

La imposición indirecta en la transmisión de empresas: Incidencia del IVA y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados¹

Autor: José María Utande San Juan
Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid

Resumen

En este artículo se pasa revista a los diferentes tributos indirectos que inciden en la transmisión de empresas, distinguiendo las diversas fórmulas existentes (transmisión empresa individual, operaciones de concentración empresarial, transmisión de valores y enajenación de activos empresariales singulares) y los impuestos implicados en cada caso, examinando los requisitos necesarios para disfrutar de los beneficios fiscales previstos en la legislación y comentando las mejores opciones en cada momento. Se hace especial referencia a la delimitación entre el IVA y el ITP y AJD

¹ Este artículo corresponde a la transcripción de la ponencia presentada por el autor en el marco de las jornadas sobre Planificación Fiscal celebradas los días 13, 14, 20 y 21 de diciembre en UP Co – ICADE y patrocinadas por el despacho Garrido Asesores bajo el título “Jornadas de Planificación Fiscal”.

en el sector inmobiliario, de gran complejidad por la casuística de la normativa aplicable. En particular, se examina el régimen en fiscalidad indirecta en operaciones con terrenos, edificaciones y juntas de compensación y se estudian las mejores opciones de tributación en cada supuesto.

Palabras clave: IVA, ITP y AJD, operaciones de concentración empresarial, terrenos, valores, edificaciones, juntas de compensación.

Abstract

This article reviews indirect taxes levied when enterprises are transferred, it seeks to draw a distinction between the various existing formulas (transfer of individual enterprises, enterprise mergers, transfer of shares and specific business assets) and the taxes levied in each instance, analysing the requirements stipulated in order to receive the tax benefits provided for in the current legislation and commenting on the best options in each case. Specific emphasis is placed on defining the application of VAT, ITP (Property Transfer Tax) and AJD (Stamp duty) in the property market, a highly complex issue owing to the casuistry of the regulations in force. In particular, we examine the indirect taxes levied in transactions involving land, buildings and compensation boards and we study the best tax options available in each case.

Key words: VAT, ITP (Property Transfer Tax) and AJD (Stamp Duty), enterprise mergers, land, values, buildings, compensation board.

I. Tributos indirectos que inciden en la transmisión de empresas

El tratamiento de los tributos indirectos que inciden en la transmisión de empresas exige distinguir, al menos, los siguientes supuestos:

1. Transmisión de empresa individual.
2. Operaciones de concentración empresarial, protegidas en su caso por el régimen fiscal especial aplicable a las mismas, según se expondrá.
3. Transmisión de valores.

Los tributos indirectos implicados en la transmisión de empresas serían los siguientes: IVA, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en sus tres modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, Operaciones Societarias y Actos Jurídicos Documentados) e Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

1.1. Transmisión de empresa individual

Bajo ciertos requisitos, la transmisión de empresa individual puede constituir, aun siendo realizada por un empresario, una operación no sujeta a IVA.

La transmisión de empresa individual se considera una operación empresarial que, por razones de simplificación, la Ley califica como no sujeta a IVA cuando se cumplen determinados requisitos. Hay que insistir en el carácter empresarial de esta operación, cuestión que no es indiferente ya que, si no fuera así, el empresario transmitente tendría que regularizar las cuotas por IVA deducidas en relación con los bienes de inversión entregados. Por este motivo, el artículo 110.4 de la Ley del IVA (Ley 37/1992, de 28 de diciembre, LIVA en adelante) excluye expresamente este caso de los supuestos de regularización.

Los casos de no sujeción que establece el artículo 7 LIVA son los tres siguientes:

- a) Transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial o profesional.
- b) Transmisión de elementos patrimoniales que formen una rama de actividad.
- c) Transmisión por causa de muerte de un patrimonio empresarial.

En todos estos casos la Ley exige ciertos requisitos para declarar la no sujeción a IVA según pasamos a examinar.

a) Transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial o profesional

Para que sea aplicable el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1.a) LIVA es preciso que concurren los siguientes requisitos:

a.1) Que la transmisión sea global y comprenda, por tanto, todos los bienes y derechos afectos a todas las actividades empresariales o profesionales del transmitente.

La DGT, en contestación de 31 de marzo de 1999, entre otras muchas, considera que se cumple este requisito aun cuando queden “restos en liquidación” como por ejemplo pequeños saldos en cuentas bancarias.²

Este requisito plantea asimismo la duda sobre si para que la transmisión tenga el carácter de “global” es preciso que se incluyan en la misma las deudas y obligaciones de la empresa. En este sentido, se pueden citar diversos pronunciamientos jurisprudenciales y de la vía económico-administrativa según los cuales para que se pueda hablar de “globalidad” es precisa la transmisión de las deudas³.

² Asimismo, el TEAC (Resolución de 29 de mayo de 1998) confirma dicho criterio por entender que tales partidas no afectan a la continuidad de la empresa. Sin embargo, sí deja de considerarse que se ha transmitido la totalidad del patrimonio cuando se excluyen las existencias (Resolución del TEAC de 29 de enero de 1998).

³ Así, el Tribunal Supremo en sentencia de 1 de octubre de 1996, el Tribunal Superior de Justicia de Valencia en su sentencia de 24 de julio de 1998 y el Tribunal Superior de Justicia de Asturias en su sentencia de 23 de marzo de 2004 entre otros pronunciamientos]. También se pueden citar las resoluciones del TEAC de 23 de junio de 2004 y 19 de enero de 2005.

a.2) Que la transmisión tenga lugar a favor de una sola persona y ésta continúe con el ejercicio de la misma actividad empresarial o profesional que venía desarrollando el transmitente. Esto se exige para evitar que se produzcan distorsiones en la deducción del IVA.

a.3) Que el transmitente cese en el ejercicio de la actividad que venía desempeñando.

Tal y como ha indicado la DGT en contestación de 9 de abril de 1999 la no sujeción no se aplica a la transmisión del inmueble arrendado que realice el arrendador a favor del arrendatario que ejerce una actividad empresarial o profesional en el mismo, ya que éste no continúa con la misma actividad empresarial o profesional del arrendador (arrendamiento de inmuebles) sino con su propia actividad económica.

Asimismo, hay que indicar que en actividades empresariales o profesionales sometidas a autorización, dicha autorización también debe ser objeto de transmisión para que se pueda considerar que existe transmisión global.

Si los bienes afectos a la empresa transmitida se desafectan, se devengará el IVA correspondiente. No obstante, la doctrina administrativa entiende que si la desafectación es sobrevenida por cambios razonables en el desarrollo de la actividad, no se produce el devengo del impuesto.

Por otro lado, hay que tener en cuenta que, a pesar de que la transmisión global del patrimonio empresarial o profesional se realiza por un empresario (pues es, como se ha indicado, una actividad empresarial) y por tanto no debería entrar en juego el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el artículo 7.5. del Texto Refundido de este impuesto (TRITP aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre) introduce como excepción a la regla general que en el mismo se establece⁴, junto a ciertas transmisiones de inmuebles exentas en IVA a las que nos referiremos con posterioridad, la de la transmisión de los inmuebles incluidos en la transmisión global del patrimonio empresarial, que estarán sujetos a la modalidad TPO del ITP y AJD.

Así pues, los inmuebles incluidos en la transmisión global con arreglo al artículo 7.1.a) LIVA quedan sujetos a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD.

La jurisprudencia y la doctrina administrativa han aclarado algunas cuestiones sobre este supuesto de no sujeción, como las siguientes:

- Se considera transmisión global la que se produce como resultado de la adquisición por un comunero de todas las participaciones en una comunidad de bienes.

⁴ Regla general en virtud de la cual los hechos sujetos al ITP y AJD según los números 1, 2, 3 y 4 del artículo 7 del TRITP no están sujetos al citado impuesto cuando son realizados por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad.

- Este supuesto de no sujeción no es aplicable a las transmisiones sucesivas, por lo que es necesario que transcurra un plazo razonable entre una y otra transmisión.

A su vez, el requisito de continuar con el ejercicio de la misma actividad empresarial o profesional se ha relativizado a la luz de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 27 de noviembre de 2003 (Asunto C-497/01, Zita Modes Sarl) según la cual si el beneficiario tiene la intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de empresa transmitida y no simplemente liquidar de inmediato la actividad en cuestión, la actividad económica que realice el beneficiario no ha de ser necesariamente la misma que venía desarrollando el transmitente. La Dirección General de Tributos ha hecho suyo este criterio en contestación de 19 de febrero de 2004, entre otras.

b) Transmisión de elementos patrimoniales que formen una rama de actividad

El concepto de “rama de actividad” en torno al cual gira este segundo supuesto de no sujeción siempre ha sido conflictivo. El TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo), en su artículo 83.4. dispone que, a efectos del régimen especial, se considera rama de actividad un “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”.

Para que la operación no esté sujeta a IVA es preciso que se cumplan los requisitos previstos en el TR de la LIS (Capítulo VIII del Título VII) para la aplicación del régimen especial en el Impuesto sobre Sociedades.

En este caso b) no se exige que la transmisión sea global, por lo que no se devengará el IVA ni en transmisiones globales (por ejemplo en una fusión) ni en transmisiones parciales (por ejemplo, en una escisión). Asimismo, tampoco es exigible que el adquirente continúe con la misma actividad del transmitente, ni se produce, en caso de desafectación, devengo del IVA.

Por estos motivos –requisitos menos exigentes y no devengo del IVA en caso de desafectación–, y atendiendo exclusivamente a los motivos fiscales, será preferible encuadrar aquellas operaciones que, como las fusiones por absorción, se puedan acoger tanto al 7.1.a) como al b) TRITP, dentro de este segundo supuesto.

c) Transmisión mortis causa

En este supuesto la transmisión debe ser global pero, a fin de incluir aquellos supuestos en los que existe más de un heredero, no es preciso que se efectúe a favor de un solo adquirente.

Sin embargo, el o los adquirentes sí deben continuar con el ejercicio de la misma actividad. En el caso de que unos herederos continúen con el ejercicio de la actividad y otros no, la transmisión de la cuota hereditaria a favor del que no sigue el ejercicio de la actividad estará sujeta a IVA.

En este supuesto de transmisión empresarial concurre además otro impuesto, que es el de Transmisiones Patrimoniales en su modalidad de Operaciones Societarias, ya que el artículo 22 del TRITP equipara a sociedades a las comunidades de bienes con origen "mortis causa" que ejercen actividades económicas.

Por consiguiente, si se continúa en régimen de comunidad de bienes el ejercicio de la actividad económica que viniera realizando el causante, se devengará el Impuesto sobre Operaciones Societarias al tipo del 1% sobre el valor real de los bienes y derechos afectos al ejercicio de la actividad.

No obstante, la Ley considera que, si se disuelve la comunidad en el plazo de 3 años, no existe la continuidad en el ejercicio de la actividad exigible para que se aplique el Impuesto sobre Operaciones Societarias, por lo que en tal caso se devolverá el impuesto inicialmente exigido.

Por último, hay que indicar que, al igual que en el caso de transmisión global del apartado a) del artículo 7.1. LIVA, en este caso la desafectación de bienes incluidos en la transmisión mortis causa dará lugar al devengo de la correspondiente cuota de IVA.

