

Máster de Contabilidad y Fiscalidad

Título: Las operaciones inmobiliarias desde la perspectiva de la tributación indirecta

Autoría: Javier Sío Fortes

Tutoría: Ángel María Ceniceros

Departamento: Fiscalidad

Curso académico: 2020/2021

:



Facultat
d'Economia
i Empresa
Universitat de Barcelona



UNIVERSITAT DE
BARCELONA

Facultat d'Economia
i Empresa

RESUMEN Y PALABRAS CLAVE

RESUMEN: En la economía española, la actividad inmobiliaria es un sector fundamental, motivo que ha provocado la introducción de múltiples excepciones en el sistema tributario. Desde la perspectiva de los impuestos indirectos, tanto el Impuesto sobre el Valor Añadido como el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, han sido coordinados de forma especial para adaptarse a aquellos casos en los que el objeto de la operación es un inmueble.

El objetivo de este trabajo es realizar un análisis de la aplicación y coordinación de ambos impuestos respecto a los inmuebles, así como de los efectos que provoca la actual coordinación en los participantes de esas operaciones.

Palabras clave:

Coordinación, exención, inmueble, terreno, rústico, urbanizado, edificación, renuncia, rehabilitación.

SUMMARY AND KEYWORDS

ABSTRACT: In the Spanish economy, real estate activity is a fundamental sector, which has led to the introduction of multiple exceptions in the tax system. From the perspective of indirect taxes, both the Value Added Tax and the Tax on Patrimonial Transmissions and Documented Legal Acts, have been coordinated in a special way to adapt to those cases in which the object of the operation is a property.

The objective of this work is to carry out an analysis of the application and coordination of both taxes with respect to real estate, as well as the effects that the current coordination causes on the participants of these operations.

Keywords:

Coordination, exemption, real estate, land, rustic, urbanized, building, resignation, rehabilitation.

Índice

I.	Introducción.....	5
II.	Los impuestos indirectos	6
II.1.	El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP-AJD)	6
II.1.1.	Las transmisiones patrimoniales onerosas (TPO).....	7
II.1.2.	Las operaciones societarias (OS).....	8
II.1.3.	Los actos jurídicos documentados (AJD).....	9
II.2.	El Impuesto sobre el Valor Añadido.....	10
II.2.1.	Contexto.....	10
II.2.2.	Aspectos generales	11
II.2.3.	Las particularidades del IVA en las operaciones inmobiliarias	12
II.2.3.1.	La localización de las operaciones	12
II.2.3.2.	El concepto de empresario	12
II.2.3.3.	La inversión del sujeto pasivo.....	15
II.2.3.4.	La naturaleza de las operaciones inmobiliarias.....	16
II.3.	La coordinación impositiva	16
III.	Los bienes inmuebles	20
IV.	Las operaciones inmobiliarias.....	22
IV.1.	La compraventa	22
IV.1.1.	El concepto de suelo	22
IV.1.2.	La transmisión de terrenos.....	24
IV.1.3.	El concepto de edificación.....	27
IV.1.4.	La transmisión de edificaciones	29
IV.1.5.	La renuncia a las exenciones en las operaciones inmobiliarias.....	33
IV.2.	La cesión de terrenos y edificaciones.....	36
IV.3.	La transmisión de unidades económicas autónomas	39
IV.4.	La transmisión de valores que incorporan inmuebles.....	42
IV.5.	Caso práctico	43
V.	Reflexiones y propuestas de mejora	44
V.1.	El ámbito conceptual.....	44
V.2.	El empresario ocasional a efectos de IVA.....	44
V.3.	Las exenciones inmobiliarias en el ámbito empresarial.....	45
V.4.	La no sujeción a IVA de las unidades económicas autónomas	45
VI.	Conclusiones	46
VII.	Bibliografía.....	48

ANEXO I - Resumen de la modalidad TPO	53
ANEXO II - Tabla. Coordinación IVA - ITP.....	54
ANEXO III - Tipos impositivos en el IVA.....	55
ANEXO IV – Caso práctico.....	56
ANEXO V- Análisis de la cláusula antifraude en el Régimen fiscal de las Operaciones con Valores.....	62

Tabla de cuadros

Cuadro 1. Esquema de la modalidad Operaciones Societarias	8
Cuadro 2. Resumen de las modalidades de AJD	10
Cuadro 3. Naturaleza de las principales operaciones inmobiliarias a efectos de IVA	16
Cuadro 4. Compatibilidad ITP-AJD e IVA	17
Cuadro 5. Coordinación IVA-TPO	19
Cuadro 6. Clasificación de los bienes inmuebles según el artículo 334 del Código Civil.....	21
Cuadro 7. Comparación de los terrenos a nivel urbanístico e IVA.....	24
Cuadro 8. Tributación de la transmisión de un terreno	27
Cuadro 9. Transmisiones de edificaciones terminadas o rehabilitadas.....	32
Cuadro 10. Posibilidad de renuncia a las operaciones inmobiliarias exentas de IVA.....	34
Cuadro 11. Resumen de arrendamientos y constitución o cesión de derechos reales sobre terrenos y edificaciones.....	38

Tabla de gráficos

Gráfico 1. Número total de transacciones inmobiliarias de viviendas entre 2004 y 2020	5
---	---

Abreviaturas

AJD – Actos Jurídicos Documentados

CC – Código Civil

CCAA – Comunidades Autónomas

DA – Documentos Administrativos

DGT – Dirección General de Tributos

DM – Documentos Mercantiles

DN – Documentos Notariales

ISP – Inversión del Sujeto Pasivo

ITP-AJD – Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

IVA – Impuesto sobre el Valor Añadido

LGT – Ley General Tributaria

LITP-AJD – Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

LIVA – Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido

OS – Operaciones Societarias

RDLMV – Real Decreto de la Ley del Mercado de Valores

RITP-AJD – Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

RIVA – Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido

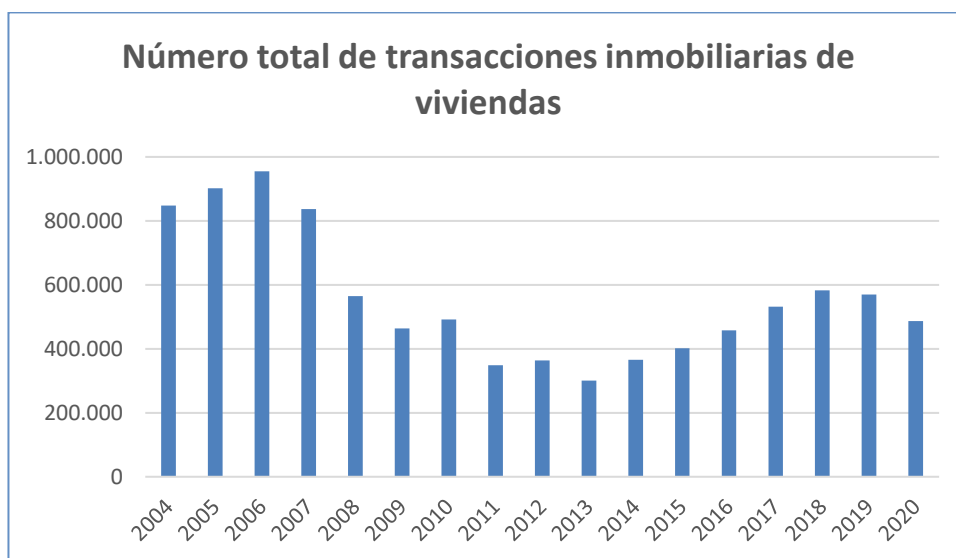
TAI – Territorio de Aplicación del Impuesto

TPO – Transmisiones Patrimoniales Onerosas

I.Introducción

El mercado inmobiliario ha sido, y sigue siendo a día de hoy, uno de los pilares fundamentales en la economía española. Durante el año 2019, se produjeron 569.993 transmisiones de viviendas, el equivalente a 1.562 transmisiones diarias. Ante tal volumen de negocio cabe preguntarse ¿Qué impuestos se han de pagar cuando se vende una casa? ¿Y en caso de que sea un alquiler? Estas preguntas suelen ser habituales, y, no siempre sencillas de responder.

Gráfico 1. Número total de transacciones inmobiliarias de viviendas entre 2004 y 2020



Fuente: Elaboración propia en base a los datos del Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda Urbana a fecha 25/05/2021.

En este sentido, el sistema impositivo es ciertamente amplio y cuenta con tributos de muy distinta índole que recaen sobre los inmuebles, como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, entre otros. Dentro de todo este conjunto, el objeto de este trabajo es enfocarse en los impuestos indirectos; por tanto, en aquellos impuestos que gravan las manifestaciones indirectas de la capacidad económica de los contribuyentes, tales como el consumo o la transmisión de bienes.

El motivo de enfocar este trabajo desde el punto de vista de la imposición indirecta no es otro que la especial dificultad y complejidad que pueden llegar a presentar los bienes inmuebles. Debido a su carácter estratégico, el legislador ha realizado múltiples modificaciones a la normativa, distanciando su tributación respecto del resto. Por tanto, en las siguientes páginas se van a presentar, de la forma más sencilla posible, las operaciones más comunes que se dan en el mercado inmobiliario y su tributación de forma indirecta.

II. Los impuestos indirectos

En el actual sistema tributario español existen dos principales impuestos de naturaleza indirecta que gravan las operaciones inmobiliarias: el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP-AJD) y el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). A continuación, se van a desarrollar brevemente cada uno de ellos.

II.1. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP-AJD)

El ITP-AJD es un tributo que, por sus características, además de indirecto, se configura como real, objetivo e instantáneo. Actualmente se regula mediante el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (LITP-AJD) y su reglamento¹, en adelante RITP-AJD. Dentro del ITP-AJD nos encontramos con tres modalidades distintas: Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), Operaciones Societarias (OS) y Actos Jurídicos Documentados (AJD). Aunque el legislador, por causas históricas y la existencia de ciertas características comunes, haya regulado las tres modalidades bajo la misma ley; en realidad, cabe entender cada una de ellas como un impuesto independiente Armentia Basterra (2003). No obstante, existen unas disposiciones comunes que afectan a todas las modalidades. En este sentido, se puede destacar que, entre otras materias, se regulan conjuntamente el devengo, las obligaciones formales, así como la gestión y liquidación de impuesto. En dichas disposiciones también se establecen un conjunto de exenciones según su naturaleza subjetiva² u objetiva, además de adoptar otras establecidas en distintas normativas.

Además, el ITP-AJD se caracteriza por ser un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas (CCAA), a las cuales se les ha transferido la capacidad de asumir ciertas competencias normativas³ y reguladoras, así como la recaudación del impuesto. En particular,

¹ Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

² Artículo 45. I. A) LITP-AJD "Estarán exentos del impuesto:

- a) El Estado y las Administraciones públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos,
- b) Las entidades sin fines lucrativos a que se refiere artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre (...),
- c) Las cajas de ahorro y las fundaciones bancarias, por las adquisiciones directamente destinadas a su obra social,
- d) La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español,
- e) El Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, así como las instituciones de las Comunidades Autónomas que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española,
- f) Los partidos políticos con representación parlamentaria,
- g) La Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos Españoles,
- h) La Obra Pía de los Santos Lugares."

³ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas

se les ha otorgado la capacidad modificar el tipo impositivo algunas modalidades; al igual que la posibilidad de establecer deducciones en cuota y bonificaciones.

A nivel recaudatorio, tal y como señala el estudio de Ortega Almón et al. (2020), el ITP-AJD es el tributo cedido con mayor recaudación, con un peso del 64,55% sobre la recaudación total de los tributos cedidos a las CCAA en el año 2017. Si se desagrega el peso por modalidades, el principal recaudador es el TPO, que representa casi la mitad de la recaudación de los tributos cedidos.

Retomando las modalidades del impuesto, como cada una de ellas actúa de manera independiente, en los próximos apartados se desarrolla, a grandes rasgos, su funcionamiento.

II.1.1. Las transmisiones patrimoniales onerosas (TPO)

La modalidad TPO, como su propio nombre indica, tiene por objeto aquellos desplazamientos del patrimonio en los que existe onerosidad; en contraposición a los que se realizan a título lucrativo o gratuitamente, que se gravan mediante el Impuestos de Sucesiones y Donaciones.

Están sujetas a esta modalidad las transmisiones onerosas por actos entre personas vivas de bienes y derechos que integran el patrimonio de las personas físicas o jurídicas, así como la constitución y ampliación de derechos reales de goce y disfrute, garantía, personales o concesiones administrativas. Estas operaciones se consideran transmisiones patrimoniales por naturaleza, debido a que siempre existe una contraprestación (Centro de Estudios Financieros, 2020). Por otro lado, el legislador introduce vía asimilación algunos actos en los que entiende que existe una transmisión, como las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, los excesos de adjudicación o los reconocimientos de dominio, entre otros. En el anexo I se incluye una ilustración donde se resumen los hechos imposables y sus principales características.

Aunque el número de hechos sujetos es ciertamente amplio, generalmente esta modalidad recae sobre el adquirente de los bienes o derechos, o sobre el beneficiario de dichas operaciones; por ende, sobre quién demuestra su poder adquisitivo. La cuota que debe satisfacer en esta modalidad viene determinada por la aplicación del tipo impositivo sobre el valor real del bien o derecho transmitido, que ha de coincidir con el valor de mercado.

Respecto al tipo impositivo, la competencia⁴ para su determinación ha sido cedida a las CCAA; por tanto, depende de la normativa aprobada en el lugar en el que radique el inmueble. No obstante, existen unos tipos estatales en caso de que las autonomías no haya aprobado una normativa propia (el 6% para transmisiones y constitución o cesión de derechos inmuebles, y una tarifa progresiva para los arrendamientos).

⁴ En concreto, se les ha cedido la capacidad de regular el tipo impositivo de los arrendamientos, las concesiones administrativas, la transmisión de bienes muebles e inmuebles y la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto derechos reales de garantía.

II.1.2. Las operaciones societarias (OS)

La modalidad OS surgió originalmente de la separación del TPO en 1980, como una especialidad para las operaciones en las que la contraprestación se realizaba mediante participaciones (Cuello, 2009). Con el paso de los años, el conjunto de hechos incluidos en esta modalidad es cada vez mayor, y más variado. En la actualidad están sujetas a esta modalidad:

- 1) La constitución o disolución de sociedades, así como el aumento o la reducción de su capital social.
- 2) Las aportaciones de socios, cuando no se produzca un aumento del capital social.
- 3) El traslado de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad a España, cuando previamente no se situase en otro Estado miembro.

Tal y como destaca Armentia Basterra (2003), el objeto principal de esta modalidad es gravar aquellos desplazamientos patrimoniales que se producen entre el socio y la sociedad. No obstante, su aplicación se ha visto sustancialmente reducida desde la introducción del artículo 45.B).11 LITP-AJD, por el cual las operaciones de constitución, aumento de capital, las aportaciones de socios que no implican un aumento de capital y el traslado a España de la sede o domicilio fiscal desde un país no situado en el Unión Europea han quedado exentas de la modalidad. Si a estas operaciones exentas se le suma la no sujeción de las operaciones de reestructuración (fusión, excusión, aportación de activos o canje de valores); se puede considerar que nos hallamos ante una modalidad casi inexistente por el numeroso conjunto de hechos excluidos. Por tanto, a causa de su escasa aparición, así como de su reducido tipo impositivo del 1%, esta modalidad se ha vuelto irrelevante. Por su papel secundario y el numeroso conjunto de hechos sujetos, se incluye a continuación el Cuadro 1, que resume, a grandes rasgos, las principales características del impuesto.

Cuadro 1. Esquema de la modalidad Operaciones Societarias

Operación	Sujeto pasivo	Base imponible		Tipo impositivo
		<i>Sociedades que limitan la responsabilidad</i>	<i>Sociedades que NO limitan la responsabilidad</i>	
Constitución	Sociedad	Importe nominal inicial o ampliado con sus primas de emisión	Valor neto de la aportación	1%
Aumento de capital	Sociedad			
Reducción de capital	Socios	Valor real de los bienes y derechos entregados a los socios		
Disolución	Socios			
Aportaciones de socios (sin ampliación de capital)	Sociedad	Valor neto de la aportación		
Traslado de la sede de dirección efectiva o del domicilio social a España	Sociedad	Haber líquido de la sociedad		

Fuente: Elaboración propia

II.1.3. Los actos jurídicos documentados (AJD)

Por último, la modalidad de AJD es aquella que se aplica a ciertos documentos que formalizan actos jurídicos. La formalización mediante estos documentos supone una garantía de la realidad del acto ante terceros para el poseedor, de la cual se carecería sin ellos. Por tanto, el objeto de esta modalidad es gravar la mayor seguridad que se obtiene de su expedición (Cuello, 2009); así como del acceso a distintos Registros Públicos. Ahora bien, debido al numeroso conjunto de documentos gravables, el AJD se subdivide en tres modalidades, dependiendo del tipo de documento, que serán: Documentos Notariales (DN), Documentos Mercantiles (DM) y Documentos Administrativos (DA).

