar que tal ejecución se había ya iniciado los siguientes hechos que recoge en su escrito de alegaciones:

1. Que el 22 de junio del 2002 la Junta de Compensación había firmado un contrato de arrendamiento de servicios con **Z, S.A.** que establecía como fecha prevista para el inicio de las obras el 15 de julio del 2005
2. Que el 20 de junio del mismo año se firmó un contrato de servicios encargando la dirección facultativa de las obras de urbanización.
3. Que el 26 de julio también del mismo año se efectuó por la Junta el primer pago en concepto de honorarios por la dirección de obra.
4. Que el 10 de julio del 2002 **D.ª A** autorizó a la Junta de Compensación la demolición de ciertas construcciones a partir del 25 del mismo mes.
5. Que el 25 de julio del 2002 se firmó el acta de replanteo por el representante de la propiedad, el director técnico de la obra y el representante del contratista, con asistencia de técnicos municipales, lo que con-

sidera suficiente para “acreditar en documento público que el inicio de las obras de urbanización o de transformación de los terrenos se produjo con anterioridad a la fecha de la transmisión”.

CUARTO.- Sobre estos hechos volveremos posteriormente, al valorar si los terrenos merecían o no la calificación de “terrenos en curso de urbanización” en relación con la excepción a la exención del artículo 20.Uno.20º de la LIVA, establecida para las transmisiones de terrenos que no tengan la condición de solares. Porque lo que ahora interesa es si la vendedora tenía la condición de empresaria a efectos del impuesto.

El artículo 5º de la ley del impuesto dispone:

“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

- a. Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.
No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.
- b. Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.
- c. Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.
- d. Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.
- e. Quienes realicen a título ocasional las entregas de medios de transporte nuevos exentas del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 25, apartados uno y dos de esta Ley.
Los empresarios o profesionales a que se refiere esta letra sólo tendrán dicha condición a los efectos de las entregas de los medios de transporte que en ella se comprenden.

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen 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.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

A efectos de este impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas 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 actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b), c) y d) del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido(...).”

En la aplicación de este precepto ha sido criterio reiterado de la Dirección General de Tributos que los propietarios de terrenos sometidos a un proceso de urbanización que no tuvieran previamente la condición de empresarios a efectos de este impuesto, la adquieren desde el momento en el que se les incorporan, aunque sea parcialmente, los costes de la urbanización. Esta incorporación, en el caso de que la ejecución de la urbanización se lleve a cabo a través de una Junta de Compensación, se entiende producida desde que se pague la primera derrama correspondiente a la prestación por aquélla de los servicios de urbanización. Esto debe entenderse siempre que concurra también el elemento intencional de vender, ceder o adjudicar por cualquier título los terrenos que se urbanizan.

Una interpretación global de este artículo, considerando lo que se establece en el apartado dos, permite concluir que, si bien para reconocer la condición de empresario por la actividad de urbanización de terrenos a quienes no tenían esta condición de antemano es necesario que hayan soportado, incluso parcialmente, los costes de urbanización, esto no significa que por tales costes sólo puedan entenderse aquellos directamente relacionados con la ejecución material de las obras de transformación del suelo para dotarle de los servicios mínimos exigidos, de suministro de agua y electricidad, de evacuación de aguas residuales, de vialidad, de parques y jardines etc., sino también aquellos otros gastos de carácter técnico o administrativo necesarios para la urbanización y generalmente previos al inicio de las obras, siempre que su adquisición se realice con la intención confirmada por elementos objetivos de destinar

estos servicios a la actividad urbanizadora.

Uno de los principios que gobierna el Impuesto sobre el Valor Añadido es el de neutralidad. La carga económica de este impuesto debe recaer sobre el consumidor final, pero no sobre el empresario. Esta es la razón por la cual dicho empresario tiene reconocido el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios que destine al desarrollo de su actividad económica. Por tanto, si se niega el citado derecho a la deducción, se estaría incumpliendo el principio de neutralidad y la consecuencia sería que el impuesto pasaría a convertirse errónea e improcedentemente en un coste para el empresario.

Por esta razón, la adquisición de todos aquellos bienes o servicios, incluidos los de carácter técnico o administrativo, que resulten necesarios para la urbanización y con independencia de que se produzcan con anterioridad al inicio de las obras, siempre que su adquisición se realice con la intención confirmada por elementos objetivos de destinarlos a la actividad urbanizadora, debe dotar al sujeto de la condición de empresario o profesional, con el fin de que, en aras de la neutralidad, pueda deducir las cuotas soportadas por tales conceptos, siempre y cuando se cumplan el resto de los requisitos establecidos al respecto en el título VIII de la ley 37/1992.

En este sentido se ha pronunciado con anterioridad este TEAC y así en la reciente resolución de 25 de noviembre del 2011 dictada en la reclamación número 3266/10 se dice: “Este Tribunal se ha pronunciado en las Resoluciones de fecha 28 de abril de 2009 (RG 2346/07), de 24 de febrero de 2009 (RG 1009/07) y de 28 de mayo de 2008 (RG 2257/05) concluyendo que los particulares transmitentes tendrán la condición de empresarios cuando efectúan la urbanización de los terrenos destinados a la venta, adjudicación o cesión por cualquier título, y se considera que dicha actividad económica se inicia desde el momento en que se adquieran bienes o servicios, con la intención confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de esa actividad de urbanización de terrenos.

Se puntualizó posteriormente en resolución de 24 de mayo de 2011 (RG 937/2009) que la actividad empresarial se considera iniciada desde el momento en que se soporten los costes afectos a la actividad urbanizadora”.

Los costes afectos a la actividad urbanizadora no son necesaria y únicamente los que se refieren a la ejecución material de las obras, sino, como se ha expuesto anteriormente, todos aquellos que contribuyan a la realización de tal actividad, como costes técnicos y administrativos, con independencia de que en el momento en que tales costes se produzcan las obras se hayan iniciado.

Aplicando estos criterios al caso presente hay que concluir afirmando el carácter de empresaria, a efectos de este impuesto, de la transmitente, por razón del pago, con anterioridad a la venta, de una derrama el día 12 de agosto del 2002 por importe de 55.953,35 € a cuenta de los gastos incurridos por la Junta que, hasta la fecha de la derrama, incluían, además de gastos administrativos y financieros, otros relativos a estudios geotécnicos y de inundabilidad, a la redacción del Plan Parcial, del Proyecto de urbanización y del Proyecto de compensación, así como una indemnización por demoliciones.

QUINTO.- Pero la condición de empresario en el transmitente no es suficiente para excluir la sujeción al ITP de la transmisión, siendo para ello además necesario que ésta no goce de exención en el IVA o, en su caso, se haya procedido a su renuncia en la forma legal para excluir efectivamente la tributación por ITP, de conformidad con lo que previene el artículo 7.5 del RDL 1/1993 de 24 de septiembre.