Subrogación en la posición del transmitente.

En todos los casos de transmisión de empresa no sujeta a IVA, tiene lugar la subrogación del adquirente en la posición del transmitente a efectos de: a) la consideración de la transmisión de edificaciones como primera o segunda entrega y b) la regularización del IVA.

Así pues, si el transmitente hubiera sido el promotor de algún edificio incluido en el patrimonio empresarial que transmite, la posterior transmisión por el adquirente tendrá la consideración de primera entrega de edificación efectuada por su promotor, sujeta y no exenta al IVA, salvo que se haya utilizado la edificación por el promotor o por un arrendatario o usufructuario durante dos o más años. Para el cómputo de este plazo, se sumará el tiempo de uso por el transmitente y el adquirente.

Por otra parte, si las cuotas de IVA soportado por la adquisición de bienes incluidos en la transmisión del patrimonio empresarial estuvieran siendo objeto de regularización con arreglo al artículo 110 LIVA, el adquirente continuará con la regularización durante el número de años restantes (hasta cinco o diez según se trate de bienes muebles o inmuebles).

Tributación en el caso de que no se cumplan los supuestos de no sujeción

Cuando la operación no se encuadre en ninguno de los casos de no sujeción al IVA anteriormente indicados, este impuesto se aplicará a cada una de las entregas de bienes incluidas en la transmisión, de acuerdo con el régimen que le corresponda en lo relativo a exenciones, tipo de gravamen, regularización del IVA deducido en su adquisición, etc.

En particular, es importante destacar que cuando se transmiten inmuebles y la operación no se enmarca en ninguno de los supuestos de no sujeción a IVA, la entrega del inmueble, al realizarse por un empresario, estará sujeta a IVA y podrá quedar exenta o no en función del tipo de bien de que se trate. Si quedara exenta e interesara la tributación por IVA frente a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD, se podrá renunciar a la exención (de acuerdo con el artículo 20.2. LIVA) siempre que el adquirente sea empresario o profesional que tenga derecho a la deducción plena del IVA soportado y se efectúe la renuncia de forma fehaciente y con carácter previo o simultáneo a la entrega, según lo que se indica más adelante sobre los requisitos que se deben cumplir para la validez de la renuncia a la exención.

II. Tributación de las operaciones de reestructuración empresarial

II.1. Ámbito de aplicación del régimen especial⁵

La transmisión de empresas, en sentido amplio, también puede tener lugar a través de operaciones societarias de reestructuración empresarial como la fusión, la escisión y el resto de operaciones incluidas en el régimen especial de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

La existencia de un régimen especial de tributación para estas operaciones se justifica por la necesidad de que los tributos que se devengan con ocasión de este tipo de reestructuraciones no supongan un obstáculo para su realización, de forma que la decisión que tomen dos o más sociedades para fusionarse, escindirse, efectuar un canje de valores o una aportación de rama de actividad se adopte con criterios empresariales y no de índole fiscal.

Este régimen especial de tributación se inspira en la Directiva 90/434/CE, en el campo de la imposición directa y en las Directivas 69/335/CE y la Sexta Directiva del Consejo de 17 de mayo de 1977 en materia de armonización del Impuesto sobre Operaciones Societarias y del IVA respectivamente.

A nivel de legislación interna, el núcleo del régimen especial se contiene en el TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Capítulo VIII del Título VII del TRIS, por lo que se refiere a la imposición directa, y en la LIVA y TRITP por lo que concierne a los impuestos indirectos.

Aunque en esta ponencia nos centraremos en los impuestos indirectos, fundamentalmente IVA e ITP y AJD, hay que tener en cuenta que los beneficios fiscales en los mismos se regulan por remisión a la normativa del Impuesto sobre Sociedades. Es decir, se ha querido que las operaciones protegidas a efectos del Impuesto sobre

⁵ Nos limitamos a exponer el régimen especial porque el rigor del régimen general hace que prácticamente todas las operaciones de este tipo que se realizan se amparen en el régimen de operaciones protegidas.

Sociedades sean las que gocen de beneficios fiscales en el IVA y en el ITP y AJD, por lo que la definición de tales operaciones se recoge únicamente en la normativa del impuesto directo y la regulación del IVA y del ITP y AJD se remite a aquélla.

Antes de entrar en la descripción del régimen fiscal aplicable en la tributación indirecta a las operaciones de concentración empresarial, se debe resaltar el carácter opcional que tiene todo el régimen especial de dichas operaciones. Este carácter se establece con claridad en el artículo 96 del TRIS⁶, lo que hace exigible formular la opción por el mismo de acuerdo con los requisitos que establece el citado precepto, que exige, básicamente, que se haga constar por escrito en los documentos que formalizan la operación (proyectos de fusión o escisión, escrituras o acuerdos sociales según el caso) y la comunicación del ejercicio de dicha opción a la AEAT en los 3 meses siguientes a la inscripción u otorgamiento de la escritura.

En concreto y para cada operación las formalidades, en síntesis, son las siguientes:

– Fusión / Escisión:

- La opción debe incluirse en el Proyecto y en los acuerdos sociales de fusión / escisión de las transmitentes y adquirentes con residencia fiscal en España.
- Si ninguna es residente en España, basta que conste en la escritura que documente la transmisión.

– Aportaciones no dinerarias:

- La opción debe ejercerse por la adquirente en el acuerdo social o, en su defecto, en la escritura en que se documente el oportuno acto o contrato.
- Si la adquirente no tiene residencia en España o un establecimiento permanente aquí, la opción la realizará la transmitente.

– Canje de Valores:

- La opción debe ejercerse por la adquirente de los valores en el correspondiente acuerdo social o, en su defecto, en la escritura en que se documente el acto o contrato.
- Si ni la adquirente ni la participada residen en España optará el socio residente afectado.

Por tanto, el régimen especial en IVA, ITP y AJD (modalidad de Operaciones Societarias) y en el otro impuesto que puede estar implicado en estas operaciones –el de Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana– va ligado al ejercicio de la opción por el régimen especial en el Impuesto sobre Sociedades.

⁶ Este artículo parece establecer el carácter esencial de la opción por el régimen para que proceda su aplicación: “La aplicación del régimen establecido en este capítulo *requerirá* que se opte por él de acuerdo con las siguientes reglas...”

Las operaciones de reestructuración empresarial a las que es de aplicación el régimen especial son las siguientes: fusión (con sus diversas variantes), escisión (con sus diversas variantes), canje de valores, aportación no dineraria de rama de actividad y aportación no dineraria especial, con las definiciones y requisitos que se indican en los artículos 83 a 96 del TRIS.

Además de encajar en las definiciones que da la ley para las anteriores operaciones y de optar por el régimen especial, el TRIS añade un requisito de gran importancia en lo atinente a la finalidad perseguida con la operación realizada. Nos referimos a la existencia de “motivos económicos válidos” más allá de los puramente fiscales, que justifiquen su realización.

Así, el artículo 96 TRIS dispone que:

“No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.

En los términos previstos en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los interesados podrán formular consultas a la Administración tributaria sobre la aplicación y cumplimiento de este requisito en operaciones concretas, cuya contestación tendrá carácter vinculante para la aplicación del régimen especial del presente capítulo en éste y cualesquiera otros tributos.”

Hay que poner de manifiesto la dificultad a la que se enfrenta la Administración tributaria para comprobar la existencia de los motivos que legitiman la aplicación del régimen especial. Incluso se puede poner en tela de juicio su competencia para entrar a valorar la existencia de motivos económicos cuando dos o más entidades deciden acometer la realización de una de estas operaciones. Parece, por tanto, que solo debería privarse del régimen especial a aquellas operaciones en las que se pueda demostrar con nitidez que existe un ánimo de elusión fiscal.

Como se ha expuesto, el TRIS prevé la presentación de consultas a la DGT, con carácter vinculante, en relación con la concurrencia de este requisito, lo que se explica por la enorme trascendencia que tiene de cara a la realización de este tipo de operaciones la posibilidad de acogerlas al régimen especial, lo que permite afirmar que la mayoría de ellas no se llevarían a cabo en caso de no ser aplicable dicho régimen. Esto, que era un factor añadido de seguridad jurídica cuando las consultas tributarias no tenían en general carácter vinculante, ha dejado de serlo desde que el artículo 88 de la vigente LGT establece el carácter vinculante de todas las consultas tributarias.

Conviene resaltar que, si bien el requisito de que concurren motivos económicos válidos, distintos del puramente fiscal, se ha estudiado y tratado principalmente en relación con el Impuesto sobre Sociedades, resulta también exigible para la aplicación del régimen especial en cualquiera de los impuestos sobre los que este se proyecta.

Lo anterior tiene especial trascendencia si tenemos en cuenta que los tributos incluidos en el régimen especial no son gestionados por la misma Administración. Así, mientras que el Impuesto sobre Sociedades y el IVA son gestionados por la Administración del Estado, a través de la AEAT, el ITP y AJD se gestiona a nivel autonómico y el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es aplicado por los municipios. ¿Puede cada una de estas Administraciones tributarias comprobar la concurrencia de motivos económicos válidos a efectos de aplicar el correspondiente tributo? Parece que la respuesta debe ser afirmativa pues si bien es un requisito recogido en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, su repercusión se proyecta sobre otros impuestos en cuya aplicación el citado requisito puede y debe ser evaluado⁷.

II.2. Contenido del régimen especial

El régimen especial, que en el ámbito de la imposición directa se basa en el diferimiento de las rentas puestas de manifiesto con ocasión de la transmisión de elementos patrimoniales, se caracteriza, en el terreno de impuestos indirectos, por las siguientes notas:

II.2.1. No sujeción al IVA

Según se ha expuesto anteriormente, la entrega de bienes realizada en el marco de estas operaciones no está sujeta a IVA, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.1.b) de la Ley de dicho Impuesto.

Conviene resaltar que el beneficio de la no sujeción no alcanza a la operación calificada como “aportación no dineraria especial” regulada actualmente en el artículo 94 TRIS. Sí se aplica, en cambio, a la aportación no dineraria de rama de actividad.

Por lo que se refiere a la escisión, solo se declara no sujeta al IVA la escisión parcial⁸ así como la escisión total cuando los bienes escindidos conforman una “rama de actividad”.

⁷ Así, las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 17 de mayo de 1997 y del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 24 de enero de 2000 entran a valorar la aplicación del beneficio fiscal en el Impuesto municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por lo que asume la competencia de la Administración tributaria municipal para liquidar aquellas operaciones en las que se haya aplicado sin otro motivo que el puramente fiscal.

⁸ Que, con arreglo al artículo 83.2.1º.b) TRIS debe consistir en la segregación del patrimonio social que constituyan ramas de actividad.

II.2.2. Exención en la modalidad Operaciones Societarias del ITP y AJD

A través de un juego de remisiones que no es precisamente ejemplo de técnica normativa ni de seguridad jurídica⁹, el artículo 45.I.B.10^o TRITP establece una exención en la modalidad Operaciones Societarias del ITP y AJD para las operaciones amparadas en el régimen especial regulado en el Capítulo VIII del Título VII del TRIS.