Documentos Notariales (DN)

En la modalidad DN se encuadran las escrituras, actas y testimonios notariales. Estos documentos se gravan mediante la aplicación de dos cuotas:

- La cuota fija, que recae sobre las unidades de papel timbrado utilizadas (papel obligatorio para la formalización del acto). La cuota se establece como una cantidad fija que se ha de satisfacer por cada unidad de papel utilizada.
- La cuota variable, que se aplica en las primeras copias de escrituras y actas notariales cuando concurren los siguientes requisitos:
 - Tienen por objeto una cantidad o cosa valuable,
 - Contengan actos o contratos inscribibles en registros públicos⁵ y
 - No estén sujetos a TPO, OS ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La cuota variable se obtiene de aplicar al valor declarado en la escritura el tipo aprobado por la CCAA (la regulación del tipo impositivo ha sido cedida, al igual que el TPO); o, en su defecto, el del Estado (0,50%).

Documentos Mercantiles (DM)

La modalidad DM recae sobre la expedición de aquellos instrumentos financieros, tales como letras de cambio, documentos con función de giro, certificados de depósitos, bonos, pagarés, obligaciones y otros similares.

Documentos Administrativos (DA)

Por último, la modalidad DA es ciertamente residual. Bajo esta modalidad se gravan dos actos muy distintos: por un lado, las rehabilitaciones y transmisiones de grandezas y títulos nobiliarios; y, por el otro, las anotaciones preventivas en Registros Públicos de objetos o intereses valuables, mayoritariamente, los embargos.

⁵ Los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles

Cuadro 2. Resumen de las modalidades de AJD

<i>Documentos</i>	<i>Hecho imponible</i>	<i>Sujeto pasivo</i>	<i>Cuota</i>	<i>Base imponible</i>	<i>Tipo impositivo</i>
Notariales	Uso papel timbrado	Adquirente o quién solicite el documento	Fija	0,30€ por pliego o 0,15€ por folio	
	Matrices y primeras copias de escrituras y actas notariales		Variable	Valor declarado	Aprobado por la CCAA, o Estatal (0,50%)
Mercantiles	Letras de cambio	Librador	Fija	0,30€ por pliego o 0,15€ por folio	
			Variable	Cantidad girada	Escala estatal
	Documentos de giro o sustituto de letras de cambio	Expedidor		Importe nominal	Escala estatal
	Resguardos o certificados de depósitos	Expedidor		Importe nominal	Escala estatal
	Pagarés, bonos, obligaciones y otros títulos análogos en serie con plazo inferior a 18 meses	Expedidor		Diferencia entre el importe satisfecho en la emisión y el comprometido a reembolsar al vencimiento	3 pesetas por 1.000 o fracción
Administrativos	Rehabilitación y transmisión de grandezas y título nobiliarios	Beneficiario		Escala estatal	
	Anotaciones preventivas en Registros Públicos	Solicitante		Valor del derecho	0,5%

Fuente: Elaboración propia

II.2. El Impuesto sobre el Valor Añadido

II.2.1. Contexto

El IVA no es un impuesto español por naturaleza, sino que su introducción resultó de la incorporación del España a la Unión Europea. En este sentido, la Directiva 2006/112/CE⁶, junto a su normativa relacionada, es la que realmente impone el tributo; y es obligación de los distintos Estados Miembros transponer dicha normativa a su ordenamiento interno. En España, dicha trasposición se ha realizado a través de la Ley 37/1992⁷, en adelante LIVA, y su reglamento⁸, en adelante RIVA.

⁶ Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido

⁷ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido

⁸ Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre,

Por otra parte, como consecuencia de la esencia europea del impuesto, y de su armonización entre los distintos Estados Miembros, algunos territorios de la Unión Europea han quedado excluidas del impuesto. En el caso español, estas zonas son las Islas Canarias y las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla. Por tanto, el territorio de aplicación del impuesto (TAI) para España estará formado por el territorio peninsular y las Islas Baleares.

Esta situación presenta un problema, y es que, a falta de otro impuesto indirecto, en las zonas no incluidas en el TAI sería de aplicación el ITP-AJD, lo cual conllevaría una tributación disfuncional de esos territorios. Por ello, en esas zonas se han creado impuestos indirectos cuya función es emular el funcionamiento del IVA. En este caso los impuestos creados en dichas zonas han sido:

- Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación⁹: Impuesto indirecto municipal aplicado en Ceuta y Melilla
- Impuesto General Indirecto Canario¹⁰: Impuesto estatal indirecto aplicado en las Islas Canarias

Debido al carácter regional de dichos tributos, los mismos no se van a tratar a lo largo del trabajo. Por tanto, se debe señalar que todo lo expuesto deberá ser analizado con la normativa propia de dichos territorios; y, por tanto, pueden existir discrepancias.

II.2.2. Aspectos generales

El IVA es un tributo que recae sobre el consumo de bienes y servicios. Se caracteriza por ser un impuesto plurifásico, real, objetivo e instantáneo. También se configura como un impuesto neutro. Gracias al principio de neutralidad, el IVA repercutido en las ventas se compensa con el IVA soportado en las compras, siendo la diferencia la deuda tributaria. Con este mecanismo se logra que el impuesto recaiga sobre el consumidor final, que será el único participante de la cadena que no tenga la posibilidad de deducirse el IVA soportado. Para lograr su objeto, se gravan las siguientes operaciones:

- Entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios
- Adquisiciones comunitarias
- Importaciones

Siendo el objeto de este trabajo bienes inmuebles, solo cabe analizar las entregas de bienes y prestaciones de servicios, puesto que el resto de operaciones sujetas a IVA implican el traslado de los bienes. En este sentido, para que la entrega de un inmueble o la prestación de

por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria

⁹ Ley 8/1991, de 25 de marzo, por la que se aprueba el arbitrio sobre la producción y la importación en las ciudades de Ceuta y Melilla

¹⁰ Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias

un servicio sobre el mismo quede sujeta a IVA será necesario que concurren las siguientes condiciones:

- 1) Realización dentro del TAI
- 2) El transmitente debe poseer la condición de empresario a efectos de IVA
- 3) Carácter oneroso de la operación
- 4) Afección del bien a la actividad empresarial

Por tanto, el IVA se configura como un tributo marcadamente mercantilista, que aparece en las operaciones realizadas por empresarios. A su vez, también tiene un carácter territorial, en tanto su sujeción dependerá del territorio en el que se realice el consumo final del bien.

II.2.3. Las particularidades del IVA en las operaciones inmobiliarias

Una vez se han visto las características principales del IVA, en los siguientes puntos se los aspectos característicos relacionados con el ámbito inmobiliario.

II.2.3.1. La localización de las operaciones

El lugar de localización de las operaciones en el IVA es un tema que, especialmente en las prestaciones de servicios, puede ser realmente complejo. Sin embargo, cuando se trata de inmuebles, la localización de las actividades es realmente simple. Las reglas especiales de localización establecidas en los artículos 68. Dos.3º y 70. Uno.1º de la LIVA, localizan todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios en el lugar en el que radique el inmueble. Por tanto, la norma sujeta a IVA español todas aquellas operaciones realizadas con inmuebles cuando estos radican dentro del TAI.

II.2.3.2. El concepto de empresario

Al igual que la localización de la actividad, la adquisición de la condición de empresario por parte del transmitente es un requisito indispensable para la sujeción al IVA. En general, la LIVA le otorga la condición de empresario¹¹ a aquellas personas, físicas o jurídicas, que realizan actividades económicas de forma continuada (excepto si realizan íntegramente de forma gratuita); y, en el caso de las sociedades mercantiles, les otorga dicha condición por el mero hecho de serlo.

¹¹ Artículo 5. Dos LIVA: “Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

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

Artículo.5.Tres LIVA: “Se presumirá el ejercicio de actividades empresariales o profesionales:

a) En los supuestos a que se refiere el artículo 3.º del Código de Comercio.

b) Cuando para la realización de las operaciones definidas en el artículo 4 de esta Ley se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas.”

No obstante, el legislador introduce algunos supuestos especiales a los cuales también les otorga la condición de empresario. En particular, se pueden destacar los siguientes relacionados con operaciones inmobiliarias:

- A. Quienes realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo (en particular, los arrendadores de bienes).
- B. Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título.

Por tanto, se produce una ampliación del concepto de empresario, que consecuentemente conlleva la inclusión en el ámbito del IVA de personas que venían careciendo de tal condición hasta la realización del acto, como los particulares o las entidades que no realizan actividades empresariales sujetas (Administraciones Públicas¹², entidades sin ánimo de lucro, ...). Por tanto, la actividad inmobiliaria supone una anomalía a la norma general, al introducir el concepto de empresario ocasional, rompiendo el sentido mercantilista del concepto de empresario (Alba Gil, 2013).

Ahora bien, es preciso delimitar en qué casos se produce la adquisición de la condición de empresario. En el primer caso, el legislador introduce aquellas personas que realizan la explotación de un bien para la obtención continuada de ingresos. En especial, la norma atribuye expresamente tal condición a los arrendadores de bienes; y, en consecuencia, cualquier arrendamiento otorgará la condición de empresario al arrendador. No obstante, la cesión de otros derechos también otorga la condición de empresario, lo cual ha planteado mayor problemática. La dificultad nace de la propia definición que hace la norma, refiriéndose a la obtención continuada de ingresos. Tal concepto podría entenderse como la obtención de pagos continuados, al asimilar el concepto de ingreso con el pago. Esta asimilación nos llevaría a la incoherente situación de que la cesión de un derecho de uso sobre un bien con un único pago no estaría sujeta, pero si el pago se fraccionase, tal operación quedaría sujeta. En este sentido se pronunció la justicia europea¹³, señalando que la obtención continuada de ingresos se debe entender según su prestación. Por tanto, el requisito de continuidad se refiere a la prestación¹⁴ y no al ingreso, pudiendo realizarse éste en uno o varios pagos.

En el segundo caso tenemos a los empresarios que adquieren dicha condición por la urbanización de terrenos o la promoción o rehabilitación de edificaciones. Primeramente, se ha

¹² No obstante, aunque las Administraciones Públicas cumplan los requisitos de sujeción, se ha de analizar si dichas operaciones se encuadran dentro del ámbito del IVA. En este sentido, no están sujetas a IVA, según el artículo 7.8º LIVA: "*Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas, (...), sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria*".

¹³ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Tercera) de 4 de diciembre de 1990. W. M. van Tien contra Staatssecretaris van Financiën. Asunto C-186/89.

¹⁴ Consulta 0535-03, de 14 de abril de 2003

de señalar que la LIVA no prevé una definición del concepto urbanizador ni promotor. Entorno al urbanizador, la DGT (Dirección General de Tributos)¹⁵ entiende esta figura recae sobre la persona o empresa que realiza a la urbanización de terrenos. En este sentido, el factor determinante para adquirir la condición de urbanizador es la incorporación al terreno de los costes de urbanización¹⁶. Al respecto, únicamente se deben tener en cuenta aquellos costes relacionados con obras destinadas a dotar al terreno de elementos necesarios para que obtenga la condición de urbanizado¹⁷ según la legislación urbanística competente; por tanto, se excluyen los estadios previos de la urbanización, tales como los estudios o trámites administrativos. Volviendo al momento en el que se adquiere la condición de urbanizador, la doctrina de la DGT¹⁸ ha entendido que dicho momento se halla cuando el propietario soporta dichos costes; por tanto, cuando ha satisfecho el primer abono de las cuotas de urbanización. En sentido contrario, si el propietario realiza la transmisión sin soportar costes de urbanización, por hacerse el adquirente cargo de ellos, el propietario no adquiere la condición de empresario.

Por otro lado, ante la carencia de una definición de promotor de edificaciones, el Centro Directivo¹⁹ ha entendido que tal figura ha de recaer sobre el propietario de la edificación que la construye o contrata su construcción a un tercero. Entre otros, se incluyen a las personas físicas o jurídicas que pagan las derramas de urbanización. Por tanto, el criterio es similar al de urbanizador, asimilando la adquisición de la condición de empresario al pago de las correspondientes cuotas de las obras realizadas.

No obstante, la mera incorporación de los costes al bien inmueble no es suficiente para adquirir la condición de empresario, sino que también es necesario que el objetivo de dichas operaciones sea la venta, cesión o adjudicación. Por tanto, la LIVA introduce una condición de destino, supeditando la adquisición de la condición de empresario a la realización de una actividad económica posterior, como una transmisión o cesión del inmueble. En caso contrario, si las actividades urbanísticas se realizan con la intención de un posterior uso privativo, la falta²⁰ de intención de venta o cesión o adjudicación posterior imposibilita la obtención de la condición de empresario, aun cuando posteriormente se realice alguna de esas actividades.

Como en estos casos los urbanizadores o promotores no venían realizando ninguna actividad empresarial previamente, en base al artículo 27.1 RIVA, deberán tener la capacidad de acreditar, mediante cualquier medio de prueba admitido en derecho que realizan dichas actividades con la intención de destinarlos a su venta o arrendamiento. En conclusión, para adquirir la condición de empresario se imponen dos condiciones: la satisfacción de costes de urbanización o promoción y destinar el inmueble a una actividad empresarial.

¹⁵ Consulta vinculante V2583-12, de 27 de diciembre de 2012

¹⁶ Consulta 1016-03, de 18 de julio de 2003

¹⁷ Consulta vinculante V1415-13, de 24 de abril de 2013

¹⁸ Consulta vinculante V0384-05, de 9 de marzo de 2005

¹⁹ Consulta vinculante V2583-12, de 27 de diciembre de 2012

²⁰ Consulta vinculante V0031-18, de 10 de enero de 2018

II.2.3.3. La inversión del sujeto pasivo

En relación con el concepto de empresario, también se ha de tratar otro tema íntimamente ligado, como es el sujeto pasivo, que será quién debe repercutir el IVA. Por regla general, los conceptos de empresario y sujeto pasivo se superponen en la misma persona. Sin embargo, en ciertos casos la figura del empresario y del sujeto pasivo son opuestas, recayendo la segunda sobre los adquirentes de los bienes o servicios prestados. Esta situación se denomina inversión del sujeto pasivo (ISP). El mecanismo de la ISP supone una mejora del funcionamiento de la recaudación y gestión de impuesto, puesto que se elimina el movimiento del dinero (Pozuelo, 2018) y, con ello, se evita el posible fraude.

Desde el año 2012 se han ido incorporando una serie de supuestos de ISP relacionados con las operaciones inmobiliarias. En particular, las siguientes entregas de inmuebles se produce la ISP:

- Entregas por procesos concursales.
- Entregas en las que se produce la renuncia a las exenciones del artículo 20. Uno.20º y 20. Uno.22º de la LIVA.
- Entregas en ejecución de garantía sobre inmuebles.

El origen de la introducción de la ISP en el ámbito inmobiliario se encuentra en la crisis económica de 2008. A raíz de los problemas financieros generados en el sector, muchas empresas dejaron de ingresar el IVA repercutido, mientras que los destinatarios continuaban ejerciendo su derecho de deducir el IVA soportado (Registro de Economistas Asesores Fiscales, 2016).

Un claro ejemplo de esta situación fueron las empresas que entraron en concurso de acreedores, las cuales mantienen la obligación de repercutir IVA, aunque se encuentren en una situación tan delicada como el concurso. No obstante, debido a la falta de liquidez, el IVA repercutido pasaba a formar parte del crédito contra la masa, dentro del cual la Administración no tiene preferencia alguna sobre el resto de deudas. Siendo habitual que la masa activa obtenida no alcance la cantidad de los créditos contra la masa, en muchas ocasiones el IVA repercutido nunca llega a cobrarse por la Administración.