El artículo 20.Uno.20º de la LIVA establece la exención de las transmisiones de los terrenos rústicos y otros no edificables, pero excepciona las de “terrenos urbanizados o en curso de urbanización”.

El interesado sostiene que los terrenos transmitidos no estaban exentos precisamente porque estaban en “curso de urbanización”, habiéndose iniciado al tiempo de la venta la ejecución material de las obras de urbanización, de acuerdo con la reiterada doctrina jurisprudencial sobre este punto. En prueba de esta afirmación cita los hechos que han quedado recogidos en el fundamento tercero.

Respecto de su eventual calificación como “terrenos en curso de urbanización”, es en este punto abundantísimo el número de sentencias del Tribunal Supremo que, para fijar este concepto, exigen que se haya iniciado la transformación material del terreno con el inicio de la ejecución material de las obras precisas para dotarles de los servicios y obras exigidas para la posible edificación, sin que la simple actividad administrativa desarrollada con anterioridad sea suficiente para dotarle de aquel carácter.

En este caso, no se ha acreditado el inicio de las obras de urbanización. Realmente, ninguno de aquellos hechos acredita el inicio de las obras materiales de ejecución de la urbanización en una fecha determinada.

El primero de éstos solo recoge una fecha prevista para el inicio de las obras. El segundo es solamente un contrato de dirección de obras. El tercero acredita la existencia de una derrama de fecha 17/7/2002 a cargo de **Doña A** en los gastos incurridos por la Junta de Compensación pero, y como consta en esa certificación expedida por el Presidente de la Junta de Compensación en octubre del 2005, los gastos de la Junta a 12 de agosto del 2002 que ascendieron a 470.124,76 € sólo comprendían gastos administrativos, financieros, de indemnización por una demolición y por un estudio técnico geológico y de inundabilidad, por la redacción del Plan Parcial y del Proyecto de urbanización, es decir, que no comprendía ningún gasto directamente relacionado con la ejecución material de las obras destinadas a dotar a los terrenos de los servicios necesarios para servir a la edificación futura, tales como el acceso rodado, abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, etc. El cuarto acredita el pago el día 10 de julio del 2007 de la indemnización reconocida a su favor en el Plan Parcial por la expropiación de elementos de su propiedad incompatibles con el planeamiento, pero este pago ni siquiera acredita que la demolición se hubiera efectuado en esa fecha. Finalmente, en cuanto al quinto hecho alegado, la fecha del acta de replanteo, que no consta en el expediente sino únicamente la referencia que se hizo en el acuerdo municipal aportado, no hay que olvidar cuál es la finalidad de este documento que sólo alcanza a la conformidad del director de la obra, del director de su ejecución y del constructor, sobre el replanteo del perímetro de la edificación proyectada y su ajuste a las características del solar, al plan de seguridad y salud en el trabajo preparado, a la voluntad del constructor de iniciar las obras y a la conformidad del director y del promotor para su inmediato inicio; sin embargo no acredita, en términos generales, que tal inicio se produjera efectivamente en una fecha concreta.

La transmisión estuvo, por tanto, exenta del IVA, salvo renuncia a la exención de conformidad con lo que establece el artículo 20.Dos de la Ley del impuesto y el artículo 8 de su Reglamento.

SEXTO.- Aunque el adquirente no formula alegaciones sobre la validez de la renuncia a la exención tácitamente contenida en la escritura pública de compraventa, este Tribunal Central ha de entrar a valorar si dicha renuncia se efectuó de manera correcta.

El artículo 8 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido establece: “1. La renuncia a las exenciones reguladas en los números 20, 21 y 22 del apartado uno del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes. La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles”.

De este artículo y del artículo 20.Dos de la LIVA ha deducido la jurisprudencia del Tribunal Supremo que la validez de la renuncia exige la concurrencia de los siguientes requisitos:

- ❖ Que el adquirente sea sujeto pasivo del IVA que actúe en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.
- ❖ Que el adquirente tenga derecho a la deducción total del IVA soportado por la correspondiente adquisición.
- ❖ Que el adquirente declare por escrito las dos circunstancias anteriores.
- ❖ Que el transmitente comunique fehacientemente al adquirente la renuncia con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien.

De éstos, los dos últimos requisitos, a los que se atribuye carácter formal, son los expresamente contemplados en el artículo 8.º del Reglamento del impuesto.

Respecto del cumplimiento de los requisitos formales, resulta obligado reproducir la más reciente doctrina del Tribunal Supremo en relación con la interpretación que ha de darse a los requisitos del citado artículo 20.Dos, en concreto, la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2012 (recurso 1409/2010), y la sentencia de 21 de mayo de 2012 (recurso 171/2009), que reproduce lo dispuesto en la sentencia de 22 de diciembre de 2011 (recurso 27/2010), aclarando un criterio excesivamente formalista de la jurisprudencia anterior, señalando, en relación con las exigencias formales contenidas en los preceptos citados, que han de ser apreciadas desde la finalidad de la norma, debiendo recordarse 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 las deducciones producida por las exenciones, ya que éstas no permiten la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes, quedando dichas cuotas definitivamente a cargo del transmitente, como si fuera consumidor final, y debiendo el adquirente además soportar la carga del Impuesto de

Transmisiones Patrimoniales.

Pues bien, dispone el fundamento de derecho tercero de la sentencia de 22 de diciembre de 2011 lo siguiente:

“TERCERO. Descritos someramente los términos en los que se plantea el debate, conviene comenzar recordando que, conforme al art. 20.Dos de la LIVA (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401), las exenciones relativas a los núms. 20, 21 y 22 del apartado anterior del referido precepto podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, tan solo cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales y profesionales, y, además, tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.

A los requisitos exigidos en este precepto deben añadirse los contenidos en el art. 8.1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, (RCL1992, 2834 y RCL 1993, 404), por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, a cuyo tenor «la renuncia a las exenciones reguladas en los números 20, 21 y 22 del apartado 1 del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes.

La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles ».

La jurisprudencia de esta Sala, aclarando un criterio excesivamente formalista de la jurisprudencia anterior, ha señalado, en relación con las exigencias formales contenidas en los preceptos citados, que las mismas «han de ser apreciadas en la perspectiva de la finalidad de la norma, debiendo recordarse que, según se reconoce en la Exposición de Motivos de la Ley 37/1992 (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) en su apartado 4.6, la posibilidad de renuncia a las exenciones de determinadas operaciones inmobiliarias se establece para evitar las consecuencias de la ruptura de la cadena de las 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. Por todo ello, la opción por la renuncia de la exención tiende a evitar las anteriores distorsiones que se producen, en la cadena de deducciones, en tanto el bien inmueble se mantiene dentro del proceso de distribución empresarial, suponiendo para el adquirente una disminución de costes empresariales, ya que las cuotas del Impuesto soportadas pueden ser objeto de recuperación.