Conviene resaltar que la modalidad de Operaciones Societarias solo se devenga si existe constitución de una nueva sociedad (por ejemplo en la fusión por creación) o ampliación de capital en una preexistente (por ejemplo en el canje de valores o en la absorción, salvo, en este último caso, que se trate de una fusión impropia). Así pues, y como es lógico, solo habrá que examinar si se aplica el beneficio de la exención en aquellas operaciones de reestructuración empresarial en que se produzca un hecho imponible de la modalidad Operaciones Societarias.

Al contrario de lo que sucede en el IVA, la exención en OS sí alcanza a las denominadas “aportaciones no dinerarias especiales” reguladas en el artículo 94 TRIS¹⁰. La amplitud de este supuesto de exención hace que la modalidad OS haya quedado muy seriamente afectada en su capacidad recaudatoria por la aplicación, en ocasiones abusiva, del beneficio fiscal a las aportaciones a la constitución o ampliación de capital de sociedad. Decimos abusiva porque se han detectado algunas operaciones de transformación de dinero metálico en bienes no dinerarios de gran liquidez (p.ej. deuda pública en anotaciones) con el objeto de aportarlos en lugar del dinero, con aplicación del beneficio fiscal, para que luego la beneficiaria de la aportación enajene los activos recibidos y los convierta en dinero.

A estas operaciones la Administración tributaria puede reaccionar mediante la aplicación del artículo 96.2. antes citado, cuando por las condiciones en que tienen lugar (por ejemplo escaso tiempo transcurrido entre la compra y la ampliación de capital o entre la ampliación y la enajenación posterior) se pueda concluir que carecen de otro motivo económico que el puro ahorro fiscal.

En relación con la ampliación de capital por compensación de créditos, que con frecuencia se ha pretendido amparar en el régimen de exención del actual artículo

⁹ El artículo 45.I.B.10^o del TRITP prevé la exención para las operaciones del artículo 21 de dicho texto (operaciones de fusión y escisión) a las que sea aplicable el régimen especial de la Ley 29/1991, de Adecuación de Determinados Conceptos Impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas. Por su parte, la D.A. Segunda del TRIS dispone que las referencias que el 45.I.B.10^o del TRITP hace a las definiciones de fusión y escisión de la Ley 29/1991 se entenderán hechas al artículo 83.1, 2, 3 y 5 y al artículo 94 del TRIS y las referencias al régimen especial de dicha Ley se entenderán hechas al capítulo VIII del título VII del TRIS.

¹⁰ Según dicho precepto se consideran aportaciones no dinerarias “especiales” aquellas en las que concurren los siguientes requisitos: a) que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español o realice actividades en éste por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados; b) que, una vez realizada la aportación, el sujeto pasivo aportante de este impuesto o el contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el cinco por ciento y c) que, en el caso de aportación de acciones o participaciones sociales por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se cumplan determinadas condiciones.

94 TRIS, la DGT ha considerado reiteradamente (entre otras, Consultas de 22 de julio de 1999 y de 25 de febrero de 1998) que, con base en el TR de la LSA, no puede considerarse una aportación no dineraria, sino un tercer género distinto de la aportación dineraria y no dineraria y que por ello debe excluirse de la exención¹¹.

Por otra parte, en el ámbito de la fiscalidad inmobiliaria hay que tener presente que los inmuebles incluidos en una operación de reestructuración protegida nunca quedan sujetos a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas ya que, según el artículo 1.2. TRITP, la modalidad Operaciones Societarias es incompatible y preferente sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Así pues, cuando en tales operaciones se realicen entregas sujetas a IVA pero exentas (por ejemplo en la aportación no dineraria especial, a la que no alcanza la no sujeción en IVA) no será necesaria ni conveniente la renuncia a la exención, ya que no implica ninguna ventaja (sino al contrario) frente a la sujeción con exención.

II.2.3. No sujeción al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

Cuando en una transmisión de empresas se incluyan terrenos, la transmisión de los mismos da lugar al devengo del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) regulado en los artículos 104 y ss. del TR de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo).

Pues bien, la especialidad del régimen previsto en el Capítulo VIII del Título VII del TRIS, en el ámbito del IIVTNU, supone que dicho impuesto no se exija en las fusiones, escisiones y aportaciones no dinerarias de rama de actividad acogidas al mismo y en las que puedan estar incluidos terrenos urbanos.

El tratamiento de la operación, por tanto, es el que correspondería si no hubiera existido transmisión, ya que la Ley prevé que no se interrumpa el cómputo del período de mantenimiento del terreno urbano, por lo que cuando la adquirente (sociedad absorbente o sociedad beneficiaria de la escisión o aportación no dineraria de rama de actividad) enajene el terreno, el IIVTNU se calculará considerando todos los años transcurridos antes y después de la aportación. Se puede afirmar, por tanto, que estamos ante un supuesto de no sujeción¹².

De acuerdo con la Disposición Adicional Segunda TRIS, este supuesto de no sujeción no es aplicable a la aportación no dineraria especial.

¹¹ El artículo 156 TRLSA aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989 cataloga las ampliaciones de capital por compensación de créditos como una categoría distinta de la ampliación de capital por aportación no dineraria. Así se reconoce en las Consultas de 22 de julio de 1999 y 25 de febrero de 1998.

¹² El apartado 3 de la DA Segunda dice expresamente: "No se devengará el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana...".

III. Régimen fiscal de la transmisión de valores

Junto a la transmisión directa del patrimonio empresarial por compraventa y la transmisión a través de operaciones societarias de fusión, escisión, canje de valores y aportación no dineraria, que hemos examinado hasta ahora, la transmisión de empresas también tiene lugar a menudo mediante la transmisión de los valores representativos del capital de entidades con forma societaria.

El impuesto indirecto al que está sujeta la transmisión de valores será el IVA o el ITP y AJD (en la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas¹³) en función de que el transmitente sea un empresario o una persona particular. Esta no es sino la regla general de delimitación del IVA y del ITP y AJD aplicada al caso concreto de la transmisión de valores, regla que se recoge en el artículo 4.4. LIVA y 7.5. TRITP.

Pues bien, tanto si la transmisión está sujeta a IVA como si lo está a la modalidad TPO del ITP y AJD, la ley respectiva –artículo 20.1.18º LIVA y 45.I.B.9 TRITP en conexión con el artículo 108 de la Ley 24/1988, de Mercado de Valores– prevén la exención en cada uno de tales impuestos.

En el Proyecto de Ley de medidas de prevención del fraude fiscal (www.congreso.es) se incluye una modificación de las excepciones a la exención de la transmisión de valores, contenidas en el artículo 108 LMV. No obstante, las modificaciones, según se irá indicando, no son sustanciales.

La exención es aplicable solo a la transmisión de valores. Por tanto, la exención no procede en la transmisión de cuotas en sociedades civiles, colectivas ni comanditarias simples (sí a las acciones de las sociedades comanditarias por acciones). Tampoco están exentas de IVA ni de TPO la transmisión de cuotas en sociedades cooperativas, sociedades agrarias de transformación ni, por supuesto, comunidades de bienes (aunque realicen actividades empresariales). En contestación a consulta de 23 de marzo de 1989 la DGT excluyó asimismo que esté exenta la constitución de derechos reales sobre valores, al interpretar que la Ley ciñe la exención a la “transmisión”, por lo que no alcanza a la constitución de derechos reales sobre las acciones.

Sin embargo, la exención en IVA y en la modalidad TPO del ITP y AJD presenta una serie de excepciones que recoge el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores (LMV) y que se reproducen en los artículos 17 TRITP y 17 del Reglamento de este impuesto.

Tales excepciones son cláusulas antielusión cuyo propósito es evitar que, al amparo de la exención de la transmisión de valores, se transmitan bienes inmuebles, sin gravamen. Se trata, por tanto, de un ejemplo claro de cláusulas específicas antifraude.

¹³ La modalidad Actos Jurídicos Documentados no es aplicable más que, en su caso, en la cuota fija, pues la variable solo se devenga en las escrituras públicas inscribibles y según la Dirección General de los Registros y del Notariado (aunque con alguna resolución contradictoria en este punto) las escrituras en las que se documente la transmisión de valores no son inscribibles en ninguno de los Registros a los que se refiere el artículo 31.2. TRITP.

de, que tipifican negocios jurídicos concretos que, por su habitualidad, se ha preferido identificar y objetivar para no tener que acudir a la cláusula general del antes llamado por la LGT fraude de ley y hoy denominado “conflicto en la aplicación de la norma tributaria” (artículo 15 LGT).

La principal ventaja de estas cláusulas específicas es su mayor facilidad para la aplicación, pues basta comprobar la concurrencia de los requisitos objetivos citados en la Ley sin que sea necesario acudir al ánimo interno o intención de quienes efectúan la operación. Como inconveniente fundamental hay que citar que en virtud de ellas, se hacen tributar operaciones de carácter claramente empresarial y en las que no hay un propósito de elusión del impuesto.

Antes de entrar a exponer los supuestos de no exención (y por tanto de tributación efectiva) en la transmisión de valores conviene aclarar que cuando dicha transmisión no está exenta se aplica siempre la modalidad TPO del ITP y AJD, y ello aun cuando el transmitente fuera un empresario (individual o societario). Es decir, la transmisión de valores o bien está exenta –en cuyo caso no tributa– o bien tributa en la modalidad TPO del ITP y AJD, pero nunca tributa en IVA.

En la medida en que lo anterior modifica el régimen general de la delimitación IVA-ITP y AJD, puede ser cuestionada su idoneidad. Una alternativa, coherente con el hecho de que cuando la transmisión de valores no está exenta es porque se asimila a transmisión de inmuebles, sería que se aplicara el impuesto IVA o TPO que proceda en función del tipo de inmueble que se considere transmitido. Ahora bien, esto sería muy complicado de gestionar porque en el activo de la entidad pueden lucir inmuebles de diverso tipo, cuyo régimen en IVA o en TPO sea distinto, por lo que la opción del legislador sin duda obedece a razones de simplificación.

Los supuestos en que la transmisión de valores no está exenta son los siguientes:

III.1. Transmisión en el mercado secundario de valores que atribuyen al adquirente el control de una entidad cuyo activo está integrado, en más del 50%, por inmuebles

Para encontrarnos ante este supuesto deben darse las siguientes condiciones:

- a) Se deben transmitir valores representativos del capital en una entidad cuyo activo esté constituido en más del 50% por bienes inmuebles situados en territorio español (el impuesto se atribuye a la Comunidad Autónoma en la que radiquen los inmuebles).

Para el cómputo del 50% integrado por inmuebles hay que tener en cuenta las siguientes reglas:

- Se considerarán inmuebles los bienes que tengan esta calificación con arreglo al artículo 334 del Código civil y 3 del TRITP.