Una situación similar sucedía en las promotoras inmobiliarias, que se vieron obligadas a entregar edificios y terrenos como dación en pago por las deudas contraídas con las entidades bancarias. Al igual que en los concursos, la falta de liquidez hacía inasumible el pago del IVA a la Administración, por lo que dejaron de ingresarlo.

Como señala Sánchez Silvestre (2016), la introducción de la ISP tuvo por objeto mitigar el perjuicio económico que estaba sufriendo la Hacienda Pública, a la vez que permitió la lucha contra el fraude y un mejor control sobre el IVA.

II.2.3.4. La naturaleza de las operaciones inmobiliarias

Después de analizar las principales particularidades que suponen los inmuebles en el IVA, cabe finalizar este apartado indicando la naturaleza que les atribuye la LIVA a ciertas operaciones inmobiliarias, que se desarrollan en el Cuadro 3.

Cuadro 3. Naturaleza de las principales operaciones inmobiliarias a efectos de IVA

Operación	Situaciones		Naturaleza
Venta de inmuebles			Entrega de bienes
Arrendamiento de inmuebles			Prestación de servicios
Cesión de inmuebles	Contratos de arrendamiento financiero	Sin compromiso de ejercer la opción de compra	Prestación de servicios
		Con compromiso de ejercer la opción de compra	Entrega de bienes
	Contrato de venta con pacto de reserva de dominio o condición suspensiva		Entrega de bienes
Venta de valores			Entrega de bienes
Constitución o cesión de derechos reales de goce o disfrute sobre inmuebles			Prestación de servicios
Dación en pago con inmuebles			Entrega de bienes
Subasta de inmuebles expropiados			Entrega de bienes
Traspaso de locales de negocio			Prestación de servicios

Fuente: Elaboración propia

II.3. La coordinación impositiva

Expuestos ambos tributos indirectos, se observa que sobre la misma operación pueden recaer varios impuestos simultáneamente. A modo de ejemplo se puede plantear una operación común, como la venta de un bien a un tercero por un empresario, la cual quedaría sujeta a TPO e IVA, e incluso a las dos cuotas de DN si se formalizase ante notario. El legislador, ante esta situación, y en aras de reducir la tributación indirecta, así como de evitar supuesto de doble imposición, ha decidido coordinar ambos impuestos.

Partiendo del ITP-AJD, dentro de la propia norma se regulan las distintas modalidades a modo de evitar la doble imposición del mismo acto. Primeramente, se establece que las modalidades de TPO y OS son incompatibles²¹ entre sí; y en caso de estar sujeta a ambas modalidades simultáneamente, tendrá preferencia la tributación por OS.

²¹ Artículo 1.2. LITP-AJD: "En ningún caso, un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias."

Por otra parte, si una operación se formalizase mediante algún documento notarial, la misma quedaría sujeta a las dos cuotas de la modalidad DN del AJD. Por parte de la cuota variable, ésta solo se aplica en caso de que la misma operación no esté sujeta a TPO u OS; por tanto, tiene un carácter subsidiario para aquellos casos en los que no se aplica otra modalidad. Por parte de la cuota fija, la misma se aplica sin ninguna restricción, siendo compatible con la cuota variable.

Por otro lado, se encuentra la coordinación entre el IVA y las distintas modalidades del ITP-AJD. En este caso, la coordinación entre ambos impuestos es la de total compatibilidad; excepto, con la modalidad TPO (Ver Cuadro 4). El motivo de esta excepción es evitar la doble imposición que se produciría sobre el ámbito mercantil, que estaría sujeto a IVA y TPO. A causa de la similitud de los actos gravados, prácticamente todas las operaciones realizadas por empresarios estarían sujetas a ambos impuestos, lo cual situaría al ámbito mercantil en desventaja con el ámbito civil, que solo estaría sujeto a TPO.

Cuadro 4. Compatibilidad ITP-AJD e IVA

	TPO	OS	AJD (documentos notariales, cuota fija)	AJD (documentos notariales, cuota variable)	AJD (documentos mercantiles)	IVA
TPO		no	sí	no	sí	NO
OS	no		sí	no	sí	SÍ
AJD (documentos notariales, cuota fija)	sí	sí		sí		SÍ
AJD (documentos notariales, cuota variable)	no	no	sí			SÍ
AJD (documentos mercantiles)	sí	sí				SÍ
IVA	no	sí	sí	sí	sí	

Fuente: Guía ITP Cataluña

Por este motivo, el legislador ha dispuesto en el artículo 7.5 LITP-AJD: *“No estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», (..), las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido”*. Por tanto, toda operación que se halle dentro del ámbito mercantil, por ser realizada por un empresario, estará sujeta a IVA, y no a TPO; otorgándole un carácter preferencial al IVA en este ámbito. En consecuencia, la aplicación del TPO se relega al ámbito civil, ciertamente menos relevante.

En base al artículo mencionado, y en virtud de la incompatibilidad del IVA y el TPO, una operación introducida en el ámbito del IVA no puede estar sujeta a TPO. Por tanto, si dicha operación, a su vez, estuviese exenta de IVA, no tributaría de forma indirecta. Como señala Sánchez Silvestre (2016), para evitar que ciertas operaciones quedasen exentas de impuestos indirectos por la aplicación de exenciones en el IVA, se han establecido excepciones que permiten la compatibilidad de ambos impuestos. En este sentido, cuando se trata de operaciones inmobiliarias, el artículo 7.5 LITP-AJD continúa disponiendo que: *“No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido”*. Por tanto, cuando se aplica una exención inmobiliaria (en particular, las reguladas en los apartados 20º, 22º y 23º del artículo 20.Uno LIVA), la operación automáticamente queda sujeta a TPO (Ver Cuadro 5), independientemente de que pueda quedar exenta de este último. En consecuencia, se le atribuye un carácter subsidiario al TPO, cuyo objeto es evitar la exención total de los inmuebles.

Por otro lado, cuando una operación no esté sujeta a IVA, por realizarse en el ámbito civil o por encontrarse en alguno de los supuestos de no sujeción establecidos en el artículo 7 de la LIVA; la operación se puede ver sujeta a cualquiera de las modalidades del ITP-AJD. No obstante, la normativa hace una última precisión y finaliza el artículo 7.5 LITP-AJD indicando que: *“También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido”*. En otras palabras, la norma hace referencia al artículo 7.1º LIVA, que deja no sujetas las transmisiones de un conjunto de elementos que pueden constituir una unidad económica autónoma. En estos casos, si dentro del patrimonio transmitido se encuentra algún inmueble, él mismo quedará necesariamente sujeto a la modalidad TPO.

Tal y como señala el estudio de la Fundación Impuestos y Competitividad (2013), sería ciertamente común que, en estos casos, las operaciones quedasen sujetas a la modalidad OS, ya sea por su naturaleza o por la preferencia sobre el TPO. Ahora bien, como dicha modalidad es ciertamente beneficiosa por el número de hechos exentos, así como por su reducido tipo impositivo, situado en el 1%; cabe entender que el legislador ha optado directamente por impedir la aplicación de la modalidad OS en los inmuebles, sujetándolos a TPO. De este modo, se impide la utilización de la no sujeción como método para evitar la tributación por TPO.

Por tanto, se puede observar como la normativa actual se ha regulado de forma especial en busca de la sujeción a imposición indirecta de los inmuebles, independientemente del ámbito y las condiciones en las que se produzca; siendo excepcionales las operaciones que no queden gravadas por ninguno de los dos tributos.

Cuadro 5. Coordinación IVA-TPO

Vendedor	Tipo de bien	Tipo de operación	Sujeto a IVA	Exento de IVA	Sujeta a TPO
No empresario	Cualquiera	Cualquiera	No	No	Si
Empresario	Inmuebles	Transmisión de unidad económica autónoma	No	No	Si
		Transmisión	Si	No	No
				Si	Si
	Arrendamiento o Constitución/Transmisión de derechos reales de goce y disfrute	Si	No	No	
			Si	Si	
	Otros bienes	Transmisión	Si	No	No
Si					
Arrendamiento o Constitución/Transmisión de derechos reales de goce y disfrute		Si	No	No	
	Si				

Fuente: Elaboración propia

III. Los bienes inmuebles

Define la Real Academia Española de la Lengua a los bienes inmuebles como *“Tierras, edificios, caminos, construcciones y minas, junto con los adornos o artefactos incorporados, así como los derechos a los cuales atribuye la ley esta consideración”*. Se desprende de la definición que, el bien inmueble es aquello que no se puede trasladar por naturaleza, así como otros elementos que se han unido al mismo.

Volviendo al ámbito fiscal, se ha de estar a lo dispuesto en cada norma para delimitar el concepto de inmueble en cada impuesto. Partiendo del ámbito del civil, la LITP-AJD dispone que la calificación jurídica de los bienes se debe realizar según el Código Civil²² (CC); y, en su defecto, con arreglo al Derecho Administrativo. Ahora bien, el artículo 3 LITP-AJD nos ofrece la siguiente definición para los bienes inmuebles: *“las instalaciones de cualquier clase establecidas con carácter permanente, siquiera por la forma de su construcción sean transportables, y aun cuando el terreno sobre el que se hallen situadas no pertenezca al dueño de los mismos”*.

Por parte del ámbito empresarial, la LIVA carece de una definición propia de inmueble, y únicamente define el concepto de edificación, a la vez que distingue los distintos tipos de suelo al regular la exención del artículo 20.Uno.20º LIVA. Debido a la ausencia de definición, se ha de aplicar artículo 12.2 de la Ley General Tributaria²³ (LGT), que indica que, en caso de que no se defina un concepto tributario, se debe entender conforme a su sentido jurídico, técnico o usual. En concreto, se remite a lo dispuesto en el CC.

Por tanto, ambos impuestos nos remiten a la misma norma, el CC (en particular del artículo 333 al 336); aunque el IVA no lo haga de manera explícita. No obstante, el CC tampoco ofrece una definición del inmueble per se, sino que se limita a realizar una enumeración de los bienes a los que se le atribuye la consideración de inmuebles en su artículo 334. Ha entendido la DGT²⁴ que, según lo dispuesto en el CC, los bienes inmuebles son: *“son aquellos que no se pueden trasladar de un lugar a otro sin alterar, en algún modo, su forma o sustancia, siendo unos por su naturaleza, otros por incorporación y otros por disposición legal expresa en atención a su destino”*.

Ante una definición tan amplia, en el siguiente cuadro (Cuadro 6) se incluyen aquellos bienes que tienen la consideración de inmuebles por el CC; y que, por ende, también se debe entender que tendrán dicha consideración en los respectivos impuestos.

²² Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil

²³ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

²⁴ Consulta vinculante V1415-13, de 24 de abril de 2013

Cuadro 6. Clasificación de los bienes inmuebles según el artículo 334 del Código Civil

Categorías	Artículo 334 del Código Civil
Naturaleza	Las tierras (1º)
	Las minas, canteras y escoriales, mientras su materia permanece unida al yacimiento, y las aguas vivas o estancadas (8º)
Incorporación	Edificios, caminos y construcciones de todo género adheridas al suelo (1º)
	Los árboles y plantas y los frutos pendientes, mientras estuvieren unidos a la tierra o formaren parte integrante de un inmueble (2º)
	Todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de suerte que no pueda separarse de él sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto (3º)
Destino	Las estatuas, relieves, pinturas u otros objetos de uso u ornamentación, colocados en edificios o heredades por el dueño del inmueble en tal forma que revele el propósito de unirlos de un modo permanente al fundo (4º)
	Las máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por el propietario de la finca a la industria o explotación que se realice en un edificio o heredad, y que directamente concurren a satisfacer las necesidades de la explotación misma (5º)
	Los viveros de animales, palomares, colmenas, estanques de peces o criaderos análogos, cuando el propietario los haya colocado o los conserve con el propósito de mantenerlos unidos a la finca, y formando parte de ella de un modo permanente (6º)
	Los abonos destinados al cultivo de una heredad, que estén en las tierras donde hayan de utilizarse. (7º)
	Las minas, canteras y escoriales, mientras su materia permanece unida al yacimiento, y las aguas vivas o estancadas (8º)
	Los diques y construcciones que, aun cuando sean flotantes, estén destinados por su objeto y condiciones a permanecer en un punto fijo de un río, lago o costa (9º)
	Las concesiones administrativas de obras públicas y las servidumbres y demás derechos reales sobre bienes inmuebles (10º)
Analogía	Las concesiones administrativas de obras públicas y las servidumbres y demás derechos reales sobre bienes inmuebles (10º)

Fuente: *Elaboración propia*

IV.Las operaciones inmobiliarias

Una vez desarrollados tanto el IVA como el ITP, y partiendo de sumisión del segundo respecto del primero; en este capítulo se pretende analizar la aplicación del ITP-AJD, en concreto, en su modalidad TPO, respecto al IVA. Para ello, en los próximos apartados se estudian las exenciones inmobiliarias del IVA, así como otras operaciones que generan la coordinación de ambos impuestos.

Por motivos de eficiencia, y a modo de no resultar reiterativo, en los próximos apartados no se tratan las operaciones en las que el transmitente, particular o persona jurídica, no adquiere la condición de empresario a efectos del IVA. Y es que en estos casos no existe problemática alguna, ya que todas las operaciones se verán gravadas por ITP-AJD, sin haberse visto introducidas en el ámbito del IVA.

IV.1. La compraventa

En este apartado se tratan las operaciones de compraventa realizadas por empresarios. A causa de la diferencia que realiza el IVA entre terreno y edificación, ambos tipos de inmueble se van a tratar de manera separada, aunque desde el punto de vista del TPO su tratamiento es idéntico. En particular, se parte del inmueble más básico, el terreno.

IV.1.1. El concepto de suelo

Desde el punto de vista impositivo, el concepto de terreno no presenta ninguna problemática, puesto que será el mismo tanto en IVA como en ITP-AJD. No obstante, a efectos de IVA, la clasificación del suelo objeto de las operaciones es fundamental, pues la clasificación del terreno determinará la posibilidad de aplicar exenciones. Sin embargo, la LIVA no realiza ninguna definición o aporta algún criterio para determinar la clasificación del suelo. En este sentido, solo contamos con una enumeración de suelos que estarán o no exentos; y una remisión a la norma urbanística para la consideración de edificable. En consecuencia, es necesario realizar una pequeña aproximación al urbanismo que nos permita entender la clasificación del suelo desde el punto de vista del IVA.

La urbanización es la acción que busca la organización de la ciudad y del territorio (Veintimilla, 2014). Dicha organización se regula a través de la normativa urbanística, que se encarga de reglamentar el uso del suelo, así como de clasificar su posible desarrollo. La clasificación del suelo, por tanto, es aquella que permite al suelo rústico dotarse de los elementos mínimos necesarios para poder desarrollarse y alcanzar la posibilidad de edificar sobre el mismo

La clasificación del suelo en España ha sido un tema realmente controvertido. En la actualidad, la norma estatal vigente²⁵ distingue dos situaciones básicas del suelo: rural o urbanizado. No obstante, la competencia para clasificar el suelo recae en las CCAA; así pues, la tipificación estatal solo tiene efectos en el planeamiento general de la ordenanza territorial que apruebe cada CCAA (Sánchez Silvestre, 2016). Por tanto, son la tipificación y los criterios de clasificación aprobados por las distintas CCAA son los que realmente tiene determinarán los posibles desarrollos del suelo. A causa de la multitud de normativas autonómicas vigentes, no es posible obtener una clasificación uniforme de los tipos de suelo aplicable en todo el territorio. Sin embargo, se puede realizar una aproximación a esta clasificación. Para ello, podemos recurrir a la clasificación tradicional realizada en la derogada Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre régimen del suelo y valoraciones; que es la normativa que han seguido, a grandes rasgos, las CCAA para realizar sus propias clasificaciones. Partiendo de la derogada ley, podemos distinguir tres situaciones básicas en las que se puede encontrar el suelo desde el punto de vista urbanístico:

- **Urbano:** Terreno transformado que ha sido dotado con los servicios mínimos (acceso rodado por vía pavimentada, abastecimiento de agua potable y evacuación de aguas residuales, suministro de electricidad) o está consolidado por una edificación existente sobre el mismo. Dentro de esta categoría podemos destacar dos situaciones:
 - No edificable: Terreno urbano que no dispone de las condiciones o permisos para la edificación sobre el mismo.
 - Solar o edificable: Terreno urbano apto para la edificación
- **Urbanizable:** Terreno que carece de las dotaciones mínimas para ser considerado urbano, pero puede ser objeto de transformación para adquirir dicha condición.
- **No urbanizable:** Aquel suelo que se excluye de la transformación por sus valores ambientales, históricos, científicos o culturales; o por considerarse inadecuado para el desarrollo en base a sus características.