La opción de renuncia debe ser ejercitada por el transmitente, ya que él es el sujeto pasivo del impuesto, pero como la posibilidad de optar está subordinada al cumplimiento de determinados requisitos que dependen del adquirente, sólo podrá aplicarse la misma si éste está interesado en ella, estableciéndose, por ello, como requisito previo al ejercicio de la renuncia por parte del sujeto pasivo transmitente, la tenencia por éste de una declaración, suscrita por el adquirente, en la que haga constar su condición de sujeto pasivo del impuesto, así como su afirmación de tener derecho a la deducción total del impuesto a soportar con ocasión de la adquisición inmobiliaria objeto de la renuncia.

(...) La obligación del transmitente de comunicar la renuncia a la exención al adquirente, no a la Oficina gestora del tributo, todo ello con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes, en cuanto comporta por un lado la sujeción al Impuesto, y por otro la no sujeción al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, al ser aplicable el apartado 5 del art. 7 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/93, de 24 de septiembre (RCL 1993, 2849), pretende evitar la duplicidad impositiva que se produciría si el adquirente presentara de inmediato su declaración por el Impuesto de Transmisiones.

La necesidad de notificación “fehaciente” no implica necesariamente intervención del Notario, pero sí debe existir constancia efectiva de la notificación, en el momento de la entrega del bien. Normalmente se suele incluir en la propia escritura pública de transmisión, habiendo entendido la Dirección General de Tributos, en resolución de 10 de mayo de 1996, contestando a una consulta, que se considera “renuncia comunicada fehacientemente” la constancia en escritura pública de que el transmitente ha recibido una suma de dinero en concepto de IVA aunque no aparezca la renuncia expresamente a la exención, toda vez que, con la referida indicación, se cumple suficientemente el requisito establecido reglamentariamente, con el que se pretende que ambas partes conozcan el Impuesto al que se somete la operación, mediante una manifestación que igualmente haga fe frente a terceros (la Hacienda Pública en este caso).

Por todo ello, hay que entender que no resulta esencial que aparezca literalmente en la escritura una renuncia expresa del transmitente a la exención del IVA, siendo suficiente la constancia de haberse repercutido el Impuesto en

la propia escritura de 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” en la escritura a través de cualquier otro del que pueda derivarse que el transmitente renuncia, explícita o implícitamente a la exención, que propicia una opción a favor de la mecánica del tributo y no la exoneración del gravamen”» [véanse, Sentencias de 14 de marzo de 2006 (RJ 2006, 5532) (rec. cas. núm. 1879/2001), FD Quinto ; de 13 de diciembre de 2006 (RJ 2006, 9549) (rec. cas. núm. 4704/2001), FD Cuarto ; de 24 de enero de 2007 (RJ 2007, 876) (rec. cas. núm. 4108/2001), FD Cuarto ; de 30 de septiembre de 2009 (RJ 2009, 5685) (rec. cas. núm. 8183/2003), FD Quinto ; de 20 de enero de 2011 (RJ 2011, 211) rec. cas. en interés de la ley núm. 24/2005), FD Quinto; de 11 de febrero de 2011 (RJ 2011, 928) (rec. cas. núm. 4233/2006), FD Tercero; y de 31 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 6452/2009), FD Tercero].(...)”

Pues bien, el Tribunal Supremo, sobre la base de la citada sentencia, estima el recurso de casación para la unificación de doctrina formulado por una entidad, en un supuesto similar al planteado en el presente caso, mediante la sentencia de 21 de mayo de 2012 anteriormente señalada.

En dicho supuesto se produce la compraventa de un inmueble entre dos sujetos pasivos del impuesto. En la escritura pública de compraventa se refleja la voluntad de las partes de someter la operación a IVA de forma implícita, al especificarse que la sociedad vendedora repercute a la compradora el importe del IVA. El Tribunal Supremo considera suficientemente demostrada la voluntad de las partes de verse sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, mediante la renuncia tácita, sin exigir más requisitos de carácter formal, como la comunicación que debe emitir el comprador al vendedor en relación con su carácter de empresario o profesional y su derecho a la deducción íntegra del impuesto.

Permite, en consecuencia, que si ambas partes contratantes son sujetos pasivos del IVA, actuando en el marco de una operación empresarial, puedan sujetar la operación a dicho tributo, sin que resulte esencial que aparezca literalmente en la escritura una renuncia expresa por parte del transmitente y sin más requisitos formales que la constancia de que se haya repercutido el impuesto en la propia escritura, pues de esta forma es incuestionable que tanto adquirente como transmitente manifiestan su intención y conocimiento indubitado de que la operación queda sujeta a IVA, evitando así que excesivas exigencias formales puedan romper, en contra de la voluntad de las partes contratantes, la cadena de las deducciones producida por las exenciones en determinadas operaciones inmobiliarias.

Aplicando la doctrina expuesta al caso objeto de examen, de acuerdo con los datos que obran en el expediente, en relación con la renuncia a la exención efectuada por el transmitente, consta en la escritura pública la manifestación de las partes contratantes en la que la transmisión se considera sujeta Impuesto sobre el Valor Añadido y que la parte vendedora ha recibido de la compradora, de la cantidad señalada como precio con anterioridad, la cantidad correspondiente al IVA, al tipo vigente, que ingresará en el Tesoro Público en la forma reglamentaria.

A la vista de la jurisprudencia que acabamos de citar y en acatamiento de la misma, este TEAC, cambia el criterio mantenido hasta ahora ajustándose al establecido por el Tribunal Supremo.

Por lo tanto, se puede concluir que la renuncia a la exención del IVA prevista en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992, cumple las exigencias formales conforme a la doctrina del Tribunal Supremo señalada, por lo que la operación objeto de controversia quedará gravada por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por todo lo cual,

Este Tribunal Económico-Administrativo, en Sala, en el recurso de alzada interpuesto por la sociedad **X, S.L.** (sucesora por absorción de la mercantil **Y, S.A.**) contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... dictada el 30 de abril del 2010 en la reclamación número ..., **ACUERDA** estimarlo y anular aquélla, así como la improcedencia de la liquidación impugnada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

NEGOCIO DE COMPRAVENTA DE ORO CUYA ACTIVIDAD CONSISTE EN LA COMPRA DE OBJETOS Y JOYAS DE ORO A PARTICULARES PARA SU TRANSFORMACIÓN Y POSTERIOR VENTA A UN MAYORISTA. (CONSULTA DGT V0819-12 DE 18/04/2012)

La transmisión de objetos y joyas de oro realizadas por **particulares** constituye una operación sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD con independencia de cuál sea la naturaleza del adquirente, ya sea otro particular o un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad.

En consecuencia, será sujeto pasivo la consultante, en cuanto adquirente de los objetos y joyas de oro y no los particulares, transmitentes de dichos bienes.