- Es fundamental precisar que la ley no distingue entre inmuebles afectos y no afectos a actividades económicas. Por tanto, no se debe confundir este supuesto de hecho con el de las entidades de mera tenencia de bienes ya que el alcance de la cláusula antielusión (y por consiguiente de la tributación en TPO) es más amplio y comprende toda sociedad “de inmuebles” aunque estos sean inmuebles necesarios para el desarrollo de una actividad empresarial.
Este es uno de los puntos débiles en el diseño de la cláusula antielusión porque supone que tribute la transmisión de valores representativos del capital en entidades con una actividad económica real, lo que puede encarecer y obstaculizar la realización de operaciones de carácter netamente empresarial. Claro que no hay que olvidar que el ITP y AJD recae sobre la transmisión de inmuebles con independencia también de que estén afectos o no a actividades económicas, por lo que esta configuración de la cláusula antielusión también tiene sentido.
- La doctrina administrativa ha considerado que en el cómputo del 50% no deben computarse los inmuebles por destino (resolución del TEAC de 15 de julio de 2004). Sí deben computarse, por el contrario, las concesiones administrativas sobre bienes inmuebles. En cuanto a los inmuebles en poder de entidades dedicadas al arrendamiento financiero, solo deben incluirse una vez que se ejerza la opción (contestación de la DGT de 23 de septiembre de 1991).
- En el caso de sociedades cuyo objeto social exclusivo sea la construcción o promoción inmobiliaria, no se computarán los inmuebles que constituyan su activo circulante. Como ha puesto de relieve la Sentencia del TSJ de Islas Baleares de 9 de noviembre de 2001 es requisito para que entre en juego esta excepción que la entidad tenga por objeto social *exclusivo* la construcción o promoción inmobiliaria. No obstante, los terrenos y solares siempre computan, aunque estén en poder de este tipo de entidades.
A la hora de determinar si los inmuebles que figuran en el activo de la entidad cuyos valores son objeto de transacción superan o no el 50% del valor total del activo, es fundamental decidir si se computan por su valor contable o por su valor real. A pesar de que ha habido algún pronunciamiento, como el del TEAR de Cataluña de 27 de octubre de 1999 a favor de la primera solución, en la doctrina de la DGT y del TEAC se ha impuesto la segunda tesis (contestaciones de la DGT de 19 de febrero de 1997 y de 20 de febrero de 1998, entre otras, así como resolución del TEAC de 9 de mayo de 2001).
El fundamento de computar los inmuebles por su valor real se ha encontrado en la finalidad antielusoria de la cláusula del artículo 108 LMV. Por tanto, para conocer el valor real será posible acudir a la comprobación de valores del artículo 57 LGT. En la proyectada reforma del artículo 108 LMV se prevé incluir este criterio administrativo, de forma que sea la Ley la que disponga el cómputo de los inmuebles por el valor real.

Finalmente, es importante precisar cuál es el momento al que debe venir referida la valoración. Este no puede ser otro que el del día de realización de la transmisión. A fin de evitar maniobras elusivas en este punto, el Proyecto de Ley de medidas de prevención del fraude fiscal incluye una regla por la cual “El activo total a computar se minorará en el importe de la financiación ajena con vencimiento igual o inferior a 12 meses, siempre que se hubiera obtenido en los 12 meses anteriores a la fecha en que se produzca la transmisión de los valores”. El propósito de esta norma es evitar que mediante un préstamo previo a la transmisión de las acciones se modifique transitoriamente la composición del activo, que puede ser una práctica elusiva para evitar que cuando se lleve a cabo la transmisión de los valores los inmuebles no representen más del 50%.

- b) La segunda condición para que entre en juego la cláusula antielusión y no se aplique la exención es que, como resultado de la concreta adquisición que se está calificando, el adquirente tome el control de la entidad cuyos valores se transmiten. Parece haber consenso en que lo determinante para que concurra esta condición es que los valores adquiridos más, en su caso, los que ya estuvieran en poder del adquirente superen el 50%. Lo relevante es, por tanto, el porcentaje final de titularidad, según ha destacado la Sentencia del TSJ de Cataluña de 24 de febrero de 2000.

Asimismo, hay que tener en cuenta que el 50% de titularidad sobre una entidad puede obtenerse de forma directa o bien indirecta, mediante participaciones en entidades que, a su vez, participen en la entidad cuyo activo esté integrado fundamentalmente por inmuebles.

Por consiguiente, si el control de la entidad –por vía directa o indirecta– se ostentaba ya con anterioridad a la transmisión de valores, no se puede afirmar que con esta transmisión se tome el control, pues ya se tenía, con lo cual no será aplicable la cláusula antielusión y la operación estará exenta (contestaciones de la DGT de 26 de diciembre de 1997 y 22 de octubre de 1999).

De igual forma, si no se tenía ese control pero se adquiere, ya sea de forma directa o indirecta, la adquisición concreta de acciones que otorga el control no estará exenta del impuesto que corresponda según quien sea el transmitente (IVA o TPO) y quedará sujeta a TPO.

Conviene matizar que para la medición del control indirecto se debe computar el porcentaje de control efectivo, no el grado de dominio. Así, por ejemplo, si una entidad A tiene un 70% de participación en B y esta un 60% en C, se puede afirmar que hay control efectivo de A sobre C, a pesar de que, por ejemplo a efectos de consolidación contable, el grado de dominio de A sobre C solo es del 42% ($70\% * 60\%$).

A efectos de considerar la toma de control en las compras por cónyuges casados en régimen de gananciales hay que valorar si el control se considera a nivel de la

sociedad de gananciales o en cada uno de los cónyuges. Siguiendo la doctrina del TS en casos similares (manifestado por ejemplo en la Sentencia de 22 de julio de 2002 relativa a la donación de bienes gananciales) parece que en la adquisición por la sociedad de gananciales habría que considerar el control por cada cónyuge, por lo que, no teniendo ninguno de ellos más del 50% de la sociedad, en tales casos no sería posible la aplicación del artículo 108 LMV.

Operaciones societarias

La cláusula antielusión del artículo 108.2.1º LMV no se aplica a los hechos imposables que integran la modalidad OS del ITP y AJD. Por tanto, cuando una entidad adquiere el control de otra cuyo activo está constituido en más del 50% por inmuebles, como consecuencia de una fusión (vid. DGT 29 de abril de 1992 y 24 de febrero de 1993), escisión, canje de valores (vid. DGT 5 de julio de 2000) o aportación de acciones a entidades (vid. DGT de 20 de febrero de 1998), dicha adquisición de acciones no tributará en la modalidad TPO.

Esto se debe a que tales operaciones no constituyen hecho imponible de la modalidad TPO, por lo cual ni hay exención ni, consecuentemente, excepción a la exención. Es decir, la transmisión de valores que resulta exenta o no según los requisitos del artículo 108 LMV es únicamente la que se produce con ocasión de hechos imposables de TPO (compraventa, permuta, dación en pago, etc.) pero no aquellas transmisiones que se producen con ocasión de una operación societaria sujeta a la modalidad OS, al ser esta modalidad específica y preferente sobre aquella (artículo 1.2. TRITP).

Una excepción a esto, por disposición expresa de la Ley, es la sujeción a la modalidad TPO de la toma de control resultante de un ejercicio no proporcional de los derechos de suscripción preferente en una ampliación de capital efectuada por una entidad cuyo activo está constituido en más del 50% por inmuebles (vid. DGT 18 de junio de 2003) y la misma toma de control como consecuencia de la conversión de obligaciones en acciones.

Consecuencias de la no exención

Una vez que concurren los requisitos arriba señalados y determinado que la operación debe tributar en TPO, se debe practicar la liquidación por dicho impuesto. La primera cuestión que surge en este caso es la de la base que se debe tomar para practicar dicha liquidación.

Frente a la doctrina administrativa, que considera que el impuesto debe liquidarse tomando el valor total de los inmuebles de la entidad (así, entre otras, contestación de la DGT de 20 de febrero de 1998 y resoluciones del TEAC de 23 de noviembre de 1995, 27 de mayo de 1999 y 9 de mayo de 2001), la Sentencia de la Audiencia

cia Nacional de 5 de noviembre de 1998, confirmada por la del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2004 han mantenido que solo puede ser objeto de liquidación el porcentaje del valor de los inmuebles que figuran en el activo de la entidad que se corresponda con el porcentaje de capital que haya sido objeto de transmisión.

Sin embargo, la proyectada reforma de este precepto pretende aclarar la cuestión señalando que el criterio a seguir en la liquidación es el de que se transmiten todos los inmuebles que figuran en el activo de la entidad.

La segunda cuestión es la del valor que se debe tomar para los inmuebles que se consideran transmitidos (y que según se ha señalado, son todos los que figuren en el activo de la sociedad). Pues bien, de forma coherente con lo indicado más arriba en cuanto a la valoración a emplear para computar el criterio de más del 50% del activo integrado por inmuebles, la DGT y el TEAC estiman que se debe utilizar el valor real. Este criterio es el que se incluye en el Proyecto de Ley de medidas de prevención del fraude fiscal en lo que se refiere a la modificación del artículo 108 LMV.

A la base imponible así calculada se le aplicará el tipo de gravamen correspondiente a los bienes inmuebles, que será del 6% o tipo autonómico aprobado por las Comunidades Autónomas en ejercicio de las competencias normativas que les atribuye la Ley Orgánica de Financiación de CCAA (L.O. 8/1980, de 22 de septiembre) y la Ley de Cesión (Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se aprueban las medidas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía propio). Este tipo es del 7% en todas las CCAA salvo Canarias (6,5%) y las Comunidades Forales (6%).

III.2. Transmisión de valores recibidos por la aportación de un inmueble a una sociedad, dentro del plazo de un año desde la aportación

El artículo 108 LMV prevé otro supuesto en el que la Ley considera encubierta la transmisión de un inmueble, por lo que no aplica la exención. Se trata de la transmisión de valores que se hayan recibido a cambio de la aportación de un inmueble a una entidad, cuando todavía no ha transcurrido un año desde la aportación.

Lo primero que hay que avanzar es que el Proyecto de Ley de medidas de prevención del fraude fiscal amplía de uno a tres los años que deben transcurrir para que la transmisión de este tipo quede exenta.

Así pues, el supuesto de hecho en este caso es la transmisión de acciones –o valores en general– que se hayan recibido a cambio de la aportación de un inmueble a una sociedad, sea en la constitución de la misma o sea en una ampliación de capital, antes de haber transcurrido el plazo de un año (tres en la proyectada reforma).

A diferencia de la excepción a la exención estudiada en el apartado anterior, no se exige en este caso ni que la entidad tenga su activo mayoritariamente inte-

grado por inmuebles ni que el adquirente de los valores transmitidos tome el control de la entidad, lo que no excluye que pueda haber casos en los que se cumplan los requisitos de ambas cláusulas antielusión, por lo que habrá que determinar cuál de las dos es aplicable toda vez que la base por la que debe tributarse no es la misma en ambos casos. En este sentido, y a falta de precepto legal expreso, parece considerarse que la cláusula preferente es la segunda, que estamos ahora examinando, interpretación que es además la más favorable para el contribuyente.

Consecuencias de la no exención

En este caso el adquirente de los valores debe tributar atendiendo al valor del inmueble que fue objeto de aportación y que se considera transmitido ahora con la enajenación de las acciones o participaciones recibidas.