Después del pequeño inciso la norma urbanística, se ha de retomar el ámbito fiscal. Como se ha señalado anteriormente, los conceptos utilizados en la LIVA son similares a los urbanísticos, pero no coincidentes. En este sentido la norma se refiere a los terrenos en los siguientes términos: “rústico”, “urbanizado”, “en curso de urbanización” y “edificable”. Por tanto, se utilizan dos características diferentes: el desarrollo sufrido por el terreno y la posibilidad de edificar sobre el suelo. La utilización de dos criterios al referirse a los terrenos es confusa, siendo necesario recurrir al criterio de la DGT²⁶. A continuación, se clasifican los tipos de terrenos en base a las dos características a efectos de IVA.

²⁵ Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Suelo y Rehabilitación Urbana

²⁶ Consulta vinculante V1415-13, de 24 de abril de 2013

Según su desarrollo urbanístico:

- **Rústico:** Terreno sobre los que no se han realizado obras de urbanización. Puede ser un terreno urbanizable o no urbanizable según la norma urbanística.
- **En curso de urbanización:** Terreno sobre el que se ha realizado alguna obra destinada a la dotación de servicios mínimos necesarios para adquirir la consideración de terreno urbano según la norma urbanística.
- **Urbanizado:** Equivalente al terreno urbano según la norma urbanística

Según la posibilidad de edificación:

- **Edificables:** Terrenos urbanizados con la condición de solar según la norma urbanística, así como otros terrenos que han sido autorizados para la edificación por una licencia administrativa
- **No edificables:** Terrenos no aptos para la construcción de edificaciones, siendo irrelevante que se hayan realizado, o no, operaciones de urbanización sobre los mismos.

Cuadro 7. Comparación de los terrenos a nivel urbanístico e IVA

Normativa de IVA		Norma urbanística
<i>Edificabilidad</i>	<i>Desarrollo urbanístico</i>	
Edificable	Urbanizado	Solar
	Cualquiera (Siempre que cuente con licencia administrativa que autorice para la edificación)	Urbano
		Urbanizable
		No urbanizable
No edificable	Urbanizado	Urbano no edificable
	En curso de urbanización	Urbanizable
	Rústico	Urbanizable
No urbanizable		

Fuente: Elaboración propia

IV.1.2. La transmisión de terrenos

Las entregas de terrenos están sujetas a IVA tanto si el empresario es habitual como si ha adquirido la condición de urbanizador de terrenos. No obstante, como se analiza en el apartado anterior, los terrenos se pueden encontrar en diferentes fases de desarrollo. Conocer el desarrollo del terreno es un dato especialmente relevante debido a que el artículo 20.Uno.2º LIVA deja exentas: *“Las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público”*. Además, el propio artículo establece un conjunto de excepciones a la mencionada exención según las características del terreno. Por ello, para conocer la correcta aplicación del IVA o del TPO, se han de analizar los

distintos estados que se puede encontrar el terreno que se desea transmitir. En este sentido, la DGT²⁷ entiende que la entrega de un terreno se puede realizar en tres momentos distintos.

- Rústicos y demás no urbanizables

Partiendo del terreno más básico, el terreno rústico, la ley deja exentas de IVA todas sus transmisiones al entender que sobre el mismo no se han realizado obras que le hayan añadido ningún valor. Además, la exención se extiende cualquier construcción que se halle sobre el terreno siempre que sea indispensable para la realización de actividades agrarias. Entorno a las construcciones que se pueden incluir con el terreno, no existe un criterio común. Por un lado, los invernaderos han sido considerados como construcciones indispensables para el desarrollo de la actividad agraria²⁸ (por tanto, susceptibles de tributar conjuntamente con el terreno); mientras, las instalaciones de riego se han calificado como bienes independientes del terreno sobre el que se asientan, tributando de manera separada. Por tanto, la indispensabilidad de afección de la construcción a una actividad agraria es ciertamente matizable, y se ha de estar al caso concreto.

Por ende, cualquier transmisión de un terreno rústico, y de las construcciones agrarias que se hallen sobre el mismo, estará exenta de IVA; quedando sujeta a TPO. Cabe destacar que si los terrenos se destinan a la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección oficial²⁹, las entregas también quedarán exentas de cualquier modalidad del ITP-AJD.

- En curso de construcción y urbanizados

Una vez que sobre el terreno se han introducido costes de urbanización (en el sentido de que el propietario adquiere la condición de urbanizador), y hasta que el terreno haya sido urbanizado y se permita la edificación sobre el mismo; todas sus transmisiones quedan sujetas a IVA sin posibilidad de aplicar la exención. Por ello, aunque los terrenos se puedan encuadrar dentro del ámbito de la exención, que se refiere a aquellos terrenos no edificables, el legislador entiende que sobre los mismos ya se ha añadido un valor; y, por tanto, deben estar sujetas a IVA.

Respecto a estos terrenos, la primera entrega siempre estará sujeta a IVA, ya que el transmitente necesariamente ha de ser considerado empresario, al haber sido el urbanizador del terreno. En las subsiguientes entregas, mientras permanezca dentro del ámbito empresarial, también quedará sujeta a IVA.

²⁷ Consulta vinculante V2464-20, de 20 de julio de 2020

²⁸ Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3a, Sección 2a, de 10 de junio de 2004, recurso núm. 7432/1999

²⁹ Artículo 45.I.B).12a) LITP-AJD

- Solares y demás terrenos edificables

Por último, se encuentran los terrenos que han logrado finalizar el proceso de urbanización y han obtenido la calificación de solares según la normativa urbanística de la CCAA competente, lo cual les permitirá edificar. No obstante, también se incluyen aquellos terrenos de puntos anteriores cuando hayan logrado adquirir una licencia administrativa que los capacite para edificar. En cualquier caso, el legislador entiende que se ha logrado obtener la calificación de edificable a efectos de IVA; por tanto, estarán excluidos del ámbito de aplicación de la exención. En definitiva, sus transmisiones estarán siempre sujetas a IVA en el ámbito empresarial.

Una vez analizadas las distintas etapas de desarrollo del suelo, cabe destacar que, independientemente del desarrollo que haya sufrido el terreno o de su posibilidad de edificar sobre el mismo, si el destino del terreno es su posterior uso exclusivo como parque, jardín público o vial público, su entrega estará exenta de IVA; y, por tanto, sujeta a TPO.

Si bien hasta el momento se ha analizado la transmisión del terreno individualmente, suele ser habitual que sobre los terrenos se halle algún tipo de construcción. En estos casos, cuando se transmiten conjuntamente, se ha de analizar cuál es el objeto principal de la transmisión, el terreno o la construcción; ya que será el que marque la forma de tributación del conjunto. Por norma general, el legislador entiende que dicha condición recae sobre la construcción, que suele ser el inmueble de mayor valor. Por ello, si se transmiten conjuntamente un terreno y una edificación, si la entrega de la construcción no está exenta de IVA, el terreno tampoco lo podrá estar aun incurriendo en un supuesto de exención. Por ende, la tributación del terreno se supedita a la de la construcción, otorgándole un carácter accesorio al suelo.

Ahora bien, la existencia de una construcción sobre el suelo no implica la automática condición de accesorio; en los siguientes casos el legislador entiende que el objeto principal de la operación es el terreno: cuando la construcción tenga carácter agrario y sea indispensable para la explotación del terreno o cuando la construcción se encuentra paralizada, ruinoso o derruida. En el primer caso, como la naturaleza de las construcciones es agrícola y se van a destinar a explotar el terreno, parece lógico considerar que el deseo del adquirente es terreno, que presumiblemente explotará para obtener los frutos del mismo. Por tanto, las construcciones únicamente ayudarán a facilitar el proceso de obtención de los frutos del terreno, pero no serán el objeto principal de la transmisión. En el caso de las construcciones que hayan sido paralizadas por una autoridad competente o que por sus características sean inhabitables (ruinosas o derruidas), el criterio de la DGT³⁰ ha sido entender que las mismas carecen de valor en dicho estado; por tanto, se pueden considerar como un accesorio. En ambos casos, como el

³⁰ Consulta vinculante V1451-18, de 30 de mayo de 2018

objeto relevante dentro de la transmisión es el terreno, sí es posible aplicar la exención para los terrenos; y, por tanto, ha de analizarse si concurren las condiciones anteriormente expuestas para quedar exentos.

Cuadro 8. Tributación de la transmisión de un terreno

Transmitente	Clase del terreno	Circunstancias	IVA	TPO	DN		OS	
					Cuota fija	Cuota Variable		
No empresario	Cualquiera		✗	✓	✓	✗	✗	
Empresario	Edificable	Otros	✓	✗	✓	Compatible	Compatible	
		Destinado exclusivamente a parques, jardines y viales de uso público	Exenta	✓	✓	✗	✗	
	Urbanizado o en curso de urbanización	Otros	✓	✗	✓	Compatible	Compatible	
		Destinado exclusivamente a parques, jardines y viales de uso público	Exenta	✓	✓	✗	✗	
	Rústico y otros no edificables (Incluidas las construcciones de carácter agrario)		Exenta	✓	✓	✗	✗	
	Con edificaciones en curso de construcción	Carácter agrario	Tributación según el desarrollo del terreno					
		Paralizadas, derruidas o ruinosas	Tributación según el desarrollo del terreno					
		Otros	✓	✗	✓	Compatible	Compatible	
	Con edificaciones terminadas	Carácter agrario	Tributación según el desarrollo del terreno					
		Paralizadas, derruidas o ruinosas	Tributación según el desarrollo del terreno					
		Otros	Tributación según la edificación					

Fuente: Elaboración propia

IV.1.3. El concepto de edificación

Una vez un terreno ha sido urbanizado, y ha obtenido sus correspondientes licencias urbanísticas, puede comenzar el proceso de construcción sobre el mismo.

Respecto al concepto de edificación, esta definición únicamente se incluye a efectos de IVA, donde en el artículo 6.Uno LIVA se define como: “construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que

sean susceptibles de utilización autónoma e independiente”. A partir de esta definición, en el resto de apartados se hace una delimitación, tanto positiva³¹ como negativa, del concepto. Cabe destacar aquellas construcciones excluidas de la definición de edificación a efectos de IVA, que son las siguientes:

“Artículo 6. Tres. No tendrán la consideración de edificaciones:

a) Las obras de urbanización de terrenos y en particular las de abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, redes de distribución de gas, instalaciones telefónicas, accesos, calles y aceras.

b) Las construcciones accesorias de explotaciones agrícolas que guarden relación con la naturaleza y destino de la finca aunque el titular de la explotación, sus familiares o las personas que con él trabajen tengan en ellas su vivienda.

c) Los objetos de uso y ornamentación, tales como máquinas, instrumentos y utensilios y demás inmuebles por destino a que se refiere el artículo 334, números 4 y 5 del Código Civil.

d) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.”

En estos casos concretos, las construcciones enumeradas continúan siendo inmuebles a todos los efectos, pero carecen de la consideración de edificación. Este matiz es realmente relevante, en particular desde el punto de vista de la aplicación de las exenciones que se verán a continuación.

Ahora bien, aunque el número de casos enumerados es ciertamente amplio, existen construcciones en las que ha sido necesario matizar si se les atribuye la condición de edificación. En este sentido la DGT ha entendido que dicha condición se le puede otorgar a las instalaciones fotovoltaicas³², los aerogeneradores³³, las instalaciones industriales y casas prefabricadas o construcciones medulares cuando se fijen al suelo; por el contrario, se excluyen las placas solares desmontables o las casas prefabricadas³⁴ que se puedan trasladar.

³¹ El artículo 6.Dos. LIVA indica: *“En particular, tendrán la consideración de edificaciones las construcciones que a continuación se relacionan, siempre que estén unidas a un inmueble de una manera fija, de suerte que no puedan separarse de él sin quebranto de la materia ni deterioro del objeto:*

a) Los edificios, considerándose como tales toda construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica.

b) Las instalaciones industriales no habitables, tales como diques, tanques o cargaderos.

c) Las plataformas para exploración y explotación de hidrocarburos.

d) Los puertos, aeropuertos y mercados.

e) Las instalaciones de recreo y deportivas que no sean accesorias de otras edificaciones.

f) Los caminos, canales de navegación, líneas de ferrocarril, carreteras, autopistas y demás vías de comunicación terrestres o fluviales, así como los puentes o viaductos y túneles relativos a las mismas.

g) Las instalaciones fijas de transporte por cable.”

³² Consulta vinculante V0023-10, de 18 de enero de 2010

³³ Consulta vinculante V1921-09, de 1 de septiembre de 2009

³⁴ Consulta 0821-04, de 30 de marzo de 2004

IV.1.4. La transmisión de edificaciones

Las transmisiones de edificaciones estarán sujetas a IVA cuando sean realizadas por empresarios habituales o por sus promotores o rehabilitadores. Del mismo modo que se analizaron las transmisiones de terrenos desde el punto de vista de su desarrollo, también se ha de seguir el mismo procedimiento en las edificaciones. Esto se debe a que el artículo 20.Uno.22º LIVA deja exentas: *“Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación”*. Como señala, Alba Gil (2013) el objetivo de la exención es excluir de tributación aquellos bienes inmuebles sobre los que no se ha añadido valor respecto de su entrega anterior; siendo la primera entrega en la que realmente se grava el valor añadido generado durante el proceso urbanístico.

A continuación, se analiza la tributación de las distintas fases de una edificación:

- Edificaciones en construcción

Se ha de comenzar por las construcciones menos desarrolladas, aquellas que aún no han sido finalizadas; por tanto, todavía se encuentran en curso de construcción. En este sentido, la norma carece de una delimitación específica del concepto construcción terminada. Por ello, la DGT³⁵ ha determinado que una construcción se considera terminada en el momento en el que obtiene alguno de los siguientes medios de prueba: Certificación de obra acreditativa de final de obra emitida por un técnico competente, célula de habitabilidad o la licencia de primera ocupación. Mientras no se adquiera algunos de estos documentos, la construcción seguirá considerándose en curso.

Como la edificación todavía no ha sido finalizada, no se puede aplicar la exención; por tanto, todas las entregas en este estado estarán sujetas y no exentas de IVA cuando sean realizadas por empresarios. Si con la edificación se incluyese algún terreno, éste también quedaría no exento de IVA, independientemente de su desarrollo o clasificación.

- Edificaciones terminadas

Una vez finalizado el proceso de construcción, y obtenidos los medios de prueba necesarios, la edificación se considera terminada. Su primera entrega siempre será realizada por el promotor; por tanto, estará siempre sujeta a IVA, al igual que los terrenos con los que se transmita. A su vez, siendo la primera entrega, no será aplicable la exención, de manera que; su entrega tributará por IVA.

Una vez que la edificación ha sido transmitida, cualquier de sus siguientes transmisiones realizadas por un empresario estará exenta por el artículo 20.Uno.22º LIVA, así como los

³⁵ Consulta vinculante V0097-13, de 17 de enero de 2013

terrenos en los que se hallen si se transmite conjuntamente. Por tanto, a partir de ese momento, todas las entregas realizadas por empresarios estarán sujetas a TPO.

No obstante, si las edificaciones han sido utilizadas ininterrumpidamente durante un período de tiempo superior a dos años por el propietario o un titular de derechos reales de goce y disfrute; o han sido arrendadas durante el mismo tiempo, bajo un contrato que no concediese la opción a compra, a una persona distinta del comprador; su primera entrega por el promotor se asimila a una segunda entrega. En estos casos, siendo realmente la primera transmisión del inmueble, éste ha sido utilizado por un período de tiempo lo suficientemente largo como para considerar que no se trata de bien nuevo sino usado (Sánchez Silvestre, 2016). Por tanto, debido a su uso previo, no se considera una primera entrega y se le aplicará la exención.