PACTO DE PAGO DE LOS IMPUESTOS. (CONSULTA DGT V0821-12 DE 18/04/2012)

En el supuesto planteado, en el que el consultante es el transmitente del bien, en ningún caso quedará obligado al pago del impuesto, ni siquiera en el supuesto de que así se hubiere pactado entre las partes, pues dicha estipulación tan solo vincularía a los contratantes, pero no a la Administración tributaria, como resulta de lo dispuesto en el artículo 17.5 de la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria,

“5. Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas”.

REDUCCIÓN DE CAPITAL DE UNA ENTIDAD CON ACTIVO INMOBILIARIO. (CONSULTA DGT V0565-12 DE 14/03/2012)

Uno de los socios titular del 49% pasa a ostentar el control. Debe entenderse que la entidad consultante adquiere el control de P.S.L” a los efectos de la Ley del Mercado de Valores por expresa disposición del artículo 108 al establecer que ““En los casos de transmisión de valores a la propia sociedad tenedora de los inmuebles para su posterior amortización por ella, se entenderá a efectos fiscales que tiene lugar el hecho imponible definido en esta letra a. En este caso será sujeto pasivo el accionista que, como consecuencia de dichas operaciones, obtenga el control de la sociedad, en los términos antes indicados”.

En el caso planteado, y según se declara en escrito de consulta, concurren los requisitos del apartado 2.a:

A consecuencia de la reducción de capital la entidad consultante pasaría a ostentar el 100% del capital social de P.S.L.

Prácticamente el 100% del activo de P.S.L está constituido por terrenos y solares.

Por tanto, puede concluirse que de tener lugar la reducción de capital planteada se darían las condiciones para tributar como transmisión de inmuebles por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, siendo sujeto pasivo la entidad consultante.

APORTACIÓN ONEROSA A LA SOCIEDAD DE GANANCIALES.**(CONSULTA DGT V0529-12 DE 09/03/2012)**

En cuanto a la cuestión formulada en el escrito de consulta, se plantea que el esposo quiere aportar un inmueble de carácter privativo a la sociedad de gananciales y, que, según manifiesta en el escrito de la consulta, la contraprestación va a ser una aportación en efectivo por parte de la consultante del mismo importe pagado por el esposo y continuar pagando la hipoteca conjuntamente; de la escueta información del escrito parece que la aportación del inmueble a la sociedad de gananciales será una aportación onerosa y por lo tanto estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y será aplicable la exención regulada en el artículo 45.I.B).3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

ESCRITURA RECTIFICATIVA DE DISOLUCIÓN DE UNA COOPERATIVA.**(CONSULTA DGT V0478-12 DE 05/03/2012)**

Se modifica la naturaleza de unas fincas que van a convertirse en elementos comunes del edificio por la negativa del registrador de la propiedad a su inscripción como elementos privativos. En el supuesto planteado el medio utilizado ha sido la disolución de la cooperativa que, según se declara en el escrito de la consulta, se sujetó por el órgano liquidador (la Comunidad de Madrid) al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por el concepto de Operaciones Societarias-Disolución de sociedades no anónimas, habiendo sido pagado, por lo que resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 45.I.B.13 del Texto Refundido:

“Están exentas:

(...)

13. Las transmisiones y demás actos y contratos cuando tengan por exclusivo objeto salvar la ineficacia de otros actos anteriores por los que se hubiera satisfecho el impuesto y estuvieran afectados de vicio que implique inexistencia o nulidad”.

En suma, la nueva escritura que se otorgue, en la que se proceda a adjudicar a la Comunidad de Propietarios los referidos locales en concepto de elementos comunes estará sujeta al ITP y AJD, por el concepto de operaciones societarias-disolución de sociedades, pero exenta del mismo en cuanto a este punto, en virtud del citado artículo 45.I.B.13 del Texto Refundido.

DIVISIÓN PARCIAL DE COMUNIDAD HEREDITARIA. (CONSULTA DGT V0609-12 DE 22/03/2012)

El supuesto planteado se procede a la adjudicación de parcelas a uno de los comuneros, manteniendo los otros el pro indiviso sobre el resto. La disolución de una comunidad hereditaria que ha realizado actividades empresariales y cuya adjudicación de bienes se realiza de forma proporcional a las titularidades de los comuneros estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias.

Por el contrario, la disolución de una comunidad hereditaria sobre bienes inmuebles, que no ha realizado actividades empresariales y cuya adjudicación de bienes se realiza de forma proporcional a las titularidades de los comuneros estará sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por cumplir los requisitos exigidos por el artículo 31.2 del texto refundido de la Ley del impuesto.

Finalmente, si de la adjudicación de bienes de la comunidad hereditaria resulta alguna nueva comunidad de bienes que realice actividades empresariales, su constitución quedará sujeta a la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en virtud de lo dispuesto en el artículo 22.4º del citado texto refundido.

MODIFICACIÓN DE UNA CUENTA DE CRÉDITO CONSISTENTE EN LA INCLUSIÓN DE UN PERIODO DE CARENCIA. (CONSULTA DGT V0613-12 DE 22/03/2012)

No resulta aplicable a la novación del crédito la exención establecida para los préstamos hipotecarios en la Ley 2/1994, por prohibir expresamente la Ley General Tributaria la aplicación de la analogía en su artículo 14.2, sin perjuicio de la posibilidad de aplicar el Real Decreto-Ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, que no excluye a los créditos hipotecarios.

Por otro lado, la novación planteada debe tributar por la cuota variable del documento notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, por concurrir todos los requisitos del artículo 31.2 del Texto Refundido, sobre una base imponible constituida por el importe total garantizado. La declaración-liquidación debe presentarse en un plazo de treinta días a contar desde el momento en que se cause el acto o contrato.

ESCRITURA DE MODIFICACIÓN DE LA OBRA NUEVA Y LA REDISTRIBUCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD HIPOTECARIA. (CONSULTA DGT V0751-12 DE 11/04/2012)

La modificación de distribución de la responsabilidad hipotecaria original, alterando la cuantía de la responsabilidad hipotecaria ya establecida para cada una de las hipotecas existentes, como acto nuevo e independiente deberá tributar de forma separada e independiente del anterior, por reunir todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido.

Por otro lado, el contenido valuable de la escritura se determina en el artículo 30.1 del Texto Refundido y está constituido por la suma de la responsabilidad hipotecaria que grava cada una de las fincas, la parte del crédito de que cada una de ellas responda, mas la parte correspondiente de los intereses y demás partidas incluidas en la garantía hipotecaria.