Luego si se entregan todas las acciones recibidas a cambio de la aportación del inmueble el adquirente deberá tributar por el valor total que tenga el mismo en el momento de verificarse la transmisión de los valores. Si no se transmiten todos los valores recibidos, se tributará sobre la parte del valor del inmueble que se corresponda con la parte de valores recibidos que sean objeto de enajenación.

Sobre dicha base se aplicará el tipo de gravamen correspondiente a los bienes inmuebles.

III.3. Algunas aclaraciones de la doctrina administrativa sobre las excepciones a la exención de la transmisión de valores

Podemos destacar las siguientes:

- La permuta de valores sigue el mismo régimen que la transmisión por compra-venta (contestación de la DGT de 15 de mayo de 1994).
- La opción de compra sobre acciones de una sociedad cuyo activo está integrado en más del 50% por inmuebles no está exenta, pues la exención se refiere a la transmisión del dominio, no a la constitución de derechos reales sobre el mismo (DGT 15 de marzo de 1996).
- La transmisión de la nuda propiedad y posterior consolidación del dominio tributará sin exención, por el mismo motivo que el apuntado en el párrafo anterior (DGT de 28 de marzo de 1989).
- Las transmisiones de carácter lucrativo no están exentas en TPO dado que no están sujetas a dicho impuesto sino al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

IV. Tributación en IVA o en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de la transmisión de bienes determinados

Una vez expuesto el régimen de tributación indirecta aplicable a la transmisión de empresa, tanto en forma de transmisión directa de todos los activos y pasivos, como de aportación en el marco de operaciones societarias de reestructuración empresarial y de transmisión de los valores representativos del capital, debemos entrar en el examen de la fiscalidad indirecta de la transmisión aislada de activos empresariales.

Es sabido que la delimitación del impuesto indirecto que grava la transmisión de activos empresariales es particularmente conflictiva, sobre todo en el caso de inmuebles. El motivo de esto es que, así como en el resto de bienes la delimitación se basa exclusivamente en la condición de empresario/profesional (IVA) o particular (modalidad TPO del ITP y AJD)¹⁴, la regla de doble sujeción que establece el artículo 4.4. LIVA y 7.5. TRITP, por la cual transmisiones empresariales de inmuebles pueden quedar sujetas a TPO cuando resultan exentas en IVA, complica notablemente la delimitación entre ambos impuestos.

La delimitación práctica del IVA y la modalidad TPO del ITP y AJD es compleja en la práctica como consecuencia de:

- La existencia de una normativa muy casuística, con múltiples excepciones y casos particulares.
- La abundante doctrina y jurisprudencia sobre este tema, no siempre todo lo clara y consistente que cabría desear.
- Posibilidad de renuncia a la exención y modificación por tanto en función de la voluntad de las partes de la tributación inicialmente dispuesta por la Ley.
- Intervención de distintas Administraciones tributarias implicadas, lo que dificulta la aplicación coordinada de ambos impuestos.
- Existencia de distintos sujetos pasivos, lo que en ocasiones hace que quien ingresa el tributo en la Administración no sea quien lo soporta finalmente.

A lo anterior se suma el hecho de que, en transacciones empresariales, es más ventajoso para el adquirente la tributación por IVA que por la modalidad TPO del ITP y AJD, con la consiguiente tendencia de los contribuyentes a interpretar las normas –en ocasiones de forma sesgada– a favor de la tributación por IVA (declarando sujetas operaciones que no lo están o bien evitando la calificación como exentas de otras).

¹⁴ Sin olvidar que la distinción empresario / particular está lejos de ser clara en la mayoría de casos, como sucede en los supuestos de empresario ocasional según la LIVA.

IV.1. Condición de empresario o profesional

Según se ha indicado, una de las dificultades para la correcta delimitación entre el IVA y la modalidad TPO del ITP y AJD deriva de la definición del concepto de empresario o profesional.

Como es sabido, la sujeción de una operación al IVA tiene como condición inexcusable que el transmitente sea empresario o profesional, pero no en el sentido habitual ni aun mercantil del término, sino en el sentido que marca la propia Ley del IVA. En concreto, el artículo 5 de dicha Ley dispone que tienen la condición de empresarios, aparte de quienes ordenen por cuenta propia factores de producción materiales o humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, quienes exploten un bien con intención de obtener ingresos continuados en el tiempo (y en particular los arrendadores de bienes), letra c), y los que urbanicen terrenos, letra d)¹⁵.

En cuanto al arrendador de bienes, y centrándonos en el arrendamiento de inmuebles, con frecuencia se viene utilizando el arrendamiento previo de un inmueble que se pretende transmitir, con el objeto de convertir en empresario al transmitente y sujetar así la entrega al IVA. Esta práctica se puede considerar fraudulenta cuando el arrendamiento se concierta una vez se ha previsto ya la venta, pues en tales casos el arrendamiento sería simulado y no pretendería otra cosa que alterar la tributación de la entrega, sujetándola a IVA en lugar de a TPO¹⁶.

Sin embargo, no es fácil demostrar en estos casos el carácter simulado del arrendamiento y en la mayoría de los supuestos la Administración tendrá que aceptar la sujeción al IVA.

Debido a la calificación tan amplia del arrendador como empresario a efectos del IVA, todos los arrendamientos quedan sujetos a este impuesto. Ahora bien, esto no significa que todos los arrendamientos tributen de forma efectiva en IVA ya que el artículo 20.1.23º LIVA declara exentos en este impuesto los arrendamientos de viviendas y de terrenos y los artículos 4.4. LIVA y 7.5. TRITP determinan la sujeción a TPO de los arrendamientos y entregas de bienes exentos en IVA. Por tanto, los arrendamientos de viviendas y de terrenos quedan efectivamente sujetos a TPO y no a IVA¹⁷.

Por lo que se refiere al promotor, urbanizador y constructor, nos encontramos igualmente con una regla específica del IVA que extiende el concepto de empresario, a efectos de este impuesto, más allá de lo que haría el concepto común. El artí-

¹⁵ Dejamos a un lado el supuesto de la letra e) por no afectar a inmuebles.

¹⁶ Aunque se trate de segundas entregas de edificaciones, como será lo habitual, una vez sujeta la entrega al IVA, con exención, si el adquirente es empresario con derecho a la deducción del IVA se puede renunciar a esta exención. En cambio, si no se califica al transmitente como empresario, la operación queda sujeta a TPO desde el primer momento y no es posible alterar dicha tributación.

¹⁷ Se da la circunstancia además de que esta exención, a diferencia de las exenciones recogidas en los artículos 20.1.20º, 21º y 22º LIVA no es susceptible de renuncia, con lo cual el arrendamiento tributa finalmente en TPO.

culo 5.1.d) LIVA considera empresario a quien urbanice, promueva o construya, siempre que su intención última sea la venta de lo urbanizado, promovido o construido¹⁸. La principal dificultad para la aplicación de esta regla, como es fácil imaginar, es la valoración de la intención del promotor, urbanizador o constructor, para lo cual habrá que atender a circunstancias como el alta en el censo de empresarios, el haber deducido el IVA soportado en la adquisición de los bienes y servicios utilizados en la actividad, etc.

En este sentido, hay que tener presente que, a raíz de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de marzo de 2000, se modificó la LIVA (Ley 14/2000) para facilitar la deducción de cuotas de IVA con carácter previo al inicio de la actividad para la que se van a utilizar los bienes y servicios por los que se ha soportado dicho impuesto. El fin de esto es evitar un coste financiero a quien está preparando el comienzo de una actividad empresarial o profesional. La Resolución 1/2000 de la DGT establece algunos indicios que contribuyen a confirmar la intención de quien está preparando el inicio de su actividad. Esto lógicamente no impide el posterior control por la Administración tributaria de la deducción de las cuotas de IVA.

Uno de los casos en los que resulta más difícil distinguir cuándo se está actuando como empresario y cuando no es en la actuación de los entes públicos, en especial de los Ayuntamientos. Según la doctrina administrativa, cuando los Ayuntamientos entregan terrenos, actúan como empresarios si los han tenido afectos a actividades económicas, los han urbanizado o si la propia transmisión es constitutiva de una actividad económica.

En relación con la llamada comunidad de bienes “ad aedificandum” la doctrina administrativa considera que se convierte en empresario a efectos del IVA, por lo que debe repercutir este impuesto en las adjudicaciones de pisos y locales que realice a los comuneros. En esta fórmula de promoción urbanística se ha planteado también si la constitución de la comunidad está sujeta o no a la modalidad OS del ITP y AJD. Aunque la Administración tributaria así lo ha entendido en diversas ocasiones, la resolución el TEAC ha considerado que al ser la finalidad de la comunidad la adjudicación a los propios comuneros, no se realizan actividades económicas en el sentido del artículo 22 TRITP (que es lo que justifica la equiparación de este tipo de comunidades a las sociedades), por lo que no se produce la sujeción al impuesto.

¹⁸ De acuerdo con esto si la intención inicial no es la venta sino el uso propio pero finalmente se ve obligado a vender, por ejemplo por dificultades económicas, la entrega no estaría sujeta a IVA, porque no la estaría haciendo un empresario.

¹⁹ Que consiste en la creación de un patrimonio común, formado por los interesados en la futura adquisición de un piso o local, para adquirir en común el terreno e ir construyendo la edificación (encomendando la gestión a una sociedad gestora, que suele ser una inmobiliaria).

IV.2. Transmisión global del patrimonio empresarial: sujeción a TPO de los inmuebles incluidos en la transmisión global

Según se ha indicado al tratar en esta ponencia la no sujeción a IVA de la transmisión global del patrimonio empresarial (cuando se cumplen ciertos requisitos), los bienes inmuebles incluidos en dicha transmisión global quedan, por excepción²⁰, sujetos a la modalidad TPO del ITP y AJD.

Esta “no sujeción” a IVA y consiguiente sujeción a TPO en lo que respecta a los inmuebles no es renunciabile, lo que significa que, aunque el adquirente es empresario, no podrá optarse por la tributación en IVA y tendrá que soportar un impuesto no deducible. Esto motiva a veces que los empresarios intenten evitar la calificación de ciertas transmisiones como transmisiones globales, pues cuando los bienes transmitidos son inmuebles, dicha calificación aboca a la tributación en TPO de tales inmuebles. Sin embargo, si la transmisión del patrimonio empresarial se califica como sujeta al IVA, cada bien incluido en la misma sigue su régimen a efectos de IVA y esto, en el caso de los inmuebles, hará que tributen en este impuesto y no en TPO. Si la transmisión estuviera exenta, será posible la renuncia a la exención y, por tanto, la repercusión del IVA al adquirente.

Otra cuestión que se ha planteado en ocasiones es la de si la regla de sujeción de los inmuebles es aplicable exclusivamente a estos bienes o se puede extender también a los bienes muebles incluidos en la transmisión. Aunque algún pronunciamiento jurisprudencial (Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de octubre de 1996) ha arrojado dudas sobre este tema la mayoría de las opiniones se decantan por circunscribir la tributación en TPO a los inmuebles.