No obstante, la exención no se puede aplicar³⁶ a las siguientes segundas y posteriores entregas de edificaciones:

- Realizadas por empresas dedicadas habitualmente al arrendamiento financiero por la ejecución de la opción de compra de un contrato de arrendamiento financiero cuya duración sea superior a 10 años.
- Destinadas a ser rehabilitadas por el adquirente
- Posteriormente sea objeto de demolición previa a su nueva promoción.

Tal y como señala Alba Gil (2013), las excepciones se crean con el objeto de evitar la tributación por TPO, que supondría un mayor gasto para el adquirente. Por tanto, el legislador busca reducir la carga fiscal de los adquirentes en estas operaciones.

En el caso particular de los arrendamientos financieros, la norma también pretende que las empresas especializadas en esa actividad no se vean afectada su deducibilidad por la realización de segundas entregas exentas, que, debido a su actividad, son un alto volumen de su negocio. Por ello, la norma permite directamente que dichas empresas no estén exentas, evitando perjuicios económicos. En este sentido, también se logra un trato homogéneo de la operación, ya que tanto el pago de las cuotas como la ejecución de la opción de compra serán operaciones sujetas y no exentas de IVA. Por otro lado, estas empresas también han sido beneficiadas en la compra de edificaciones, ya que en virtud del artículo 45.I.B).16 LITP-AJD, las edificaciones adquiridas de que estén exentas de IVA también lo estarán de ITP-AJD; por tanto, son operaciones libres de tributación indirecta.

- Rehabilitación de edificaciones

Una vez terminada la edificación, y transcurridos unos años, es habitual que la edificación se haya deteriorado por el paso del tiempo; por lo que será necesario realizar obras de rehabilitación. Como consecuencia de las obras realizadas, a las edificaciones se les ha

³⁶ Artículo 20.Uno.22.ºA) LIVA

añadido valor. Por este motivo, cuando las obras realizadas son de carácter relevante, el legislador ha decidido reintroducir dichas edificaciones en el ámbito del IVA.

Por ello, cuando se cumplan las siguientes condiciones, la entrega de dichas edificaciones estará sujeta a IVA:

1º- El objeto principal de la obra de rehabilitación es la reconstrucción de la edificación.

Se considera cumplido cuando más del 50% del coste del proyecto provenga de obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, de fachadas o cubiertas o de obras análogas³⁷ o conexas³⁸ a las de rehabilitación.

2º- El coste total de las obras de rehabilitación excede:

- El 25% del precio de adquisición de la edificación (descontando el valor proporcional del suelo), si ha sido adquirida en los 2 años anteriores al inicio de las obras.
- El 25% del valor de mercado de la edificación (descontado el valor proporcional del suelo), o parte de la misma, en el momento de inicio de las obras, en el resto de casos.

Por tanto, si las edificaciones se han rehabilitado en las condiciones señaladas, su primera entrega siempre estará sujeta y no exenta de IVA, ya que necesariamente serán realizadas por el rehabilitador. Una vez realizada la primera entrega, a las siguientes entregas realizadas por empresarios les serán de aplicación las mismas normas que a las posteriores entregas de edificaciones terminadas, incluidas las que se asimilan por uso previo. Asimismo, los terrenos con los que se transmitan también seguirán la misma tributación.

Por último, en referencia a los terrenos accesorios a las edificaciones, como se ha comentado, la exención se extiende a éstos siempre que en ellos se hallen enclavadas las edificaciones y se hallan realizado operaciones accesorias a las mismas. No obstante, en caso

³⁷ Artículo 20.Uno.22º.B) LIVA: “Se considerarán obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:

- a) Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.
- b) Las de refuerzo o adecuación de la cimentación, así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.
- c) Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.
- d) Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.
- e) Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.”

³⁸ Artículo 20.Uno.22º.B) LIVA: “Se considerarán obras conexas a las de rehabilitación las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisoluble y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

- a) Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.
- b) Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.
- c) Las obras de rehabilitación energética.”

de terrenos accesorios de viviendas unifamiliares, el legislador limita³⁹ la cantidad de terrenos exentos a 5.000 m². En estos casos, se entiende que la cantidad de terreno es de tal magnitud que pierde su carácter accesorio; y, por tanto, tienen un valor relevante por sí mismos. En los casos en que los terrenos excedan dicha cantidad deben tributar de manera separada, siguiendo las reglas de las transmisiones de terrenos comentadas.

Cuadro 9. Transmisiones de edificaciones terminadas o rehabilitadas

<i>Transmitente</i>	<i>Características de la operación</i>		<i>IVA</i>	<i>TPO</i>	<i>DN Cuota fija</i>	<i>DN Cuota variable</i>	<i>OS</i>
No empresario			X	✓	✓	X	X
Empresario	Primera entrega		✓	X	✓	Compatible	Compatible
	Posteriores entregas	General	Exenta	✓	✓	X	X
		Por empresas de arrendamiento financiero en ejecución de opción de compra	✓	X	✓	Compatible	Compatible
		Destinadas a la inmediata rehabilitación	✓	X	✓	Compatible	Compatible
		Destinadas a la inmediata demolición y promoción	✓	X	✓	Compatible	Compatible

Fuente: Elaboración propia

Antes de terminar el apartado se ha de destacar la aplicación de tipos impositivos reducidos a las viviendas, otorgándoles un carácter prioritario. En general, el tipo impositivo del IVA es del 21%; sin embargo, cuando el objeto de la transmisión es una vivienda⁴⁰, y los anexos que se le incorporan, se aplica el tipo reducido del 10%. En caso de que dichas viviendas se califiquen administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, siempre que la entrega se realice por el promotor, o sean adquiridas por empresas dedicadas al arrendamiento de viviendas que aplican el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda de la LIS, se aplicará el tipo superreducido⁴¹ del 4%. Al respecto de los anexos, en el caso de plazas de garaje, el número máximo de plazas que se pueden aplicar los tipos reducidos o superreducido se limita a dos unidades. Bajo criterio de la DGT⁴²,

³⁹ Artículo 20.Uno.22.ºA) LIVA

⁴⁰ Artículo 91.Uno.1.7.º LIVA

⁴¹ Artículo 91.Dos.1.6.º LIVA

⁴² Consulta vinculante V3026-14, de 5 de noviembre de 2014: "A efectos de este artículo, por anexos o anejos se entienden, entre otros, además de las plazas de garaje, los sótanos, las buhardillas o trasteros, escaleras, porterías, así como pistas de deporte, jardines, piscinas y espacios de uso común en la propia parcela y que se transmitan simultáneamente con ellos."

dicha aplicación queda condicionada a que las plazas se sitúen en la misma parcela de la edificación o en las zonas comunes, independientemente de que se hallen en el suelo o en el subsuelo.

IV.1.5. La renuncia a las exenciones en las operaciones inmobiliarias

En la naturaleza del IVA se encuentra la neutralidad impositiva para el empresario, el cual actúa como un mero recaudador del impuesto; por tanto, no se beneficia ni se le perjudica por la existencia del impuesto. Sin embargo, la introducción de exenciones provoca la ruptura del principio de neutralidad del IVA. Esta ruptura de la neutralidad es espacialmente gravosa en las exenciones inmobiliarias, en las cuales el empresario destinatario del inmueble, bajo la coordinación IVA-TPO, sustituye un impuesto neutro como el IVA por otro no deducible. La sustitución de impuestos provoca que, lo que debería ser una operación neutra para el adquirente al poder deducirse el IVA soportado instantáneamente, pase a ser un mayor coste que debe asumir en la compra (Palao, 2004); y que, en todo caso, sería deducible vía amortización.

Por la otra parte, en general, las exenciones inmobiliarias no suponen un perjuicio para deducción del IVA del vendedor, debido a que según dispone el artículo 104.Tres LIVA, para la determinación del porcentaje de deducción no se computan las operaciones inmobiliarias. Sin embargo, en el caso de que su actividad habitual sean las operaciones inmobiliarias, sí que computa a la hora de determinar la prorrata, por lo que vería reducidas las cuotas de IVA soportado que se puede deducir. Por tanto, los empresarios dedicados al sector inmobiliario también se ven dañados por las exenciones. En consecuencia, una operación que debería ser neutra, puede acabar siendo perjudicial para ambas partes.

Ante esta situación indeseada, el legislador ha permitido la posibilidad de renunciar a las exenciones. En concreto, son las operaciones exentas de los puntos 20º y 22º del artículo 20.Uno de la LIVA, que se tratan en los puntos anteriores, en las que se le permite al sujeto pasivo la posibilidad de renuncia a las exenciones. La inclusión de la renuncia tiene como objeto evitar la aplicación del TPO y posibilitar la continuidad⁴³ de la cadena del IVA; que será, normalmente, la opción escogida por el contribuyente. Por tanto, la norma le otorga al contribuyente la posibilidad de elegir si prefiere tributar a través del IVA o por el TPO.

Ciertamente, la renuncia a las exenciones se plantea como un mecanismo complejo. En este sentido, el empresario transmitente es el sujeto pasivo; y, en consecuencia, quien debe ejercer la renuncia, reintroduciendo la entrega en el ámbito del IVA. Una vez reintroducida, se produce la ISP en favor del adquirente, que será quien debe repercutir el IVA. Por tanto, a

⁴³ La LIVA en el punto 4.6 de la Exposición de Motivos dispone: *“Para evitar las consecuencias de la ruptura de la cadena de las deducciones producida por las exenciones, la nueva Ley, dentro de las facultades que concede la Sexta Directiva en esta materia, concede a los sujetos pasivos la facultad de optar por la tributación de determinadas operaciones relativas a inmuebles que tienen reconocida la exención del impuesto, (...)”*

efectos prácticos, el transmitente realiza su factura sin repercutir IVA, y será el adquirente quien se lo auto repercutirá en su declaración.

No obstante, la posibilidad de ejercer la renuncia requiere que se den las siguientes condiciones⁴⁴:

- El destinatario debe ser un empresario a efectos de IVA.
- El empresario debe tener derecho a la deducción del IVA soportado en el momento de adquisición; aunque sea de manera parcial. No obstante, también se permite la renuncia en caso de no tener derecho a deducción del IVA en el momento de adquisición, siempre que previsiblemente se destine a la realización de operaciones que den derecho a la deducción.

En consecuencia, la posibilidad de ejercer la renuncia a la exención exige que los adquirentes tengan la posibilidad de deducirse las cuotas de IVA soportado de la compra del inmueble, para lo cual necesariamente han de ser empresarios. En todo caso, aquellos empresarios que no tengan la posibilidad de deducirse el IVA también pueden solicitar la renuncia siempre que previsiblemente⁴⁵ el destino de los inmuebles sea la realización de actividades que permitan adquirir dicho derecho de deducción, para lo que se ha de atender a la naturaleza del bien transmitido. Ahora bien, también sería posible aplicar la renuncia en los casos de particulares, u otros no empresarios, que aún no han comenzado su actividad pero que previsiblemente van a destinar el inmueble adquirido a una actividad no exenta, como el arrendamiento (Cantenys, 2015).

Estos requisitos son completamente lógicos, puesto que, siendo el objeto de la renuncia evitar la no deducibilidad instantánea del TPO; ello implica necesariamente que se debe poseer el derecho a deducción en el IVA, sino la renuncia carecería de contenido.

Cuadro 10. Posibilidad de renuncia a las operaciones inmobiliarias exentas de IVA

Adquirente	Prorrata	Destino del bien	Posibilidad de renuncia
No empresario	No		No
Empresario	Total		Si
	Parcial		Si
	No	Actividades que generarán el derecho de deducción	Si
		Actividades que NO generarán el derecho de deducción	No

Fuente: Elaboración propia

⁴⁴ Artículo 20.Dos LIVA

⁴⁵ Consulta vinculante V0964-09, de 5 de mayo de 2009

Por otra parte, reglamentariamente⁴⁶ se imponen los siguientes requisitos formales que se han de dar en el momento de la entrega:

- En cada operación, el transmitente, previa o simultáneamente al momento de la entrega, debe comunicar la renuncia al adquirente de forma fehaciente.
- El adquirente debe aportar una declaración suscrita indicando que es un sujeto pasivo con derecho a deducción o que va a destinar el inmueble a la realización de actividades que darán derecho a la deducción.

Evidentemente, la renuncia supone un mecanismo altamente formalizado. En este sentido, la justicia⁴⁷ ha matizado y relajado considerablemente dichas formalidades, entiendo que los defectos de forma en el procedimiento no pueden invalidar la renuncia. Respecto a la renuncia, no es necesario que ésta se documente en una escritura pública, que, siendo una comunicación entre partes, no requiere de la formalización notarial. Además, tampoco se exige que dicha comunicación se exprese de forma explícita en el documento, aceptándose la mera repercusión del IVA en el documento (actualmente ha de indicarse: “inversión del sujeto pasivo”); que implícitamente comunica que la operación queda sujeta a IVA. Por el lado del adquirente, también se ha matizado el formalismo de entrega de una declaración suscrita al transmitente, que no es necesario que se realice de forma previa a la operación siempre que se conozca la posibilidad de deducción del IVA, aceptándose la rectificación⁴⁸ posterior del documento, en el que se incluirá dicha declaración

No obstante, aunque la deducibilidad del IVA ofrece la ventaja de la instantaneidad, también implica un necesario análisis sobre la decisión de ejercer la renuncia. Cuando las actividades que realice el adquirente estén exclusivamente no exentas de IVA, la decisión será siempre aplicar la renuncia, siendo todo el IVA soportado de la adquisición deducible. Por otro lado, cuando vaya a afectar el inmueble a una o varias actividades supongan la aplicación de la prorrata general, el porcentaje de deducción definirá el interés de aplicar la renuncia. Así, cuando los empresarios posean un alto porcentaje de prorrata aplicarán la renuncia, mientras los que tengan una prorrata baja les interesará no renunciar. Esta no aplicación de la renuncia se fundamenta en la diferencia de los tipos impositivos, siendo el TPO aprobado por las CCAA considerablemente inferior al tipo de IVA general. Por tanto, cuando el adquirente aplica prorrata general se debe analizar cada caso particular para determinar si interesa aplicar la exención o tributar por TPO.

Se presenta otro tema polémico cuando la transmisión se formaliza en un documento notarial y queda sujeto a IVA por aplicación de la renuncia a la exención. A causa de la formalización, la operación quedará gravada por la modalidad de DN, en ambas cuotas. Ahora

⁴⁶ Artículo 8.1 RIVA

⁴⁷ Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3a, Sección 2a, de 13 de diciembre de 2006, recurso núm. 4704/2001

⁴⁸ Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3a, Sección 2a, de 15 de enero de 2015, recurso núm. 507/2013

bien, como señala la Fundación Impuestos y Competitividad (2013), ha sido práctica común por las CCAA el uso de un tipo impositivo incrementado en la cuota variable del DN cuando se ejerce la renuncia. Muestra de ello es la Comunidad Autónoma de Cataluña, la cual aplica un tipo del 1,5% a las entregas sujetas a IVA de forma general; mientras el tipo impositivo de una transmisión sujeta a IVA por renuncia a la exención es del 2,5%. Este tipo incrementado tiene una doble finalidad para las CCAA; por una parte, supone una mayor recaudación, y, por otro lado, incrementa el coste de la renuncia a la exención, lo que supone indirectamente un incentivo a la tributación por TPO. Por tanto, nos encontramos ante una medida de presión por parte de las CCAA, que ven en la renuncia una importante pérdida en la recaudación.

IV.2. La cesión de terrenos y edificaciones

Como alternativa a la transmisión se presenta la cesión de inmuebles. Dicha cesión se puede realizar de varias maneras, como es el arrendamiento, la constitución de un derecho real de goce y disfrute o la transmisión de dicho derecho a terceros. Desde la perspectiva del IVA, estas operaciones se han equiparado⁴⁹ para que tengan el mismo tratamiento, otorgándoles la consideración de prestación de servicios

En las cesiones, a diferencia de las transmisiones, la tributación se antoja mucho más sencillas, y es que, el arrendador o quien constituya o transmita el derecho real tendrá siempre la condición de empresario, ya sea porque la venía poseyendo o en virtud del artículo 5.Uno.c) LIVA. En consecuencia, todas las cesiones estarán sujetas a IVA.