DISOLUCIÓN DE LA COMUNIDAD SOBRE LA NUDA PROPIEDAD. (CONSULTA DGT V0611-12 DE 22/03/2012)

En el supuesto ahora planteado se trata de la disolución de una comunidad de bienes sobre la nuda propiedad, cuestión a la que ya se ha referido esta Dirección General es diversas resoluciones (V1186 de 20 de junio de 2005, V0419 de 8 de marzo de 2006 y V1931 de 14 de septiembre de 2007) en las que se sigue la doctrina mantenida por la Dirección General de los Registros y del Notariado en Resolución de fecha 4 de abril de 2005 en la que establece lo siguiente:

“Debemos determinar, en primer lugar, si existe comunidad de bienes sobre la nuda propiedad aunque uno de los condóminos sea titular no sólo de la nuda propiedad sino del pleno dominio de su participación. La respuesta debe ser positiva ya que el titular del pleno dominio tiene todas las facultades del derecho de propiedad, tanto las que corresponderían al nudo propietario como al usufructuario, sin que por integrar el pleno dominio sea necesario diferenciarlas, hasta el momento en que se realiza el negocio jurídico bien sobre el usufructo bien sobre la propiedad nuda, momento en que ya se distinguen conceptualmente usufructo y nuda propiedad por ser tal distinción imprescindible para conseguir el fin perseguido por el negocio.

Admitida la comunidad sobre la nuda propiedad de un bien, es consecuencia necesaria la posibilidad de que los condueños disuelvan dicha comunidad adjudicando la nuda propiedad de la totalidad a uno de ellos: si el titular del pleno dominio puede vender, donar o incluso hipotecar (cfr. Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 27 de mayo de 1968) bien el usufructo, bien la nuda propiedad, todos ellos actos de carácter dispositivo, puede igualmente extinguir el condominio que afecta a la nuda propiedad del bien (o al usufructo), máxime cuando este Centro Directivo ha señalado (cfr. Resolución de 2 de enero de 2004) que la extinción de una comunidad que recae sobre un bien indivisible, adjudicándolo a un condueño e indemnizando a los demás no tiene eficacia dispositiva sino particional

Además, dicha extinción de comunidad sobre la nuda propiedad puede realizarse exclusivamente por los titulares de ésta, sin necesidad de consentimiento o intervención del usufructuario, como lo demuestra que: a) el nudo propietario es el titular dominical que puede pedir la división de la cosa común sin necesidad de concurrencia del usufructuario, siempre que la división no perjudique el derecho de éste (cfr. Artículo 405 del Código civil); y b) que el Tribunal Supremo no reconoce legitimación en el retracto de comuneros

al usufructuario, en caso de venta de la nuda propiedad por no considerarlo condueño (cfr. Sentencia de 5 de junio de 1929).

Por tanto, la solución debe ser favorable a la inscripción de la escritura de disolución de la comunidad en nuda propiedad, por las razones expuestas, reforzadas por el hecho de que el principio de autonomía de la voluntad debe prevalecer siempre, a salvo las limitaciones que el artículo 1255 del Código Civil determina, y en este supuesto se presta el consentimiento por todos los interesados en el bien (incluso el consentimiento, innecesario como hemos visto, del usufructuario) a un negocio jurídico válido tanto desde el punto de vista material como formal.”

En consecuencia, al existir un condominio sobre la nuda propiedad, la disolución del mismo en la que se adjudica a un condómino la nuda propiedad total, no estará sujeto a transmisiones patrimoniales onerosas, en tanto la disolución del mismo se produzca en los términos previstos en el artículo 7.2.b), es decir sin que se produzcan excesos, en cuyo caso se equipararían a transmisiones patrimoniales onerosas (artículo 7.2.b), o bien, que tales excesos sean inevitables, en los supuestos del artículo 1.602 del Código Civil referido a bienes indivisibles o que desmerezcan por la indivisión.

De no resultar procedente la sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, procedería el devengo del gravamen de Actos Jurídicos Documentados al concurrir todos los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido:

- ❖ Tratarse de una primera copia de una escritura o un acta notarial
- ❖ Tener por objeto cantidad o cosa valuable,
- ❖ Contener actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial o Registro de Bienes Muebles
- ❖ Contener actos o contratos no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 de esta Ley (modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Operaciones Societarias)

La base imponible sobre la que se debería tributar sería el total valor de los bienes conforme a lo dispuesto en el artículo 30: “1.En las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa...”

Sin embargo, en el supuesto planteado se trata de una comunidad de bienes constituida por cinco fincas urbanas que se adjudican en su totalidad al consultante, por lo que no se está ante un supuesto del artículo 1.062 del Código Civil de un bien indivisible, por el contrario las cinco fincas podrían haber sido divididas entre los tres hermanos sin adjudicarse necesariamente a uno, generando posiblemente, en último término, en caso de no poder lograr tres lotes de idéntico valor, un exceso que si podría entenderse que proviene de un bien, si no indivisible, que desmerecería por la indivisión.

Por tanto, la adjudicación pretendida, conforme al artículo 7.2.b), se equipara a una transmisión patrimonial onerosa a efectos de liquidación y pago del impuesto.

La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.

El valor del derecho de nuda propiedad se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes”. (Artículo 10.1 y 2.a) del Texto Refundido).

Por último el artículo 46 establece que:

“La Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado”.

SEGREGACIÓN Y DISOLUCIÓN DE LA COMUNIDAD DE BIENES MEDIANTE UN REPARTO DE LA PROPIEDAD DE LAS FINCAS POR PARTES IGUALES DE IDÉNTICO VALOR Y NATURALEZA. (CONSULTA DGT V0698-12 DE 03/04/2012)

De la escritura pública que pretenden realizar se desprenden dos convenciones claramente distintas, sujetas al Impuesto separadamente:

- ❖ Segregación de las fincas.

❖ Extinción del condominio.

Respecto de la primera operación, la segregación de las fincas constituye un negocio jurídico regulado en el artículo 47 del Reglamento Hipotecario – Decreto de 14 de febrero de 1947-, en cuya virtud una porción de una finca inscrita se separa para formar una nueva. La porción segregada se convierte en una finca independiente, expresándose esta circunstancia tanto en la inscripción correspondiente a la finca matriz como a la finca segregada.

Por tanto, la segregación de las fincas tan solo afecta a su descripción o configuración en el Registro de la Propiedad, pero no a la titularidad de las mismas, en cuanto no se produce transmisión alguna, lo que determina su tributación por la cuota variable del Documento Notarial de Actos Jurídicos Documentados, en los términos que resultan del artículo 31.2 del TRLITPAJD (...)

Así pues en la segregación de las fincas concurren todos los requisitos exigidos en el citado artículo:

- ❖ Tratarse de una primera copia de una escritura notarial, necesaria para tener acceso al Registro de la Propiedad.
- ❖ Tener por objeto cantidad o cosa valuable, como es la finca segregada.
- ❖ Contener un acto o contrato inscribible en el Registro de la Propiedad, supuesto al que se refiere el citado artículo 47 del Reglamento Hipotecario.
- ❖ Tratarse de un acto no sujeto a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, al no implicar una transmisión, ni a Operaciones Societarias o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Respecto al sujeto pasivo, conforme al artículo 29 del mismo texto legal, tendrá tal consideración “el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan”, por lo que en el presente caso recaerá la condición de sujeto pasivo sobre los titulares de las fincas que practiquen la segregación, es decir todas las entidades mercantiles que componen la comunidad de bienes.