IV.3. Exenciones inmobiliarias

Como se ha adelantado, la LIVA y el TRITP establecen la tributación en TPO de ciertas entregas de inmuebles declaradas exentas en IVA. El fundamento de esta doble sujeción puede encontrarse, por un lado, en motivos recaudatorios, dada la gran importancia de las transacciones inmobiliarias declaradas exentas en IVA; y, por otro, en razones de equidad, pues si por la entrega de un piso nuevo el adquirente debe soportar la repercusión de un impuesto (IVA como primera entrega de edificación realizada por su promotor) parece lógico pensar que por la segunda entrega –exenta en IVA– el adquirente soporte algún tipo de impuesto como el de TPO.

Examinamos a continuación los supuestos de exención y las principales dificultades que han planteado.

²⁰ Decimos por excepción porque el artículo 7.5 TRITP dispone que no quedarán sujetas a TPO las transmisiones de bienes efectuadas por empresarios o profesionales y la transmisión global del patrimonio empresarial se considera hecha por un empresario, por lo que de incluirse expresamente la excepción para los inmuebles, ninguno de los bienes incluidos en la transmisión global podría quedar sujeto a TPO.

IV.3.1. *Transmisión de terrenos rústicos y demás no edificables (artículo 20.Uno.20º LIVA)*

La Ley declara exentas en IVA las entregas de terrenos rústicos y demás no edificables. El fundamento de esta exención puede encontrarse en el hecho de que tales terrenos no están llamados a integrar el circuito empresarial de urbanización y promoción inmobiliaria, dado su carácter no edificable.

A estos efectos se deben tener en cuenta las siguientes reglas especiales:

- Sí están exentos los terrenos destinados a jardines y viales cualquiera que sea su naturaleza, rústica o urbana²¹.
- Aunque, en general, el régimen aplicable a la construcción “arrastra” al terreno, en el caso de terrenos rústicos, la exención que les afecta incluye también a las construcciones enclavadas en él y que resulten indispensables para una explotación agraria.
- Teniendo en cuenta el fundamento que inspira esta exención, la Ley añade que no estará exenta la entrega de terrenos “en curso de urbanización”. Por tanto, tan pronto como se pone de manifiesto la inclusión del terreno en una actividad empresarial de urbanización (que luego irá seguida de la promoción de edificios sobre el terreno) el terreno sale del ámbito de la exención por lo que su entrega quedará sujeta y no exenta en IVA.

La principal dificultad que se plantea aquí, ante la falta de mayor concreción por la Ley, es qué debe entenderse por “en curso de urbanización”. Básicamente, son dos los criterios posibles:

- El que podríamos llamar “criterio jurídico”, por el cual bastará que se hayan iniciado los trámites jurídicos necesarios para la urbanización del terreno. Esto sucederá cuando se haya aprobado la constitución de la junta de compensación (este criterio se mantiene por ejemplo en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de abril de 1998).
- El que se podría denominar “criterio material”, mantenido por la Administración tributaria y el TEAC y confirmado por el Tribunal Supremo en Sentencia de 19 de abril de 2003 (que casa la Sentencia de 2 de abril de 1998 de la Audiencia Nacional) y según el cual es necesario el comienzo material de las obras de transformación del terreno para que pueda afirmarse que el mismo ha entrado “en curso de urbanización”²².

²¹ Por tanto, la expropiación a un empresario para construir una carretera estará exenta en IVA y sujeta a ITP-TPO. En este último impuesto estará exenta si adquiere la Administración con base en lo dispuesto en el artículo 45.I.A.a) TRITP.

²² Incluso hay interpretaciones que retrasan aun más el momento de inicio, a efectos tributarios, de la urbanización, exigiendo que la constructora haya librado certificaciones de obra a la junta de compensación o destinatario de las obras de urbanización.

Debido a lo anterior, cuando se quiera evitar la exención en IVA y la consiguiente tributación en TPO, antes de transmitir los terrenos será preferible esperar a que haya comenzado la urbanización, pues de este modo se podrá acoger a la excepción del artículo 20.Uno.20º LIVA.

IV.3.2. Aportaciones a juntas de compensación y adjudicaciones resultantes a su disolución (artículo 20.Uno.21º LIVA)

La fórmula de la compensación es la más extendida como sistema de urbanización de terrenos²³. Consiste básicamente en la creación de una entidad con personalidad jurídica propia –la junta de compensación– a la que los propietarios de suelo incluido en el plan de actuación urbanística aportan sus terrenos rústicos para que dicha entidad los urbanice, devolviéndoles suelo edificable en proporción al terreno rústico aportado.

De cara a determinar la tributación de las diversas operaciones relacionadas con la actuación de la junta de compensación es fundamental diferenciar entre aquellas juntas que adquieren la propiedad de los terrenos aportados, de aquellas otras en las que la aportación tiene lugar solo en concepto de mandato (con carácter fiduciario). En las segundas los terrenos siguen perteneciendo a sus titulares originarios, pero la junta recibe el mandato de contratar con una empresa constructora las tareas de urbanización necesarias para convertirlo en terreno edificable.

IV.3.2.1. Actuación fiduciaria de la junta

Cuando la junta actúa con carácter fiduciario, que es lo más habitual, no existe entrega de bienes ni, por tanto, hecho imponible alguno del IVA ni en la aportación a la junta ni en la adjudicación resultante, pues estas son meras encomiendas o mandatos (negocios fiduciarios) que se dan a la entidad por los dueños de los terrenos para que los urbanice.

La circunstancia de que la junta actúe con carácter fiduciario hace que los titulares de terreno adquieran la condición de urbanizadores con arreglo al artículo 5.Uno.d) LIVA, por lo que si enajenan los terrenos se estará produciendo una entrega de bienes por empresario o profesional y, por tanto, una operación sujeta a IVA. Según lo que se ha indicado más arriba, si ha comenzado ya la urbanización material²⁴ del terreno, la entrega no estará exenta, por lo que habrá que repercutir IVA.

Por su parte, las obras de urbanización contratadas con la empresa constructora serán entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA, que se repercuti-

²³ La legislación sobre suelo prevé además los sistemas de cooperación y de expropiación.

²⁴ Salvo que se aplique el criterio jurídico, en cuyo caso la entrega nunca estará exenta pues desde la constitución de la junta se consideraría que el terreno ya se halla “en curso de urbanización”.

rá a la junta de compensación. Esta a su vez es prestadora de tales servicios a los miembros, que los retribuyen mediante las derramas que satisfacen, por lo que al importe de estas derramas deberá añadirse la cuota correspondiente de IVA. La junta, por tanto, no soporta ningún coste en concepto de IVA ya que, al realizar operaciones sujetas al impuesto, puede deducir el impuesto que se le repercute por la empresa constructora que lleva a cabo las obras de urbanización.

Lo expuesto anteriormente se puede representar en el siguiente esquema:



IV.3.2.2. Actuación no fiduciaria de la junta

En este supuesto, la junta adquiere la propiedad de los terrenos y la transmisión de los mismos quedará por tanto sujeta al IVA o al ITP y AJD (modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas) en función de que el aportante del terreno sea un empresario o profesional o no, respectivamente.

Sin embargo, tanto para el supuesto de que la aportación esté sujeta a IVA como para el de que lo está al ITP y AJD (modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas), la Ley prevé una exención (artículo 20.Uno.21º LIVA²⁵ y 45.I.B.7 TRITP) por lo que en ninguno de los dos casos habrá tributación efectiva.

Asimismo, también la adjudicación del suelo ya urbanizado constituye una entrega de bienes sujeta al IVA en todo caso, pues quien entrega (la junta de compensación) tiene la condición de empresario²⁶, al haber urbanizado los terrenos que entrega. Pero esta entrega también queda exenta del IVA en virtud del artículo 20.Uno.21º LIVA (y sujeta al ITP y AJD, modalidad TPO, en la que queda igualmente exenta según el art. 45.1.B.7 TRITP).

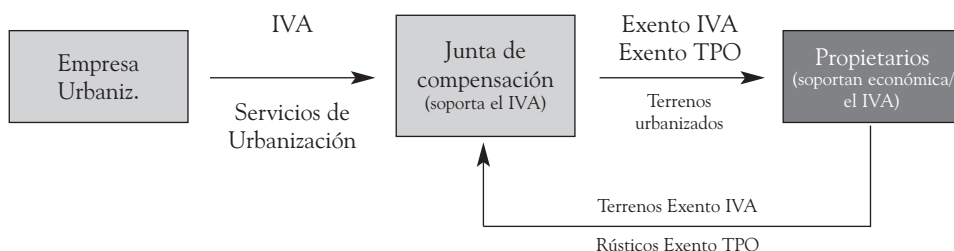
Como en esta forma de actuación de la junta los miembros no han adquirido la condición de empresarios por no haber sido los urbanizadores de los mismos (solo lo ha sido la junta) la posterior transmisión de los terrenos estará sujeta al ITP y AJD modalidad TPO, salvo que los titulares sean empresarios o profesionales por motivo distinto.

²⁵ En el caso de que la aportación se realice por un empresario o profesional, la entrega estará sujeta y exenta en IVA en virtud del artículo 20.Uno.21º LIVA y sujeta a TPO en virtud del artículo 4.4 LIVA y 7.5 TRITP, pero también exento por el artículo 45.1.B.7 TRITP.

²⁶ En este caso es la junta y no los miembros que la integran la que adquiere la condición de empresario como urbanizador.

Cuando la junta de compensación actúa de forma no fiduciaria no presta servicios de urbanización a sus miembros sino que estos reciben directamente el suelo ya urbanizado. Las derramas que satisfacen los miembros de la junta tienen la consideración de pagos anticipados por la entrega que se producirá con la adjudicación del suelo que corresponda a cada miembro de la junta, pero como esta entrega está exenta de IVA, en las derramas no se repercute IVA. La conclusión a esto es que los miembros de la junta soportan económicamente el IVA pero no jurídicamente, por lo que no lo pueden deducir.

Lo expuesto anteriormente se puede representar en el siguiente esquema:



IV.3.3. Segundas y ulteriores entregas de edificaciones

El artículo 20.Uno.22º LIVA dispone que están exentas de IVA las segundas y ulteriores entregas de edificación así como los terrenos en los que se enclaven, cuando la entrega tenga lugar una vez terminada su construcción o rehabilitación.

Así pues, tratándose de entregas realizadas por un empresario y sujetas por tanto a IVA, la primera entrega queda no exenta mientras que la segunda, tercera, etc. queda exenta en IVA y sujeta al ITP y AJD, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

A esta regla, que se basa en la idea de que el valor añadido que debe gravar el IVA se agota con la primera entrega de la edificación, se prevén algunas excepciones:

- Por un lado, cuando se entrega un edificio que ha sido utilizado por su promotor o por un arrendatario o usufructuario durante dos o más años²⁷, a pesar de tratarse realmente de la primera entrega del mismo, la Ley lo califica como segunda entrega a efectos del IVA (salvo que la entrega se haga a quien hubiera venido utilizan-

²⁷ En los casos en los que haya habido dos o más arrendamientos o derechos de goce y disfrute (como el usufructo) constituidos sobre el inmueble, para que entre en juego la excepción y la entrega del mismo se considere exenta en IVA es preciso que al menos uno de ellos haya tenido una duración superior a los dos años, sin que baste con que, en conjunto, hayan excedido dicho período.

do el edificio) y por tanto, queda exenta en dicho impuesto y sujeta a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD. Es decir, en estos casos se considera que la utilización durante dos o más años agota el valor añadido igual que la primera transmisión.