No obstante, siendo la norma general la sujeción a IVA, el artículo 20.Uno.23º LIVA deja exentos los siguientes arrendamientos y la constitución o transmisión de derechos reales de goce y disfrute, siempre que no se destinen a ciertos usos excluidos⁵⁰:

⁴⁹ La LIVA en el punto 4.5 de su Exposición de Motivos dispone: *“En relación con las entregas de bienes, se modifica la Ley anterior para disponer que la constitución, transmisión o modificación de derechos reales de uso o disfrute sobre bienes inmuebles constituyen prestaciones de servicios, al objeto de dar a estas operaciones el mismo tratamiento fiscal que corresponde al arrendamiento de bienes inmuebles, que tiene un significado económico similar a la constitución de los mencionados derechos reales.”*

⁵⁰ Artículo 20.Uno.23º LIVA: *“La exención no comprenderá:*

- a) Los arrendamientos de terrenos para estacionamientos de vehículos.*
- b) Los arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial.*
- c) Los arrendamientos de terrenos para exposiciones o para publicidad.*
- d) Los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al impuesto.*
- e) Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.*
- f) Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados, con excepción de los realizados de acuerdo con lo dispuesto en la letra b) anterior.*
- g) Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos asimilados a viviendas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Arrendamientos Urbanos.*
- h) La constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre los bienes a que se refieren las letras a), b), c), e) y f) anteriores.*

1. Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario cuyo objeto es la explotación de fincas rústicas (excepto las destinadas a actividades de ganadería independientes de la explotación del suelo).
2. Edificios (o partes de ellos), junto con garajes, anexos accesorios y muebles con los que se arriende, cuando se destinen a:
 - a. Uso exclusivo como vivienda
 - b. Posterior arrendamiento por:
 - i. Entidades gestoras de programas de públicos de apoyo a la vivienda
 - ii. Sociedades en el Régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas en el Impuesto sobre Sociedades.

Ahora bien, al contrario que las entregas de bienes, en las prestaciones de servicios no es posible renunciar a esta exención. Por tanto, una vez que la cesión está exenta de IVA quedará siempre sujeta a TPO, sin excepción.

Al respecto de los terrenos, a diferencia de lo visto en la transmisión, siendo cualquier tipo de terreno susceptible de quedar exento. No obstante, el conjunto de usos que excluyen la exención es tan amplio que prácticamente solo están exentos los terrenos que se pueden destinar a actividades agrícolas. La DGT⁵¹ entendió que el arrendamiento de un suelo para el pasto de bellotas y otros frutos era una actividad exenta, considerando que el objeto era el propio terreno, así como los frutos del mismo. Misma conclusión alcanzó en el arrendamiento para la explotación de viñedos⁵². No obstante, se ha entendido que el arrendamiento de un coto de caza no está exento, siendo el objeto el aprovechamiento cinegético⁵³. Por tanto, se desprende claramente del criterio del legislador que la cesión del uso debe ser el propio aprovechamiento del terreno y de sus frutos, y no la realización de otras actividades distintas.

Por parte de los edificios, tal y como ha señalado la DGT⁵⁴, no es una exención objetiva (no atiende a la naturaleza de la edificación); sino de carácter finalista, que dependerá de que su destino sea el uso efectivo como vivienda. Sin embargo, su destino como vivienda no es condición suficiente; además, dicho uso debe ser realizado directamente por el arrendatario, el consumidor final; y no por terceros. Por tanto, la exención está dirigida a los particulares, que son aquellos que pueden realizar un uso efectivo como vivienda; situación que no puede darse en las personas jurídicas. En el caso de que dicho uso como vivienda sea estable⁵⁵, además se beneficiará de la exención de tributación por TPO, en un intento del legislador por abaratar el acceso a la vivienda.

j) La constitución o transmisión de derechos reales de superficie.”

⁵¹ Consulta 0361-99, de 18 de marzo de 1999

⁵² Consulta 2337-97, de 12 de noviembre de 1997

⁵³ Consulta vinculante V0228-07, de 6 de febrero de 2007

⁵⁴ Consulta vinculante V1565-18, de 6 de junio de 2018

⁵⁵ Artículo 45.B) 26 LITP-AJD: “Los arrendamientos de vivienda para uso estable y permanente a los que se refiere el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos”

Sin embargo, es práctica común dentro del mundo empresarial el arrendamiento de viviendas para sus empleados cuando es necesario que se trasladen a otras localidades a trabajar durante largos períodos de tiempo. En estos casos, el arrendatario es una sociedad, que posteriormente cede a sus empleados la edificación. Esta circunstancia provocaba que, produciéndose el subarrendamiento o cesión posterior, no fuese posible aplicar la exención. En este sentido, la DGT⁵⁶ se ha alineado con la jurisprudencia y ha aceptado que dicho arrendamiento se podrá beneficiar de la exención cuando en el contrato figuren los usuarios finales del inmueble y se impida el posterior subarrendamiento o cesión a personas ajenas. Por tanto, se hace prevalecer el uso finalista como vivienda sobre la forma del contrato. Por el contrario, si en el contrato no se indica la persona que va disfrutar del bien, reservándose⁵⁷ la empresa ese derecho para un momento posterior, dicha operación no estará exenta.

Cuadro 11. Resumen de arrendamientos y constitución o cesión de derechos reales sobre terrenos y edificaciones

<i>Transmitente</i>	<i>Tipo de inmueble</i>	<i>Destino</i>	<i>IVA</i>	<i>TPO</i>	<i>DN Cuota fija</i>	<i>DN Cuota variable</i>	<i>OS</i>
Siempre empresario	Terreno (Junto con construcciones agrarias)	Otros usos	Exento	✓	✓	✗	✗
		Estacionamientos de vehículos	✓	✗	✓	Compatible	Compatible
		Depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos	✓	✗	✓	Compatible	Compatible
		Instalar en ellos elementos de una actividad empresarial	✓	✗	✓	Compatible	Compatible
		Exposiciones o para publicidad	✓	✗	✓	Compatible	Compatible
		Con opción de compra de cuya entrega estuviese sujeta y no exenta	✓	✗	✓	Compatible	Compatible
	Edificios (Junto con garajes, anexos accesorios y muebles)	Exclusivamente vivienda	Exento	✓	✓	✗	✗
		Posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda	Exento	✓	✓	✗	✗
		Posterior arrendamiento por sociedades en el régimen de especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda	Exento	✓	✓	✗	✗
		Subarrendamiento	✓	✗	✓	Compatible	Compatible
		El arrendador se obligue a la prestación servicios complementarios propios de la industria hotelera	✓	✗	✓	Compatible	Compatible
		Con opción de compra de cuya entrega estuviese sujeta y no exenta	✓	✗	✓	Compatible	Compatible
	Otras edificaciones	Cualquiera	✓	✗	✓	Compatible	Compatible

Fuente: *Elaboración propia*

⁵⁶ Consulta vinculante V0007-21, de 4 de enero de 2021

⁵⁷ Consulta vinculante V4706-16, de 8 de noviembre de 2016

También cabe destacar el especial tratamiento que tiene el arrendamiento financiero de terrenos o viviendas. En estos casos, la norma no permite que el arrendamiento quede exento si, en caso de ejercer la opción de compra, la entrega estuviese no exenta de IVA. Esta condición tiene una clara finalidad antifraude, que persigue aquellos casos en los que los contribuyentes, en lugar de realizar directamente la transmisión de inmueble que no estaría exenta de IVA, deciden constituir un arrendamiento financiero, cuyas cuotas estarían exentas, permitiendo la elusión de parte del impuesto (Alba Gil, 2013). Estos casos se producen frecuentemente con particulares o empresarios que no tienen posibilidad de deducción del IVA, que se benefician de una reducción en las cuotas del arrendamiento al no repercutirse IVA. Por tanto, el arrendamiento financiero tiene un tratamiento uniforme independientemente de la naturaleza de la operación, dependiendo de la tributación de la futura entrega con la opción compra. Con la finalidad de igualar el arrendamiento a la entrega, en el caso de las viviendas, el tipo impositivo durante el arrendamiento será del 10%⁵⁸ o del 4%⁵⁹, según los criterios vistos en las entregas de viviendas.

IV.3. La transmisión de unidades económicas autónomas

Hasta el momento se han analizado operaciones individuales; sin embargo, en muchas ocasiones los inmuebles se integran dentro de un conjunto mayor de bienes que son transferidos en bloque.

En el ámbito civil estas operaciones no suponen ninguna alteración en la tributación, que se realizará atendiendo a cada bien; pero sí se producen cambios en el ámbito mercantil. Según dispone el artículo 7.1º LIVA, no estará sujeta: *“La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorpóreales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, (...)”*. En consecuencia, cada caso se debe analizar si concurren los requisitos para la no sujeción; que, bajo criterio de la DGT⁶⁰, serán:

- A) Los elementos transmitidos deben formar una unidad económica autónoma apta para la realización de una actividad empresarial, en la sede del transmitente, con sus propios medios y,
- B) El adquirente debe afectar los bienes a una actividad económica. En este sentido, es irrelevante que la actividad a la que se afecten los bienes sea la misma que se venía realizando por el transmitente.

⁵⁸ Artículo 91.Uno.2.11.º LIVA

⁵⁹ Artículo 91.Dos.2.2.º LIVA

⁶⁰ Consulta vinculante V2818-18, de 26 de octubre de 2018

No obstante, el propio artículo indica que estarán excluidas de la no sujeción las siguientes transmisiones de conjuntos de elementos:

- La mera cesión de bienes o derechos⁶¹
- Las efectuadas por quienes realizan operaciones que suponen la explotación de un bien con la intención de obtener ingresos continuados en el tiempo, cuando su objeto sea la mera cesión de bienes.
- Las realizadas ocasionalmente por aquellos empresarios que adquieren su condición por la urbanización de terrenos o la promoción o rehabilitación de edificaciones destinadas a su venta o cesión.

En definitiva, el conjunto de exclusiones reafirma la necesidad de que los elementos transmitidos deben tener la capacidad de realizar una actividad económica de forma autónoma, para lo que necesariamente se necesita que, juntamente con los bienes, se transmita la estructura organizativa de los mismos. En el mismo sentido, también se excluyen las transmisiones realizadas por aquellos empresarios que se introducen en el ámbito de IVA de manera involuntaria, tales como los empresarios ocasionales (urbanizadores, promotores, rehabilitadores) o pequeños arrendadores; los cuáles se entiende que carecen de una estructura organizativa.

En caso de que no se cumpla alguna de las condiciones señaladas, o se incurra en una excepción; los inmuebles quedarían sujetos a IVA, y tributarían según lo dispuesto en apartados anteriores. Por el contrario, si cumplen los requisitos, los inmuebles, al igual que el resto de bienes, se verían no sujetos a IVA. No obstante, a causa de la coordinación IVA-TPO, los inmuebles no sujetos a IVA quedan sujetos a TPO en virtud del artículo 7.5 LITP-AJD.

Ahora bien, cuando se analizó la cláusula de cierre para los inmuebles del artículo 7.5 LITP-AJD por la no sujeción al IVA del artículo 7.1 LIVA, el texto indicaba que la sujeción al TPO se producía por la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial. Sin embargo, entre las múltiples modificaciones que ha sufrido el supuesto de no sujeción, una de las más importantes ha sido la posibilidad de aplicar la no sujeción a una parte del patrimonio⁶² o rama de actividad, y no a la globalidad del mismo. En consecuencia, bajo la actual redacción del artículo 7.5 LITP-AJD, los inmuebles incluidos en las transmisiones no sujetas de ramas de actividad tampoco estarían sujetas a TPO, por lo que se trataría de operaciones no sujetas a ambos impuestos. Ante esta discordancia, los tribunales⁶³ se han pronunciado indicando que: *"la referencia que efectúa el artículo 7.5 del Texto Refundido a la "transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial" debe comprender la "transmisión de un conjunto de elementos*

⁶¹ Artículo 7.1º LIVA: "Se considerará como mera cesión de bienes o de derechos, la transmisión de éstos cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma"

⁶² Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Quinta) de 27 de noviembre de 2003. Zita Modes Sàrl contra Administration de l'enregistrement et des domaines. Asunto C-497/01.

⁶³ Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, Núm. Resolución: 0/09438/2015/00/00, de 28 de marzo de 2019.

corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente". Por tanto, en base a dicha resolución, aunque la redacción actual sea distinta en ambas normas, la sujeción al IVA debe entenderse desde la redacción de la LIVA; y, en consecuencia, será indiferente que el inmueble se integre en la totalidad del patrimonio, o únicamente en una parte.

Por otra parte, a raíz de la sentencia "Christel Schriever"⁶⁴ se ha llegado a una situación realmente interesante acerca de los inmuebles. Primeramente, en esta sentencia, el tribunal europeo señaló que primeramente es necesario determinar si el inmueble donde se realizan las actividades es necesario para el desarrollo de la actividad. Por tanto, el tribunal abre la posibilidad a realizar transmisiones en las que no se incluyan los inmuebles, que suele ser uno de los factores más importantes a la hora de determinar si se transmite una unidad autónoma. La sentencia continúa indicando que, en caso de que el inmueble se considere necesario para el desarrollo de la actividad por sus características, no es imprescindible su transmisión siempre que dicho inmueble sea cedido de manera prolongada o el adquirente disponga de otro inmueble donde continuar la actividad, criterio que ha sido adoptado la DGT⁶⁵. En todo caso, se podrá seguir aplicando la no sujeción al resto de bienes transmitidos. Por consiguiente, existe la posibilidad de transmitir el conjunto de elementos del negocio y arrendar el inmueble de forma separada; esquivando la sujeción al TPO.

La intención de la introducción de la no sujeción es reducir la carga fiscal que supone la repercusión del IVA en el transmitente que, en muchas ocasiones, no se encuentra en una buena situación financiera, motivo por el que decide transmitir su negocio. La no sujeción le permite aliviar la carga fiscal del transmitente, que no se ve obligado a repercutir IVA. A su vez, el adquirente reduce su coste en la adquisición de un negocio en funcionamiento (debido al menor tipo del ITP-AJD), en lugar de empezar de cero.

No obstante, la aplicación de TPO a los inmuebles no sujetos desvirtúa el objetivo que se pretendía lograr. En este sentido, la exclusión intencionada del ámbito del IVA de estas operaciones para su posterior sujeción a TPO carece de lógica, debido a que son operaciones que, por su naturaleza, exclusivamente se pueden realizar entre empresarios; y a las que se obliga a tributar a través de un impuesto no deducible pensado para el ámbito civil. En comparación, estas operaciones suponen una situación incluso peor que las entregas de inmuebles exentas, que, al menos, ponía solventar el perjuicio provocado mediante la renuncia a la exención.

⁶⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Segunda) de 10 de noviembre de 2011. Finanzamt Lüdenscheid contra Christel Schriever. Asunto C-444/10.

⁶⁵ Consulta vinculante V0149-21, de 1 de febrero de 2021

IV.4. La transmisión de valores que incorporan inmuebles

Como una alternativa a la transmisión de elementos patrimoniales, susceptible de encuadrarse como una unidad económicamente autónoma, se presenta la transmisión de acciones o participaciones, cuya adquisición logra el mismo resultado que la transmisión del patrimonio. Al igual que los bienes, la transmisión de acciones y participaciones de sociedades es una operación sujeta tanto a IVA como a TPO. No obstante, en aplicación del Régimen fiscal de las Operaciones con Valores regulado en el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores (RDLMV)⁶⁶, la transmisión de valores en mercados secundarios está exenta tanto de IVA como de ITP-AJD. En consecuencia, la tributación de las transmisiones de valores representativos del capital de entidades se presenta como una opción realmente atractiva; al carecer de cualquier tipo de impuesto indirecto.

Una opción tan beneficiosa ha sido aprovechada por muchos contribuyentes, que han visto en la constitución de sociedades mediante aportaciones no dinerarias de inmuebles una fórmula de transmitir inmuebles con un menor coste. Con la finalidad de equiparar⁶⁷ la transmisión directa de inmuebles y la entrega de acciones o participaciones se han establecido normas anti elusión. El propio artículo 314 de la RDLMV establece que no se permite aplicar la exención a: *“las transmisiones de valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial realizadas en el mercado secundario, (...), cuando mediante tales transmisiones de valores se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores”*. En resumen, para que la transmisión de valores quede exenta de IVA o ITP se requiere la ocurrencia de tres requisitos:

- 1º) Transmisión realizada en un mercado secundario,
- 2º) Los valores no estén admitidos a negociación en un mercado oficial y
- 3º) Se intente eludir el pago de tributos.