En cuanto a la base imponible, establece el artículo 30.1 del TRLITPAJD_

“En las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa”

precisando el apartado 3 del artículo 70 del reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (BOE de 22 de junio), que:

“En las escrituras de agrupación, agregación y segregación de fincas, la base imponible estará constituida, respectivamente por el valor de las fincas agrupadas, por el de la finca agregada a otra mayor y por el de la finca que se segregue de otra para constituir una nueva independiente.”

Respecto a la segunda convención, la disolución de la comunidad de bienes, el artículo 61 del reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, dispone lo siguiente:

“1. La disolución de comunidades que resulten gravadas en su constitución, se considerará a los efectos del impuesto como disolución de sociedades, girándose la liquidación por el importe de los bienes, derechos o porciones adjudicadas a cada comunero.

2. La disolución de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales, siempre que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad, sólo tributarán, en su caso, por actos jurídicos documentados.”

Por otra parte, el artículo 19 del TRLITPAJD, en su apartado 1 establece que:

“1. Son operaciones societarias sujetas:

1.º La constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades.”

Estableciendo el artículo 22.4 del mismo texto legal que:

“A los efectos de este impuesto se equiparán a sociedades:

4.º La comunidad de bienes, constituida por actos inter vivos, que realice actividades empresariales, sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.”

Estableciendo el artículo 23 del TRLITPAJD que será sujeto pasivo del impuesto:

“Estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario:

b) En la disolución de sociedades y reducción de capital social, los socios, copropietarios, comuneros o partícipes por los bienes y derechos recibidos.”

Estableciendo el artículo 25.4 del mismo texto legal que:

“4. En la disminución de capital y en la disolución, la base imponible coincidirá con el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas.”

El artículo 26 del texto refundido que:

“La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base liquidable el tipo de gravamen del 1 por 100.”

De acuerdo con los preceptos anteriores, cabe afirmar que aunque la comunidad de bienes no tributó en su momento como operación societaria, debió hacerlo ya que adquirieron la finca rústica para dedicarla a la construcción de viviendas protegidas y por tal adquisición se aplicaron la exención correspondiente en el impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; por lo tanto, su disolución se equipara a disolución de sociedad, por lo que estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias y cada socio tributará por la finca recibida siendo la base imponible el valor de las fincas entregadas a los socios comuneros.

PRESCRIPCIÓN DE LA ADQUISICIÓN DE UN INMUEBLE DOCUMENTADA EN CONTRATO PRIVADO. (CONSULTA DGT V0833-12 DE 19/04/2012)

El artículo 50 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre), establece lo siguiente:

“1. La prescripción, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente, se regulará por lo previsto en los artículos 64 y siguientes de la Ley General Tributaria.

2. A los efectos de prescripción, en los documentos que deban presentarse a liquidación, se presumirá que la fecha de los privados es la de su presentación, a menos que con anterioridad concurra cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 1.227 del Código Civil, en cuyo caso se computará la fecha de la incorporación, inscripción, fallecimiento o entrega, respectivamente. En los contratos no reflejados documentalmente, se presumirá, a iguales efectos, que su fecha es la del día en que los interesados den cumplimiento a lo prevenido en el artículo 51.

3. La fecha del documento privado que prevalezca a efectos de prescripción, conforme a lo dispuesto en este apartado, determinará el régimen jurídico aplicable a la liquidación que proceda por el acto o contrato incorporado al mismo”.

Por otro lado el artículo 1227 del Código Civil dispone que:

“La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio”.

En el caso planteado, la inclusión del inmueble en la declaración de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto del Patrimonio no puede admitirse como uno de los supuestos del artículo 1.227 del Código Civil, “entrega a un funcionario público por razón de su oficio”, pues tal inclusión ni exige ni prueba que se haya producido dicha circunstancia, la entrega al funcionario, presupuesto indispensable para que tenga lugar la prescripción en cuanto acredita la fehaciencia del documento y la fecha a partir de la cual puede empezar a contarse el plazo de cuatro años establecido en el artículo 66 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Por el contrario la inclusión del inmueble a nombre de la consultante en el Catastro, registro básico del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, si puede entenderse como una de las circunstancias previstas en el artículo 1.227 del Código Civil para considerar fehaciente la fecha de un documento privado respecto de terceros.

En el escrito de consulta se hace constar la referencia catastral del inmueble al que la misma se refiere, sin especificar si figura catastrado a nombre de la consultante o de otra persona.

En el primer caso, si la consultante fuera la titular catastral del inmueble y hubiera transcurrido el plazo establecido en el artículo 66 de la Ley General Tributaria, deberá entenderse prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

En caso contrario, de no concurrir alguna de las expresadas circunstancias, titularidad a favor de la consultante y transcurso del plazo legal establecido, procederá practicar liquidación en los términos que resultan del artículo 50.3 del Texto Refundido del ITP y AJD y, por tanto, no acreditada la fecha del documento privado, se entenderá que su fecha es la de la presentación a la cual deberá estarse para determinar el régimen jurídico aplicable a la liquidación del mismo.

Respecto a la base imponible, se aplicarán las reglas generales para su determinación, establecidas en los artículos 10.1 y 46 del citado cuerpo legal, con la única especialidad de que tanto la base como la comprobación del valor que, en su caso, pueda proceder, deberán estar referidas a la fecha determinada conforme a lo que resulte del citado artículo 50.3.

EJERCICIO ANTICIPADO DE LA OPCIÓN DE COMPRA DE UNOS CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO DE VEHÍCULOS. (CONSULTA DGT V0544-12 DE 12/03/2012)

Ha de considerarse que la exclusión a la exención contenida en la letra a) del artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992 resulta procedente, exclusivamente, cuando el ejercicio de la opción de compra por parte del arrendatario tenga lugar al término del contrato de arrendamiento financiero.

En el caso de que dicho ejercicio se efectuara de forma anticipada a su término previsto, e incluso cuando ya no existe un plazo mínimo para dichos contratos en su normativa sustantiva, ha de entenderse que tendrá lugar la resolución del contrato de arrendamiento financiero y por consiguiente la referida exclusión no será aplicable.

Por todo ello, el ejercicio anticipado de la opción de compra por parte de los clientes de la entidad consultante constituirá una entrega de bienes sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido sin perjuicio de que el adquirente solicite al transmitente (entidad arrendadora hasta ese momento) la renuncia a la exención con arreglo a los requisitos establecidos por el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992.