- En este punto, la Administración considera que la prueba del uso incumbe a quien ha venido utilizando el edificio ya que teóricamente la exención es un beneficio fiscal y la prueba de que se cumplen los requisitos para su aplicación corresponde a quien lo alega.
- Por otra parte, hay segundas o posteriores entregas que tienen el tratamiento de la primera, en las que por tanto habrá que repercutir el IVA al no estar exentas de este impuesto. Se trata de los siguientes supuestos, en los que se repercute el impuesto:

a) Entregas en ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero.

En este caso se pretende no perjudicar el derecho a la deducción de las entidades que se dedican habitualmente a arrendamiento financiero.

Como la excepción a la exención se ciñe a los supuestos de entrega “en ejercicio” de la opción, a la entrega anticipada, por acuerdo entre arrendador y arrendatario, le será aplicable la exención en IVA, lo que lleva aparejada la sujeción a TPO.

Hay que indicar otra especialidad del arrendamiento financiero y es que la adquisición de un inmueble, para destinarlo al arrendamiento financiero, cuando se haga a un empresario y la operación quede exenta en IVA (segunda o ulterior entrega de edificación) también queda exenta en TPO, en virtud del artículo 45.I.B.16 TRITP.

- b) Entregas del edificio para su inmediata rehabilitación por el adquirente, siempre que las obras tengan la consideración de rehabilitación a efectos del IVA.
- c) Entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística.

En los casos b) y c) se pretende reintroducir al edificio entregado en el circuito de repercusión – deducción IVA por tratarse de supuestos en los que la entrega se enmarca en una actividad empresarial que va a terminar en la promoción de un nuevo edificio cuya entrega debe dar lugar a la repercusión del IVA.

IV.3.3.1. Problemática de la rehabilitación de edificaciones

La entrega de un edificio para su inmediata rehabilitación por el adquirente no está exenta en IVA. Ahora bien, para dispensar este tratamiento a la entrega es pre-

ciso que las obras de rehabilitación cumplan dos requisitos, uno cuantitativo y otro cualitativo.

- El primero exige que las obras de rehabilitación supongan un coste de más del 25% del precio de adquisición del inmueble, si ésta tuvo lugar en los dos años inmediatamente anteriores o al valor de la edificación antes de su rehabilitación, en otro caso.
- El segundo atañe a la naturaleza de las obras de rehabilitación y exige que estas tengan por objeto la reconstrucción del edificio mediante el tratamiento de la estructura, fachada, cubierta y otras obras análogas. Por tanto, del presupuesto total de las obras de rehabilitación, solo se computarán las que afecten a estos elementos.

La cuestión más problemática es sin duda la precisión del sentido de “otras obras análogas” pues mientras que la Administración tributaria no la extiende más allá de las obras estructurales²⁸, algunas sentencias de los tribunales de justicia²⁹ entienden que se deben incluir las obras de “adecuación funcional”.

Cuando las obras realizadas son de rehabilitación en el sentido de la LIVA, ni la entrega del edificio para rehabilitar³⁰ ni la posterior entrega de las viviendas o locales ya rehabilitados está exenta del citado impuesto, que se deberá repercutir sobre el adquirente.

Por el contrario, si las obras no son de rehabilitación en el sentido de la LIVA, se aplicará la regla general que determina la exención en este impuesto y consiguiente sujeción a ITP y AJD, modalidad TPO y esto tanto para la entrega previa del edificio como para la entrega de las viviendas o locales resultantes una vez se han realizado las obras correspondientes.

Así pues, y dado que al empresario que efectúa la rehabilitación le es mucho más beneficiosa la tributación por IVA –que puede deducir– que por la modalidad TPO del ITP y AJD –que no puede deducir– conviene asegurarse del cumplimiento de los requisitos para que las obras sean calificadas como de rehabilitación a efectos del IVA para lo cual son fundamentales ciertas pruebas como las licencias urbanísticas solicitadas, el presupuesto de obra presentado ante la Administración municipal (tanto a efectos de la licencia como de la tributación por el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras), el proyecto de obra visado por el Colegio de Arquitectos, etc.

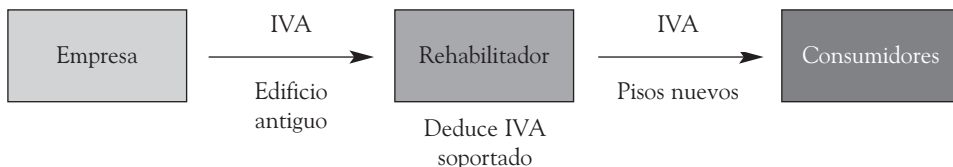
²⁸ Vid. entre otras muchas, contestaciones de la DGT de 5 de marzo de 1997 y 3 de agosto de 1998, y resoluciones del TEAC de 25 de abril de 1991, 21 de julio de 1994 y 4 de noviembre de 1999.

²⁹ Vid. Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de enero de 2000 que considera que la adecuación funcional (por ejemplo por reconversión del uso de un local mediante la redistribución interna de espacios, movimiento de tabiques, etc. pero sin afectar a la estructura) sí se debe considerar rehabilitación a los efectos del IVA.

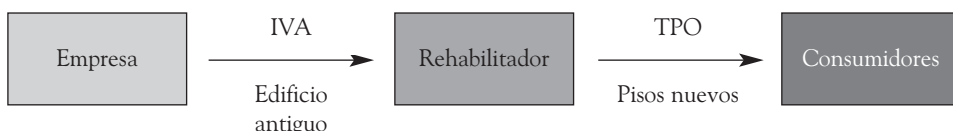
³⁰ Naturalmente nos estamos circunscribiendo a casos en los que la entrega para rehabilitar la realice un empresario, puesto que si no, será aplicable el ITP y AJD, modalidad TPO.

Todo ello se puede sintetizar en el siguiente esquema:

Hay rehabilitación a efectos del IVA:



Hay rehabilitación a efectos del IVA:

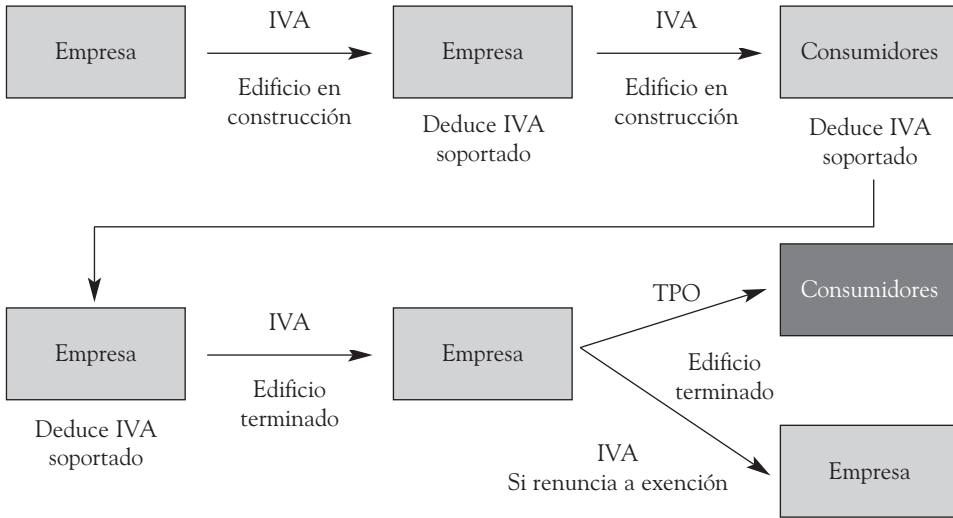


IV.3.3.2. Entregas de edificios en curso de construcción

Según la Ley, la primera entrega de edificación es la realizada por el promotor que tenga por objeto un edificio cuya construcción o rehabilitación esté terminada. Por consiguiente, todas las entregas de que sea objeto un edificio mientras se encuentre “en construcción” quedan sujetas y no exentas al IVA, sin importar cuántas sean.

Aunque la Ley no lo aclara, se considera que una edificación se encuentra terminada una vez que es apta para un uso concreto, sin necesidad de obras adicionales. Algunos indicios de esto son el certificado de finalización de obra, el otorgamiento de la cédula de habitabilidad, etc. En un edificio en régimen de propiedad horizontal puede darse el caso de que unos pisos se encuentren terminados y otros no, por lo que la entrega de los primeros por su promotor no estará exenta de IVA pero la realizada por el adquirente, suponiendo que sea empresario (pues si es particular no queda sujeta a IVA sino a TPO), estará exenta de IVA y sujeta a TPO.

Por este motivo, siempre que el vendedor y el comprador sean empresarios, interesa la transmisión de un edificio antes de que sea totalmente finalizada su construcción, ya que si el adquirente tiene a su vez intención de vender, y el edificio lo compró ya terminado, la venta que realice sería ya una operación exenta en IVA y sujeta a TPO. Esto se puede ver en el siguiente esquema:



IV.3.4. Arrendamientos

En virtud de lo dispuesto en el artículo 5.Uno.c) LIVA, que considera empresario al arrendador de bienes, todos los arrendamientos están sujetos al IVA.

No obstante, el artículo 20.Uno.23º LIVA establece la exención aplicable a los arrendamientos de viviendas y de terrenos, con ciertas excepciones, quedando estos arrendamientos sujetos al ITP y AJD, modalidad TPO, en virtud de lo dispuesto en el artículo 4.4 LIVA y 7.5 TRITP.

En el caso del arrendamiento de vivienda, la configuración de la exención hace que se aplique en función del uso efectivo que se dé al edificio, de modo que aunque objetivamente se trate de una vivienda, si no se utiliza como tal sino, por ejemplo, como despacho profesional, el arrendamiento no estará exento.

IV.3.5. Renuncia a la exención

Las exenciones previstas en los apartados 20º, 21º y 22º LIVA³¹ son renunciables por el sujeto pasivo, como medio para evitar que en las transmisiones entre empresarios incida un impuesto no recuperable como es la modalidad TPO del ITP y AJD, en lugar de un impuesto deducible como el IVA.

La renuncia a la exención, que supone optar por el IVA en lugar del TPO, exige el cumplimiento de unos requisitos tanto materiales como formales (artículo 20.Dos LIVA y 8 del RIVA). Materiales en cuanto que la Ley exige que para que se pueda renunciar que el adquirente sea sujeto pasivo del IVA con derecho pleno a la deduc-

³¹ Las exenciones de los arrendamientos, por tanto, no están incluidas en la posibilidad de renuncia.

ción de este impuesto. Y formales, que exigen para que la renuncia sea válida que se realice operación por operación (no cabe la renuncia global, en relación con todas las operaciones que efectúe un contribuyente) y se comunique al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes.