A priori, la determinación de la elusión de impuestos por parte del contribuyente resulta la de mayor problemática, ya que requiere la demostración de que la verdadera naturaleza de la operación es evitar el pago de tributos. En este sentido, la carga de la prueba recae sobre la Administración⁶⁸ competente, que será la encargada de demostrar dicha pretensión. No obstante, a la vista del uso fraudulento de sociedades que se venía realizando para evitar el pago de impuestos en las ventas de inmuebles, el propio artículo 314 del RDLMV presume que existe ánimo de elusión de impuestos cuando:

⁶⁶ El Régimen fiscal de las Operaciones con Valores ha sido traspuesto a ambas normativas mediante los artículos 45.I.B).9 LITP-AJD y 20.Uno.18º.k LIVA

⁶⁷ Consulta vinculante V0619-16, de 15 de febrero de 2016

⁶⁸ Consulta vinculante V0062-20, de 15 de enero de 2020

A) Se obtenga directa o indirectamente el control de una sociedad cuyo activo esté formado por, al menos, un 50% de inmuebles ubicados en España sin afección a una actividad empresarial.

B) Se aumente, directa o indirectamente, la cuota de participación en una sociedad con las características de la situación A de la que ya se poseía el control.

C) Los valores transmitidos se hubiesen recibido por la aportación de inmuebles a la constitución o ampliación de una sociedad, siempre que los bienes no se afecten a una actividad profesional y entre la fecha de aportación y la transmisión de inmuebles no hayan transcurrido 3 años.

En consecuencia, cuando concurra alguno de los requisitos expuestos se incurra en un supuesto de elusión, y la transmisión se verá automáticamente sujeta y no exenta del impuesto que se pretendía eludir. En este sentido, la intención de elusión está íntimamente ligada a la afección del inmueble a alguna actividad. Por ende, siempre que se pueda demostrar que realmente dicho bien se ha utilizado para el desarrollo de la actividad no será aplicable la cláusula antifraude, cuyo objeto es perseguir las transferencias ficticias de inmuebles, y no cualquier negocio cuyo activo está formado mayoritariamente por inmuebles.

Por el contrario, como destaca Alba Gil (2013), el Régimen fiscal de las Operaciones con Valores resulta ciertamente discriminatorio hacia aquellos empresarios, que, debido al tamaño de su negocio, deciden realizar sus actividades sin constituir una sociedad. En este sentido, el simple hecho de realizar la actividad mediante una sociedad supone un cambio desproporcionado en la forma de tributación, que pasa de tributar por IVA o TPO a quedar exento de ambos tributos.

IV.5. Caso práctico

Como la actual coordinación de los impuestos indirectos plantea una amplia multitud de hechos a analizar, en el Anexo IV se plantea un caso práctico donde se desarrollan varias de las situaciones analizadas durante apartados anteriores.

V. Reflexiones y propuestas de mejora

En este capítulo se van a analizar las principales problemáticas que se han visto a lo largo del trabajo, a la vez que se intentarán aportar ideas para resolver algunas situaciones complejas.

V.1. El ámbito conceptual

Hemos de empezar por el elemento más básico, las definiciones. Se ha podido apreciar a lo largo del trabajo que el ámbito conceptual ha sido un tema recurrente. Ciertamente, la actual redacción de la norma en algunas ocasiones es confusa y ha necesitado del criterio de la DGT para clarificarse; mientras que, en otras ocasiones, directamente se produce la ausencia de una definición al remitirse a otras normas, como la urbanística o la civil, ajenas al ámbito tributario. En este sentido, se antoja necesario la creación de conceptos únicos en el ámbito fiscal para ambas normativas, que permitan aplicar la coordinación existente de forma sencilla.

Por tanto, se trata de introducir conceptos claros y delimitados, en lugar de otros vagos como “en curso de urbanización”, “urbanizado” o “terminadas” que pueden llevar a confusión; así como la inclusión de definiciones para aquellos términos que no se definen en la norma, como “urbanizador” o “promotor”. El resultado de una mejor redacción de la norma no sería únicamente la mayor facilidad para aplicar la coordinación, sino que también permitiría reducir la litigiosidad con la Administración en aquellos casos que ahora mismo puede resultar confusos.

V.2. El empresario ocasional a efectos de IVA

El segundo problema a destacar es la sujeción al proceso urbanístico. Actualmente, la introducción de los urbanizadores y promotores urbanísticos ocasionales depende de la intención futura de la operación, así como del desarrollo que ha sufrido el terreno. Como propone la Fundación Impuestos y Competitividad (2013), debería producirse una objetivación de la sujeción al IVA para estas operaciones. En este sentido, todo terreno o edificación sobre el que se hubiese iniciado un proceso de urbanización o promoción debería otorgarle la condición de empresario a su propietario, sin tomar en cuenta de destino que se le pretende dar al mismo. Por tanto, toda operación de urbanización o promoción otorgaría la condición de empresario, con su consiguiente derecho de deducción del IVA soportado. Una vez se hubiese terminado el proceso existirían dos posibilidades: el uso privativo del bien o su destino a la realización de actividades empresariales. En ambos casos el empresario debería repercutir IVA, el primero, por un autoconsumo; y, en el segundo, por la realización de una entrega de bienes o prestación de servicios. En consecuencia, el tratamiento de estas operaciones sería uniforme y neutral, sin necesidad de introducir un elemento intencional que, en ciertas ocasiones, puede ser bastante complejo de determinar.

V.3. Las exenciones inmobiliarias en el ámbito empresarial

Aunque los problemas anteriores son ciertamente relevantes, el principal problema de la tributación indirecta se presenta en la aplicación del TPO a los empresarios en las transmisiones exentas de IVA. Si bien el legislador busca que los inmuebles siempre sean gravados de forma indirecta, la actual coordinación IVA-TPO es más perjudicial para los adquirentes que la continuidad de la cadena del IVA.

El legislador, conocedor de este problema y con buen criterio, ha posibilitado la renuncia a las exenciones; permitiendo que continúen tributando por IVA. Sin embargo, el actual mecanismo se plantea como una fórmula ciertamente compleja y muy reglamentada. Por ello, una alternativa más sencilla sería limitar las exenciones inmobiliarias a aquellos adquirentes que no poseen la condición de empresarios; por ende, los consumidores finales. Este sencillo cambio evitaría la necesidad de renunciar a la exención, y permitiría que los empresarios siempre permaneciesen en el ámbito del IVA.

No obstante, no debemos olvidarnos de aquellos empresarios que, debido a su reducida posibilidad de deducirse el IVA, deciden no renunciar a la exención. En estos casos, se podría plantear la posibilidad de acogerse a la exención. Por tanto, el adquirente tendría la posibilidad de acogerse a la exención de forma potestativa.

V.4. La no sujeción a IVA de las unidades económicas autónomas

Un caso más grave al planteado en el apartado anterior es la transmisión de un inmueble dentro de una unidad económicamente autónoma. En estos casos, la exclusión del IVA de estas operaciones es más perjudicial que las exenciones, al no ser posible reintroducirla en el IVA. Por tanto, una operación puramente empresarial, que el legislador busca beneficiar excluyéndola del IVA, termina gravada por un impuesto que no es deducible.

Ante esta situación, se presentan las siguientes alternativas:

- Por un lado, siguiendo la línea del Informe de Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español (Lagares Calvo et al., 2014), se propone la exclusión de tributación por TPO de los inmuebles incluidos en una transmisión global del patrimonio empresarial, quedando no sujetos a ningún impuesto.
- Otra alternativa sería eliminar el supuesto de no sujeción para las unidades económicas autónomas, e introducir el mecanismo de la ISP para estas operaciones. De esta manera, se evitaría el perjuicio económico derivado del movimiento del dinero y la operación permitiría la continuidad de la cadena del IVA.

VI. Conclusiones

El mercado inmobiliario, debido a su especial relevancia en la economía, ha sido especialmente regulado desde el punto de vista de la tributación indirecta, a diferencia del resto de bienes. En este sentido, el legislador ha entendido que las operaciones con inmuebles han de estar siempre gravadas, ya sea por IVA o por ITP-AJD. Por este motivo, la LIVA y la LITP-AJD se han desarrollado y coordinado especialmente para evitar que las exenciones inmobiliarias en el IVA deriven en la no tributación indirecta, motivo por el cual se las ha sujetado a la modalidad TPO.

Ahora bien, la decisión de aplicar la modalidad TPO en las operaciones exentas de IVA supone un importante cambio en funcionamiento del sistema impositivo indirecto. Mientras las operaciones se producen de empresarios a no empresarios, el único beneficio de la sustitución para el adquirente se encuentra en el menor tipo impositivo del TPO aprobado por las CCAA. No obstante, en las operaciones realizadas entre empresarios, la coordinación impositiva provoca la sustitución de un impuesto neutro para el adquirente por otro no deducible instantáneamente, imponiéndole un mayor coste en la adquisición. En consecuencia, la aplicación de la modalidad TPO en las operaciones entre empresarios se produce una evidente desnaturalización de las mismas, en las que se deja de gravar al consumidor final para gravar al empresario.

Ante el perjuicio al que se sometería a los empresarios adquirentes por la sustitución de impuestos, el legislador ha permitido la posibilidad de renunciar a las exenciones inmobiliarias (terrenos no edificables y segundas y ulteriores entregas de edificaciones); otorgándole al empresario la posibilidad de elegir si desea tributar por IVA o por la modalidad TPO. Por tanto, a través de la renuncia se permite que las operaciones permanezcan en el ámbito del IVA, de manera que se anula el perjuicio para los adquirentes. En este sentido, la introducción de este mecanismo reconoce el daño que se produce al empresario por la aplicación de la coordinación impositiva.

Ante el mismo problema se enfrentan los adquirentes de unidades económicamente independientes, cuyos inmuebles se ven sujetos a la modalidad TPO. No obstante, en estos casos la exclusión del ámbito de IVA impide su introducción en el mismo, provocando un daño irremediable para el destinatario. Por tanto, una operación exclusivamente empresarial queda sujeta a un impuesto del ámbito civil que impide su deducción instantánea. Así pues, en estas operaciones no sujetas encontramos un punto de mejora que el legislador debe abordar, en tanto la transmisión de un inmueble de forma individual resulta más beneficiosa para el adquirente que su entrega junto con otros elementos.

Resulta incluso más clamoroso el daño que ocasiona el supuesto de no sujeción de unidades económicamente autónomas cuando se compara con el Régimen fiscal de las Operaciones con Valores, que permite la exención total de tributación indirecta a las acciones y participaciones de sociedades. En ambos casos se realizan transmisiones de negocios; sin

embargo, el acceso a la forma societaria conlleva un cambio radical en los costes de adquisición de dicho negocio para el empresario destinatario, que pasa de soportar un impuesto no deducible directamente a la ausencia de impuestos. Por ende, se perjudica las transmisiones de negocios de pequeños empresarios, que por sus características deciden no constituir una sociedad mercantil.

A modo de reflexión final, cabe concluir que la actual coordinación impositiva, con la sustitución del IVA por el TPO, no supone más que un perjuicio para los destinatarios en las operaciones entre empresarios. Por tanto, el legislador debe realizar reformas encaminadas a la no aplicación de TPO para los empresarios, como las que se han expuesto, o incluso eliminar dicha coordinación para los empresarios. Todo ello en busca de que dichas operaciones continúen en el ámbito del IVA, al cual pertenecen por naturaleza.

VII. Bibliografía

Agencia Estatal de Administración Tributaria. (s. f.-a). Cuadro IVA-ITP. Recuperado de https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Cuadro_IVA-ITP_III.pdf

Agencia Estatal de Administración Tributaria. (s. f.-b). Nuevos tipos IVA. Recuperado 25 de mayo de 2021, de https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Novedades_IVA_2014/Nuevos_tipos_IVA.pdf

Agencia Estatal de Administración Tributaria. (s. f.-c). ¿Tributación por IVA o por ITP y AJD? - Agencia Tributaria. Recuperado de https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Segmentos/Empresas_y_profesionales/Empresas/IVA/Tributacion_por_IVA_o_por_Transmisiones_Patrimoniales/Tributacion_por_IVA_o_por_ITP_y_AJD.shtml

Agencia Tributaria de Cataluña. (2021). Guía Práctica: Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Recuperado de https://atc.gencat.cat/web/.content/documents/02_doc_tributs/01_itpajd/guia_itp_es.pdf

Alba Gil, C. (2013). La delimitación impuesto sobre el valor añadido - transmisiones patrimoniales onerosas en las operaciones inmobiliarias: Análisis de las principales cuestiones conflictivas y posibles alternativas. Recuperado de <http://dehesa.unex.es/handle/10662/436>

Armentia Basterra, J. (2003). Las operaciones societarias en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Recuperado de https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/zergak56/es_def/adjuntos/Z56%20-%2003%2004%20-%20Javier%20Armentia.pdf

Cantenys, J. S. (2015). La fórmula para comprar un inmueble y no pagar impuestos: la renuncia a la exención del IVA. Recuperado 25 de mayo de 2021, de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5208312>

Centro de Estudios Financieros. (2020). Guía fiscal 2020. Madrid, España: Centro de Estudios Financieros.

Cuello, O. R. (2009). Dret Financer i Tributari. Part Especial. Guies. Recuperado de <https://repositori.upf.edu/handle/10230/4993>

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2006-82505>

Fabra, G. M. (2015). ¿En qué casos se debe tributar en la venta de un inmueble por IVA y en cuáles por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales? Recuperado 25 de mayo de 2021, de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5208390>

Cambra de la Propietat Urbana de Barcelona. (2020). Fiscalidad de la propiedad inmobiliaria. Recuperado de <https://www.cambrapropietat.org/es/fiscalidad-de-la-propiedad-inmobiliaria/>

Fundación Impuestos y Competitividad. (2013). Propuestas de reforma del marco legislativo de la fiscalidad inmobiliaria. Madrid, España: Epraxis.

Galtés, P. J. I. (2007). El IVA en la promoción inmobiliaria: Supuestos conflictivos. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2343228>

Gómez Taboada, J. (2010). La fiscalidad del capital social. Recuperado de <https://www.elnotario.es/index.php/hemeroteca/revista-33/1080-la-fiscalidad-del-capital-social-0-9733043443162966#:~:text=As%C3%AD%20como%20elemental%20punto%20de,%E2%80%9D%20y%20como%20tal%20de>

Instituto Europeo de Asesoría Fiscal. (s. f.). Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Recuperado de <https://www.ineaf.es/divulgativo/sistema-tributario/itp-ajd/transmisiones-patrimoniales-onerosas>

Lagares Calvo, M., Álvarez Melcón, S., Carpio García, M., Castellano Real, F., Corona Ramón, J. F., Fernández Mendez de Andes, F., . . . Ortiz Calzadilla, R. (2014). Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español. Recuperado de <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>

Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre régimen del suelo y valoraciones. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1998-8788>

Ley 8/1991, de 25 de marzo, por la que se aprueba el arbitrio sobre la producción y la importación en las ciudades de Ceuta y Melilla. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1991-7645>

Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1991-14463>

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-28740>

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1980-21166>

Morán, J. M. T. (2009). Conflicto en la aplicación del ITP-IVA. Recuperado 26 de mayo de 2021, de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2998988>

Ortega Almón, M. N., Vilchez Ortiz, T. J., & Rojo Gallego-Burin, A. (2020). El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el ciclo político: incidencia económica desde una doble perspectiva. Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica, 131–151. <https://doi.org/10.24965/reala.i13.10746>

Palao, C. B. (2004). Algunas notas sobre la renuncia a las exenciones en el IVA. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=929350>

Pozuelo, J. Á. (2018). La Inversión del Sujeto Pasivo. Recuperado de <https://www.ineaf.es/tribuna/la-inversion-del-sujeto-pasivo/>

Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1995-15071>

Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-28925>

Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763>

Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1993-25359>

Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-11435>

Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Suelo y Rehabilitación Urbana. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-11723>

Registro de Economistas Asesores Fiscales. (2016). La inversión del sujeto pasivo en el iva. Recuperado de

<http://www.economistas.es/Contenido/REAF/ARTICULOS%20REAF/Art%C3%ADculo%20ISP.pdf>

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, Núm. Resolución: 0/09438/2015/00/00, de 28 de marzo de 2019. Recuperado de <https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-teac-0-09438-2015-00-00-28-03-2019-1502078>