TRANSMISIÓN POR SENTENCIA JUDICIAL DE UNA FINCA. (CONSULTA DGT V0562-12 DE 14/03/2012)

Estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido la transmisión por sentencia judicial de la finca objeto de consulta, cuando dicha finca tenga la consideración de terreno edificable, o bien se trate de uno de los terrenos a que se refieren las letras a) y b) del artículo 20, apartado uno, número 20º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Estará sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido la transmisión por sentencia judicial de la finca objeto de consulta, cuando dicha finca tenga la consideración de finca rústica o de terreno no edificable, a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 20º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, o bien se trate de una edificación a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 22º de dicha Ley.

En el caso de que la entrega de la finca objeto de consulta esté sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, podrá ser aplicable, en su caso, la renuncia a la exención regulada en el artículo 20, apartado dos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otro lado, la aplicación de la sentencia no dará lugar a una nueva liquidación si no, en su caso, a la recuperación de lo satisfecho en su momento.

Ahora bien, si dicha recuperación se realizara mediante escritura pública, dicha escritura al no dar lugar a practicar liquidación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por no estar sujeta a dicha modalidad, sí quedará sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados, conforme al artículo 31.2 del TRLITPAJD.

APORTACIÓN DE LOS ELEMENTOS INTEGRANTES DE UNA SOCIEDAD CIVIL A UNA SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA. (CONSULTA DGT V0588-12 DE 20/03/2012)

Será necesario determinar si los elementos transmitidos, la totalidad de los bienes del inmovilizado y del personal constituyen una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, o si por el contrario se trata de una simple operación de venta de activos empresariales.

En caso de que se trate de una transmisión de activos empresariales acompañada de una suficiente estructura organizativa que permite concluir que conforma un verdadero negocio en marcha o una unidad económica autónoma, resultará de aplicación el referido supuesto de no sujeción al IVA contenido en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992.

RECUPERACIÓN DEL DOMINIO COMO CONSECUENCIA DEL CUMPLIMIENTO DE UNA CONDICIÓN RESOLUTORIA EXPRESA DE UNA COMPRAVENTA. (CONSULTA DGT V0597-12 DE 20/03/2012)

La escritura de recuperación del dominio como consecuencia del cumplimiento de una condición resolutoria expresa de una compraventa, no sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, estará sujeta a la cuota variable del Documento Notarial de Actos Jurídicos Documentados.

PERMUTA DE SUELO A CAMBIO DE RECIBIR OBRA FUTURA. (CONSULTA DGT V0597-12 DE 20/03/2012)

Tienen lugar tres operaciones a efectos del IVA:

- ❖ La entrega del terreno, que se encontrará sujeta al IVA cuando sea realizada por quien tenga la condición de empresario o profesional y concurren el resto de requisitos generales de sujeción establecidos por el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. La referida entrega, de estar sujeta al Impuesto, estará normalmente no exenta del mismo, al tratarse de suelo edificable o suelo urbanizado por el transmitente y, por tanto, estará excluida de la exención regulada en el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992.
- ❖ La entrega de la edificación terminada en que se materializa la contraprestación de la entrega del terreno referida en el guión anterior. Esta entrega tendrá lugar cuando concluya su construcción. Al contrario de lo que sucede con la entrega del suelo, que puede estar o no sujeta al Impuesto en función de la condición de su propietario, la entrega de la edificación terminada constituirá, en la práctica totalidad de los casos, una operación sujeta y no exenta del Impuesto.
- ❖ De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75.Dos de la Ley 37/1992, la entrega del terreno referida en el primer guión, sin perjuicio del tratamiento que le corresponda según se analiza en el mismo, constituye adicionalmente un pago a cuenta en especie de la edificación futura, pago que percibe el promotor y que, en consecuencia, está sujeto y no exento del Impuesto.

APORTACIÓN DE LAS PARTICIPACIONES DE LA SOCIEDAD B QUE POSEE EL GRUPO FAMILIAR A LA SOCIEDAD A QUE AMPLÍA SU CAPITAL SOCIAL. (CONSULTA DGT V0621-12 DE 23/03/2012)

La aportación cumple los requisitos establecidos en el artículo 83.5 del TRLIS para tener la consideración de canje de valores.

A partir del 1 de enero de 2009, las operaciones que conforme a lo dispuesto en los artículos 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y 94 del TRLIS tengan la calificación de operaciones de reestructuración, no quedarán sujetas a la modalidad de operaciones societarias de dicho Impuesto en los términos del artículo 19.2 del TRLITPAJD, lo que podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, circunstancia que antes no ocurría al existir incompatibilidad absoluta entre ambas modalidades.

No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias ha sido

complementada con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del Impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados (artículo 45.I.B.10 del TR-LITPAJD).

Por último, cabe advertir que conforme a la descripción de las operaciones objeto de consulta, podría resultar aplicable el hecho imponible regulado en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

RECUPERACIÓN DE LOS INMUEBLES DONADOS A UNA ASOCIACIÓN RELIGIOSA. (CONSULTA DGT V0601-12 DE 21/03/2012)

La donación se perfeccionó en el año 2005, sin que en la escritura de donación constara ninguna cláusula con la posible reversión de los inmuebles a los donantes.

Si, actualmente, quieren recuperar los inmuebles se producirá un nuevo negocio jurídico que, en función de que sea oneroso o lucrativo, deberá tributar como una transmisión por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o como una nueva donación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la que, en cualquiera de los dos casos, serán sujetos pasivos los consultantes.

ADQUISICIÓN DE DERECHOS DE REPLANTACIÓN DE VIÑEDOS A VITICULTORES. (CONSULTA DGT V0774-12 DE 12/04/2012)

Sujeción al IVA.

En la medida en que la transmisión de los derechos de replantación sea realizada por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, constituye una prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el valor Añadido y no exenta del mismo, por lo que estará no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, de conformidad con la regla general de no sujeción del primer párrafo del artículo 7.5 del Texto Refundido del ITP y AJD.

Sujeción a TPO.

En otro caso, es decir, si la operación resulta no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido por no ser realizada por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad, tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD.

Sujeción a AJD.

Ahora bien, la no sujeción de dicha transmisión a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas permitiría, en caso de que se documentase en escritura pública, la aplicación de la cuota variable del documento notarial de la modalidad Actos Jurídicos Documentados, siempre y cuando concurren todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto.

La cuestión estriba, pues, en determinar si concurre el segundo de los requisitos, contener un acto o contrato inscribible en alguno de los Registros a que se refiere el artículo 31.2, en concreto el Registro de la Propiedad.