La renuncia la efectúa formalmente el transmitente pero como a quien interesa fundamentalmente es al adquirente, el Reglamento del IVA exige que éste suscriba una comunicación en la que haga constar que es empresario sujeto pasivo del IVA y que tiene pleno a la deducción del IVA que se le repercute³².

Una de las cuestiones más conflictivas en punto a la renuncia es la posibilidad de admitir la renuncia “tácita” mediante la repercusión del IVA en el precio de una compraventa. Tradicionalmente el TEAC había rechazado esa posibilidad, exigiendo que se hiciera constar expresamente en la escritura que, estando la operación exenta del IVA, se renuncia a la exención. Sin embargo, en la actualidad se ha ido extendiendo la tesis favorable a la admisión de estos casos de renuncia. La jurisprudencia en la práctica también está dividida entre ambas posiciones³³.

Por último, es importante señalar que desde la modificación operada en la LIVA por la Ley 14/2000 es posible la renuncia en las adjudicaciones que tengan lugar en subastas públicas³⁴. Haciendo uso de un mecanismo parecido al de la “inversión del sujeto pasivo” en estos casos el adjudicatario puede renunciar siempre que cumpla los requisitos arriba indicados y comunique al propietario del bien subastado y al órgano judicial³⁵ la renuncia a la exención, expidiendo factura de la operación.

IV.4. Tributación en AJD

Otro tributo que incide en buena parte de las operaciones inmobiliarias es la modalidad Actos Jurídicos Documentados del ITP y AJD. De acuerdo con el artículo 31.2 del TR de este impuesto, esta modalidad recae sobre las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos

³² Esta cuestión dependerá del régimen de sectores diferenciados que, en su caso, le sea aplicable, de modo que si va a destinar el inmueble que adquiera a un sector en el que tiene prorratea 100% podrá renunciar a la exención, al tener el adquirente derecho pleno a la deducción del IVA. Igualmente, si aun dentro de un sector realiza operaciones que dan derecho a deducir y otras que no y tributa en prorratea especial también será posible la renuncia si va a destinar el inmueble al tipo de actividades que dan derecho a la deducción.

³³ Así, por ejemplo, sostienen la legalidad de la renuncia “tácita” las Sentencias del TSJ CyLeón 18-1-04, TSJ Com Valenciana 30-12-04, TSJ Asturias 9-3-04, TSJ Andalucía 14-1-03, 18-7-02 y 18-5-02, TSJ Canarias 8-3-02 y TSJ Comunidad Valenciana 22-4-03; por el contrario, siguen manteniendo la exigencia de renuncia “expresa” los siguientes Tribunales: STSJ Andalucía 31-1-05, Audiencia Nacional 17-12-03, TSJ Madrid 22-3-04, 26-12-02 y 18-9-02 y TSJ Baleares 2-9-02, 23-7-02. La tesis que podría calificarse de formalista, exigiendo la renuncia expresa se recoge también en la Sentencia del Tribunal Supremo de 9-11-2004.

³⁴ Hay que tener en cuenta que según el artículo 8 LIVA las transmisiones no voluntarias, como las que se derivan de una subasta o de una expropiación también se consideran entregas a efectos del IVA.

³⁵ Debe notarse que, como en estos casos, la adjudicación se formaliza en auto judicial y no en escritura pública, no hay lugar al devengo del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles y tales actos no queden sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a otras modalidades del ITP y AJD (ni a TPO ni a OS).

Por tanto, dada la existencia de escrituras públicas inscribibles en la mayor parte de operaciones de transmisión de bienes inmuebles, y la incompatibilidad TPO-AJD cuota variable, las escrituras que documenten estas operaciones tributarán por la cuota gradual de AJD³⁶ solo cuando la operación no esté sujeta a TPO, es decir, cuando tribute en IVA.

IV.5. Coordinación AEAT- CCAA en la aplicación de la delimitación IVA-ITP

La complejidad de las reglas de delimitación entre el IVA y el ITP y AJD, que se han expuesto hasta ahora, hace que su aplicación práctica de lugar a numerosos casos en los que las operaciones no se liquidan correctamente. Debido a que, cuando intervienen empresarios, la tributación por IVA es más ventajosa que por la modalidad TPO del ITP y AJD, los supuestos más habituales de conflicto IVA-ITP son aquellos en los que, correspondiendo a una operación tributar por TPO, se liquida por IVA (junto con AJD cuota variable)³⁷.

En tales casos y como ambos impuestos –IVA y TPO– son incompatibles y el ingreso de uno no exime del pago del otro en los casos de incorrecta tributación por IVA, se debe proceder a la devolución de este impuesto y a la exacción de la modalidad TPO.

Lo más habitual es que sea la Comunidad Autónoma la que detecte estos supuestos con ocasión de la revisión de los expedientes que se han liquidado por IVA y AJD (modalidad esta que es de gestión autonómica, al igual que todo el ITP y AJD). Si en tales casos la Administración tributaria autonómica exigiera la modalidad TPO sin atender a la devolución del IVA al adquirente que lo ha soportado, se estaría produciendo un supuesto de doble imposición no legal pero sí real.

Por este motivo, en los últimos años se han ido poniendo en marcha una serie de mecanismos para evitar la “doble imposición fáctica IVA-TPO” como consecuencia de una errónea (o fraudulenta) tributación por IVA cuando el impuesto procedente es TPO.

En primer lugar, el artículo 65 de la Ley 21/2001 creó los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria, como órganos de coordinación entre la Delegación de la AEAT en cada Comunidad Autónoma y la Administración tributaria de dicha Comunidad. Una de las funciones de dichos Consejos según el último párrafo

³⁶ Además de por la cuota fija, exigible con arreglo al artículo 31.1 del TR del ITP y AJD.

³⁷ Aunque, por supuesto, también se dan supuestos en los que debe tributarse por IVA y se tributa por TPO.

del apartado 4 del artículo 65 es la adopción de dictámenes sobre la tributación aplicable en materia de IVA e ITP y AJD. Por tanto, es en el seno de dichos Consejos en los que se decide, por acuerdo entre ambas Administraciones (y, a falta de acuerdo, mediante consulta a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda), cuándo una operación debe tributar por IVA y cuándo por TPO.

Para evitar que la decisión de dicho órgano sobre cuál es el tributo correspondiente no pueda llevarse a efecto por prescripción del derecho a obtener la devolución del que –incorrectamente– se ha ingresado, el artículo 67.1 de la Ley General Tributaria dispone que, en caso de tributos incompatibles entre sí y que graven la misma operación, el plazo de prescripción para solicitar la devolución del ingreso indebido solo contará desde la resolución del órgano específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo procedente (los citados Consejos Territoriales).

Junto a esto, el artículo 62.8 de la Ley General Tributaria prevé la suspensión, sin necesidad de garantías, cuando se compruebe que por la misma operación se ha satisfecho IVA e ITP y AJD (TPO)³⁸ y el sujeto pasivo no tenga derecho a la completa deducción del importe soportado incorrectamente. Si tuviera derecho a la deducción no sería necesario instar la devolución del IVA ya que al deducir el importe soportado no habría supuesto un coste para él.

Las garantías para evitar en la medida de lo posible la doble imposición fáctica se verán contempladas con la previsión del artículo 128 del Proyecto de Reglamento de Aplicación de los Tributos³⁹ que reconoce legitimación a aquel sujeto que haya soportado la repercusión indebida del IVA para solicitar su devolución. Esto constituye con frecuencia un obstáculo para la devolución efectiva del tributo, pues a veces el empresario o profesional que repercutió el impuesto (y que es el único que, con la actual normativa sobre ingresos indebidos, está legitimado para solicitar su devolución) no solicita su devolución ni rectifica la factura, lo que deja en una situación de indefensión al sujeto repercutido, situación que parece va a desaparecer con la nueva norma.

Conclusiones

- 1) La determinación de los tributos indirectos que inciden en la transmisión de empresas exige diferenciar los supuestos de transmisión de empresa individual, operaciones de concentración empresarial, transmisión de valores y enajenación de activos empresariales singulares.
- 2) La transmisión de empresa individual quedará afectada por el IVA salvo que concurran alguno de los supuestos de no sujeción previstos en el artículo 7 LIVA y

³⁸ Ni el artículo 67 ni el 62 citan expresamente al IVA y al ITP y AJD, pero indudablemente se están refiriendo a estos tributos.

³⁹ Se puede consultar en www.meh.es.

relativos a la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial o profesional, transmisión de elementos patrimoniales que formen una rama de actividad y transmisión por causa de muerte de un patrimonio empresarial, cada uno de los cuales tiene distintos requisitos de aplicación y diferentes consecuencias.

- 3) Las operaciones de reestructuración empresarial son posibles en buena medida gracias al régimen especial que les dispensa el TRIS que también incide en tributos indirectos como el IVA (no sujeción), ITP y AJD en su modalidad Operaciones Societarias (exención) e Impuesto sobre el Incremento del valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (no sujeción).
- 4) La transmisión de empresas mediante transmisión de valores tributa en IVA o en ITP y AJD (TPO) según el transmitente sea empresario o profesional, pero en ambos casos queda exenta salvo que concurren los supuestos del artículo 108 de la LMV: a) transmisión de acciones de una entidad cuyo activo en más del 50% se integra por inmuebles y que determina la toma de control de la misma y b) transmisión de acciones recibidas a cambio de la aportación de un inmueble sin que haya transcurrido un año de la misma. Estos supuestos están previstos para evitar la elusión del ITP y AJD mediante la creación de sociedades. El Proyecto de Ley de medidas de prevención del fraude fiscal prevé unas modificaciones, de este precepto, como la ampliación a tres del número de años entre la aportación y la transmisión.
- 5) La fiscalidad indirecta de la transmisión aislada de elementos empresariales viene marcada por la difícil delimitación entre el IVA y el ITP y AJD, derivada de factores como la compleja y casuística normativa, la posibilidad de alterar mediante la renuncia a la exención de la tributación inicialmente prevista en la Ley, la intervención de dos Administraciones y diferentes sujetos pasivos implicados.
- 6) Son dos los supuestos en los que la transmisión de inmuebles por empresarios puede tributar en la modalidad TPO del ITP y AJD: a) transmisión global de un patrimonio empresarial y b) transmisión de inmuebles sujeta y exenta en IVA. Entre las exenciones, destacan por su complejidad las concernientes a los terrenos rústicos y demás no edificables, juntas de compensación y segundas y ulteriores entregas de edificación. En concreto, dentro de estas últimas, los problemas más habituales derivan de la rehabilitación de edificaciones.
- 7) Últimamente se han aprobado o están en proyecto normas tendentes a evitar los perjuicios que se derivan para el contribuyente de la posible doble imposición fáctica IVA-ITP, que tiene lugar cuando una operación se liquida por un tributo y la Administración competente exige el otro, con el consiguiente perjuicio para el contribuyente. Entre estas medidas destaca la suspensión del ingreso de la segunda liquidación, la no prescripción del derecho a obtener la devolución del tributo incorrectamente ingresado y la legitimación para solicitar la devolución aun cuando el solicitante (consumidor que ha soportado IVA) no haya sido el que ha ingresado el tributo en la Administración.