Para ello es preciso realizar una calificación de la naturaleza jurídica de los denominados “derechos de replantación” a efectos tributarios, teniendo en cuenta que a este respecto, el artículo 3 del Texto Refundido determina 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 Administrativo”

A efectos de su tributación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, los llamados derechos de replantación deben calificarse jurídicamente como bienes muebles, puesto que no se encuentran incluidos entre los bienes inmuebles relacionados en el artículo 334 del Código Civil.

En consecuencia, no tendrán acceso al Registro de la Propiedad, excluyendo la concurrencia de los requisitos del artículo 31.2 del Texto Refundido para la aplicación de la cuota variable del documento notarial, por lo que tan solo será de aplicación la cuota fija del apartado 1 de dicho artículo 31.

VENTA A UN PARTICULAR DE UNA PLAZA DE GARAJE POR UNA SOCIEDAD INMOBILIARIA QUE LA ADQUIRIÓ AL PROMOTOR DE LA FINCA. (CONSULTA DGT V0892-12 DE 25/04/2012)

Dicha transmisión constituye una segunda entrega y estará sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de su tributación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como transmisión patrimonial onerosa.

APORTACIONES DE LOS SOCIOS AL CAPITAL SOCIAL DE UNA COOPERATIVA. (CONSULTA DGT V0898-12 DE 25/04/2012)

La cooperativa sin ánimo de lucro consultante parece tener la consideración de empresario o profesional respecto de la actividad descrita, ya que procede a 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.

Por otro lado, las aportaciones dinerarias, obligatorias o voluntarias, que pueden efectuar los socios fundadores, y que no se encuentran referidas ni vinculadas a servicios prestados por la consultante que vayan a recibir dichos socios, no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por último, cuando los socios de la cooperativa entreguen bienes a esta entidad, la entrega estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando el socio ostente la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto y se cumplan el resto de los requisitos mencionados en el artículo 4 de la Ley.

Por el contrario, cuando los bienes se entreguen por socios que no tengan la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, no se devengará el citado Impuesto.

CESIÓN DEL REMATE A UN TERCERO EN LA SUBASTA JUDICIAL. (CONSULTA DGT V0929-12 DE 26/04/2012)

A efectos de la determinación del régimen de tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido, debe distinguirse si, en la subasta judicial a que se alude, las posturas de los licitadores se hacen "en calidad de ceder el remate a un tercero", conforme a lo dispuesto en el artículo 647.3 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, o si tal cesión del remate se efectúa con posterioridad a la celebración de la subasta:

LA ENTIDAD EJECUTANTE CEDE EL REMATE A UN TERCERO EN EL ACTO DE LA SUBASTA

Se distinguirán a su vez las dos operaciones siguientes:

f. Cesión del remate efectuada mediante precio por la entidad consultante a un tercero.

Dicha operación estaría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo previsto en el artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, que grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

A estos efectos, según el apartado dos de dicho artículo 4, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, las transmisiones de derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.

Por tanto, la cesión del remate objeto de consulta estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, al realizarse por una entidad distinta de quien concedió el crédito hipotecario originario y, por tanto, no resultar aplicable la exención prevista en el artículo 20.Uno.18º. d) de la Ley 37/1992, constituyendo la base imponible de esta operación el importe total de la contraprestación que la entidad consultante perciba del tercero cesionario por la transmisión de dicho derecho.

g. Transmisión de la vivienda objeto de subasta judicial por la promotora al cesionario del remate.

Tal entrega estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exenta del mismo, por cuanto parece tratarse de una vivienda que no ha sido usada ni cedida y que es transmitida por su promotor.

CESIÓN DEL REMATE A UN TERCERO DESPUÉS DE CELEBRADA LA SUBASTA

Cuando la declaración de voluntad de ceder el remate a un tercero se efectuase con posterioridad a la cele-

bración de la subasta, se produciría una doble transmisión del dominio de la vivienda, la efectuada por la entidad promotora a la entidad consultante y la que ésta realizará a un tercero.

En cuanto a esta última, resultaría sujeta y exenta del tributo, por cuanto, al tratarse de la segunda transmisión de la vivienda, concurren los requisitos para la aplicación de la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 22º, de la Ley 37/1992, estando la transmisión de la vivienda, en este caso, sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad “transmisiones patrimoniales onerosas”, habida cuenta de lo establecido en el artículo 4, apartado cuatro de la citada Ley 37/1992, salvo en los casos en que se renuncie a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido en la forma prevista en los artículos 20.Dos de la Ley 37/1992 y 8.1 del Reglamento del Impuesto.

ADJUDICACIÓN DEL BIEN SIN CEDER EL REMATE

El régimen de tributación será el mismo que el expuesto en el punto anterior de esta contestación en cuanto a la transmisión del dominio de la vivienda de la entidad promotora a la entidad consultante.

DOBLE IMPOSICIÓN MATERIAL IVA-TPO: REPERCUSIÓN IMPROCEDENTE DE IVA EN UNA ADQUISICIÓN INMOBILIARIA POR RESULTAR SUJETA LA OPERACIÓN A TPO. (CONSULTA DGT V0882-12 DE 25/04/2012)

Se plantean las siguientes cuestiones:

a. ¿Tiene obligación la AEAT de reclamar al vendedor el importe indebidamente repercutido?

El artículo 170.dos.3º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, señala que:

“Dos. Constituirán infracciones tributarias:

3º. La repercusión impropia en factura, por personas que no sean sujetos pasivos del Impuesto, de cuotas impositivas sin que se haya procedido al ingreso de las mismas.”

A la vista de lo anterior, la Administración tributaria, en su caso, si lo considera oportuno, estará legitimada para iniciar el correspondiente procedimiento infractor en caso de que los supuestos de hecho manifestados por el consultante fueran considerados por ésta como constitutivos de la infracción tipificada en el artículo 170.Dos.3º de la LIVA.

b. ¿Cuál es la responsabilidad tributaria por repercutir indebidamente?

La repercusión indebida del IVA, tal como se ha señalado anteriormente, en su caso, de acuerdo con los artículos 170.Dos.3º de la LGT puede dar lugar a responsabilidad por infracción tributaria del artículo 179.1 de la misma Ley y ser sancionada en los términos del anteriormente reproducido artículo 171. Uno.3º de la LIVA.

c. ¿Cuál es el alcance de la suspensión solicitada al amparo del artículo 62.8 de la LGT?

Conforme al literal del precepto anteriormente reproducido, para que se suspenda el ingreso de la deuda tributaria en relación a un determinado tributo en casos de incompatibilidad de tributos deben darse los siguientes requisitos debidamente comprobados respecto a una misma operación:

- ❖ Que se haya satisfecho una deuda tributaria o soportado la repercusión de otro impuesto.
- ❖ Que el pago realizado o la repercusión soportada fuera incompatible con la deuda exigida.

En estos últimos casos se exige que el sujeto pasivo no tenga derecho a la completa deducción del importe soportado indebidamente.

La suspensión afecta a la deuda sin necesidad de aportación de garantías.