Sánchez Silvestre, M. a. A. (2016). Análisis del conflicto IVA-ITPO en las operaciones inmobiliarias. Recuperado de <https://roderic.uv.es/handle/10550/50783>

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Quinta) de 27 de noviembre de 2003. Zita Modes Sàrl contra Administration de l'enregistrement et des domaines. Asunto C-497/01. Recuperado de <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=CELEX%3A62001CJ0497>

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Segunda) de 10 de noviembre de 2011. Finanzamt Lüdenscheid contra Christel Schriever. Asunto C-444/10. Recuperado de <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A62010CJ0444>

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Tercera) de 4 de diciembre de 1990. W. M. van Tiem contra Staatssecretaris van Financiën. Asunto C-186/89. Recuperado de <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:61989CJ0186>

Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3a, Sección 2a, de 10 de junio de 2004, recurso núm. 7432/1999. Recuperado de <https://vlex.es/vid/impuesto-valor-adido-teac-iva-17210617>

Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3a, Sección 2a, de 13 de diciembre de 2006, recurso núm. 4704/2001 (ROJ: STS 8500/2006). Recuperado de <https://vlex.es/vid/adido-hoteleria-sujecion-impositiva-26228863>

Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3a, Sección 2a, de 15 de enero de 2015, recurso núm. 507/2013 (ROJ: STS 110/2015). Recuperado de <https://www.poderjudicial.es/search/documento/TS/7270141/Impuesto/20150202#>

Veintimilla, G. S. (2014). Urbanismo y Ordenación del Territorio: manual de teoría. Recuperado de <https://repositorio.upct.es/handle/10317/6285>

Wolters Kluwer. (2018). Bienes inmuebles. Recuperado de https://quiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUUNDcyMTfbLUouLM_DxblwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhIQaptWmJOcSoApTkm1DUAAAA=WKE

Consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos

Base de datos utilizada: <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas>

Consulta vinculante V0149-21, de 1 de febrero de 2021

Consulta vinculante V1921-09, de 1 de septiembre de 2009

Consulta vinculante V0007-21, de 4 de enero de 2021

Consulta vinculante V3026-14, de 5 de noviembre de 2014

Consulta vinculante V0964-09, de 5 de mayo de 2009

Consulta vinculante V1565-18, de 6 de junio de 2018

Consulta vinculante V0228-07, de 6 de febrero de 2007

Consulta vinculante V4706-16, de 8 de noviembre de 2016

Consulta vinculante V0031-18, de 10 de enero de 2018

Consulta vinculante V0062-20, de 15 de enero de 2020

Consulta vinculante V0619-16, de 15 de febrero de 2016

Consulta vinculante V0097-13, de 17 de enero de 2013

Consulta vinculante V0023-10, de 18 de enero de 2010

Consulta vinculante V2464-20, de 20 de julio de 2020

Consulta vinculante V1415-13, de 24 de abril de 2013

Consulta vinculante V2818-18, de 26 de octubre de 2018

Consulta vinculante V2583-12, de 27 de diciembre de 2012

Consulta vinculante V1451-18, de 30 de mayo de 2018

Consultas generales de la Dirección General de Tributos

Base de datos utilizada: <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas>

Consulta 0361-99, de 18 de marzo de 1999

Consulta 0535-03, de 14 de abril de 2003

Consulta 0821-04, de 30 de marzo de 2004

Consulta 1016-03, de 18 de julio de 2003

Consulta 2337-97, de 12 de noviembre de 1997

ANEXO I - Resumen de la modalidad TPO

Hecho Imponible	Sujeto Pasivo	Base Imponible
Transmisiones onerosas de bienes	El Adquirente	Valor Real
Expedientes de Dominio	El que los inicia	Valor Real
Consolidación de Dominio	El beneficiario de la consolidación	Valor del derecho recibido
Derecho real De Garantía	Persona a quién se le constituye	Valor garantizado
Constitución o transmisión de derechos reales (excepto garantía)	El beneficiario de la constitución o adquirente	Valor Real (Reglas especiales del Usufructo)
Arrendamientos	El arrendatario	Renta
Fianzas	Acreedor afianzado	El capital de la deuda garantizada
Constitución de Pensiones	El pensionista	Capitalización a interés legal, y reglas de usufructo
Concesiones Administrativas	El concesionario	Precio estipulado
Opciones de compra	El beneficiario por ellas	Precio convenido
Aparcería de Fincas Rústicas	El aparcerero	3% Valor Catastral por ^o de años de duración

Fuente: Instituto Europeo de Asesoría Fiscal

ANEXO II - Tabla. Coordinación IVA - ITP

Tipo de operaciones	IVA	TPO	AJD-DN ¹
➤ Transmisión de terrenos (artículo 20.Uno.20º y Dos, Ley 37/1992) ²			
a) Terrenos edificables (solares y terrenos aptos para la edificación) y determinados terrenos no edificables (terrenos urbanizados y en curso de urbanización; terrenos transmitidos junto con edificaciones en curso o terminadas cuya entrega esté sujeta y no exenta de IVA).....	Sí	No	Sí
b) Terrenos no edificables (rústicos, incluidas construcciones agrarias; no edificables con construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas; parques, jardines y viales de uso público)..... • Si se renuncia a la exención.....	Exento Sí	Sí No	Cuota fija Sí
➤ Transmisión de edificaciones (artículo 20.Uno.22º y Dos, Ley 37/1992)			
a) Edificaciones en construcción	Sí	No	Sí
b) Edificaciones terminadas (incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas) • Primera transmisión (realizada por el promotor)..... <i>No se considera primera transmisión: La realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario, o por arrendatarios sin opción de compra u otros titulares de derechos reales de goce o disfrute, salvo que el adquirente del inmueble sea quien lo utilizó durante el referido plazo.</i> • Si se renuncia a la exención.....	Sí	No	Sí
• Segunda transmisión y siguientes • Si se renuncia a la exención..... <i>No se aplica la exención a: Las entregas de edificaciones en el ejercicio de la opción de compra; entregas de edificaciones para su rehabilitación; entregas de edificaciones para su demolición; segunda entrega tras resolución de la primera.</i>	Exento Sí	Sí No	Cuota fija Sí
<i>A efectos de primeras o ulteriores transmisiones, no tienen la consideración de entregas las transmisiones de edificaciones comprendidas en una transmisión global no sujeta al IVA.</i>	Sí	No	Sí
➤ Arrendamientos y Derechos reales (artículo 20.Uno.23º, Ley 37/1992)			
a) Terrenos • <i>No se aplica la exención a: (terrenos con construcciones para actividades de ganadería independiente; terrenos para estacionamiento de vehículos; terrenos para depósito o almacenaje de mercancías o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial; arrendamiento de terrenos con opción de compra; arrendamiento de terrenos para exposiciones o publicidad).</i>	Exento	Sí	Cuota fija
b) Edificaciones, excepto viviendas (locales comerciales, plazas de garaje autónomas e independientes de la vivienda; oficinas, etc.).....	Sí	No	Sí
c) Viviendas (se incluyen garajes, anexos y bienes muebles arrendados conjuntamente)..... • <i>No se aplica la exención a: (arrendamientos con opción de compra; viviendas amuebladas con prestación de servicios hoteleros; viviendas para ser subarrendadas, salvo si el subarriendo se realiza por Entidades Gestoras de Programas Públicos o entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas en el régimen especial del Impuesto sobre Sociedades; edificios asimilados a viviendas).</i>	Exento	Sí	Cuota fija
d) Derechos reales (sobre terrenos y viviendas)..... • <i>No se aplica la exención a:</i> ✓ Derecho de goce o disfrute (art. 20.Uno.23º, letra h') ✓ Derecho de superficie	Sí	No	Sí
	Exento Sí	Sí No	Cuota fija Sí

¹ La modalidad Actos Jurídicos Documentados del ITP y AJD, Documentos Notariales, comprende: Cuota fija y Cuota variable.

² Desde el 1 de enero de 2015 se suprime la exención aplicable a las entregas y adjudicaciones de terrenos realizadas entre la Junta de Compensación y los propietarios de aquellos.

ANEXO III - Tipos impositivos en el IVA

Tipo general (artículo 90.Uno, Ley 37/1992)	21%
Tipos reducidos (artículo 91.Uno, Ley 37/1992)	
Entregas de bienes	
Viviendas, garajes (máximo 2 unidades), y anexos que se transmitan conjuntamente con la vivienda (cuando no es aplicable la exención del IVA como en el caso de las entregas realizadas por el promotor). Se excluyen:	4%/10%
- Locales de negocio.....	21%
- Edificaciones destinadas a su demolición	21%
Prestaciones de servicios	
Servicios efectuados a favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas. Se excluyen:	10%
• Las cesiones de uso o disfrute y el arrendamiento de bienes.....	21%
Los arrendamientos financieros con opción de compra de viviendas, incluidas un máximo de 2 plazas de garaje, y anexos en ellos situados, que se arrienden conjuntamente (cuando no es aplicable la exención)	10%
La cesión de los derechos de aprovechamiento por turno de edificios, cuando el inmueble tenga, al menos, diez alojamientos	10%
Las ejecuciones de obra de renovación y reparación realizadas en viviendas, cuando se cumplan los siguientes requisitos:	10%
a) Que el destinatario sea persona física y utilice la vivienda a que se refieren las obras para su uso particular, o sea una comunidad de propietarios.	
b) Que la construcción o rehabilitación haya concluido al menos dos años antes del inicio de las obras.	
c) Que la persona que realice las obras no aporte materiales o, su coste no exceda del 40 por ciento de la base imponible de la operación.	
Ejecuciones de obra sobre edificaciones destinadas principalmente a viviendas, incluidos locales, anejos, garajes e instalaciones complementarias.	
Precisión: Se considerarán destinadas principalmente a viviendas, las edificaciones en las que al menos el 50 % de la superficie construida se destine a dicha utilización.	
Las ejecuciones de obras consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la construcción o rehabilitación	10%
Las ventas con instalación de armarios de cocina y de baño y de armarios empotrados, consecuencia de contratos directamente formalizados con el promotor de la construcción o rehabilitación	10%
Las ejecuciones de obra consecuencia de contratos directamente formalizados entre las Comunidades de Propietarios y el contratista que tengan por objeto la construcción de garajes complementarios en terrenos o locales comunes, con un máximo de 2 plazas por propietario.	10%
Tipos superreducidos (artículo 91.Dos, Ley 37/1992)	
Entregas de bienes	
Las viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, cuando las entregas se efectúen por sus promotores, incluidos los garajes (con un máximo de dos unidades), y anexos situados en el mismo edificio que se transmitan conjuntamente	4%
Prestaciones de servicios	
Los arrendamientos con opción de compra de viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos	4%

Fuente: Elaboración propia en base a la tabla de tipos de IVA de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

ANEXO IV – Caso práctico

La sociedad ZETA S.A., es una empresa multinacional dedicada a la pesca, enlatado y venta al por mayor de pescado cuya sede radica en Barcelona. Durante el año 2020 ha realizado, entre otras, las siguientes operaciones con inmuebles. Se busca determinar el tratamiento que tienen dichas operaciones desde la perspectiva de la tributación indirecta.

1. Realiza las siguientes adquisiciones:

- a. Un terreno rústico de 4.000 m² situado en Valencia. La compra se realiza al Sr. Pérez, un famoso mecánico de la ciudad, que obtuvo el terreno por una herencia familiar. El coste de la operación alcanzó los 500.000€, y la empresa lo va a destinar a la construcción de una fábrica en la que se realizará la actividad de enlatado. La operación se realiza ante notario, en un contrato con una extensión de 20 folios.
- b. Un terreno en curso de urbanización con licencia administrativa que lo autoriza para la edificación. El terreno se localiza en el centro histórico de Las Palmas de Gran Canaria, y es propiedad de la Sra. García, la cual tenía intención de construirse una vivienda de 3 pisos en la que iba a residir una vez terminada la construcción. La sociedad consideró que el terreno de 500m² era ideal para montar sus nuevas oficinas en la provincia, por lo que decidió abonar la cantidad de 300.000€. El contrato se formalizó en un contrato de 15 páginas ante notario.
- c. Una nave industrial propiedad de la empresa BETA S.A. La nave venía realizando la actividad de elaboración y empaquetado de comida rápida. Como la actividad que se va a desarrollar es la de enlatado de conservas de pescado, mucha de la maquinaria afecta a la actividad antigua es útil para la nueva actividad, por lo que se decide adquirir el 75% de la maquinaria. Debido al importante volumen de maquinaria adquirida, y a la especialización necesaria para utilizar, se decide contratar a la mitad de la plantilla que trabajaba en la fábrica. El valor de la nave se calcula en 5.000.000€ de los cuáles el 20% corresponde al suelo. La maquinaria que se encontraba en la fábrica tiene un valor de mercado de 4.000.000€. Los salarios de toda la plantilla alcanzan los 1.200.000€ anuales. La transmisión de la nave y de la maquinaria se formalizó en un único documento ante notario, el cual alcanzó las 75 páginas.

2. Realiza los siguientes arrendamientos:

- a. Desde el 1/7/2020 se arrienda un terreno que ha sido pavimentado, y posee la condición de solar según la normativa de la Comunidad Autónoma de Cataluña, cerca de las oficinas de su sede para que puedan utilizarlo como aparcamiento tanto los empleados de la firma como los camiones que se encargan de transportar las mercancías. El dueño del terreno es el Sr. González, un vecino de

la zona que disfruta de su jubilación y que decide arrendar el terreno de 1.000m² por 1.000€ mensuales a modo de complementar su pensión.

- b. Desde el 1/4/2020 decide alquilar 3 fabulosos apartamentos en el Passeig de Garcia Fària. La sociedad decide alquilar dichos apartamentos para que puedan disfrutar de ellos los altos cargos de las distintas sucursales cuando se desplazan a la sede principal por motivos laborales. El arrendamiento se realiza a una agencia inmobiliaria especializada en el sector del lujo, la cual ingresa 3.000€ por cada apartamento. En el contrato de arrendamiento no se identifica quién será el inquilino, ya que se irán turnando los distintos ejecutivos. Tampoco se incluye en ese contrato ningún tipo de servicio de hostelería, que se externalizan a una tercera empresa.

3. Realiza las siguientes ventas:

- a. Un terreno rústico que había adquirido en 2018. Dicho terreno había sido adquirido para la construcción de un almacén en Madrid, pero después de realizar unos estudios se comprobó que no sería posible edificar sobre el mismo, a causa de las condiciones naturales del terreno. El terreno es adquirido por un agricultor que ve una buena oportunidad para expandir su plantación de arroz. El precio de venta se fija en 400.000€. La venta se formaliza en un contrato ante notario, el cual consta de 25 folios.
- b. La sociedad decide vender unas acciones que poseía en autocartera a su socio principal, el cual ostenta el actualmente el 80% de las acciones de la sociedad. El valor de mercado de las acciones en el IBEX 35 en el momento de venta es de 50.000.000€, y representan el 5% del capital social de la sociedad.
- c. Un bajo comercial en Plaza Catalunya. Dicho local fue rehabilitado, bajo los criterios de IVA, y abierto al público en 2016. No obstante, la pandemia del Covid-19, junto con una interesante oferta de 1.000.000€ por una importante empresa dedicada al sector de la telefonía, provocó la venta del local. Además del local se incluyeron algunas máquinas y otros inmuebles por destino según los apartados 4 y 5 del artículo 334 CC. Dichos bienes alcanzan un valor de mercado en el momento de venta 100.000€. La venta se formaliza ante notario, con un contrato de 100 páginas de extensión.

Solución:

1.a) La sociedad ZETA S.A. adquiere el terreno al Sr. Pérez, que tiene la consideración de empresario a efectos de IVA; sin embargo, dicho terreno forma parte de su patrimonio personal. En consecuencia, el Sr. Pérez actúa como un particular en la operación. La transmisión de los terrenos estará sujeta a la modalidad TPO y la cuota fija de DN. La sociedad ZETA S.A. será el sujeto pasivo, debiendo abonar un 10% (tipo impositivo aprobado por la Comunidad Valenciana para las transmisiones de inmuebles) del valor del terreno en concepto de TPO y 0,15€ por cada folio utilizado para formalizar el acto. En consecuencia, la cuota a ingresar por la sociedad será de 50.003€

	IVA soportado	IVA repercutido	TPO	DN Cuota Variable	DN Cuota Fija
ZETA S.A.			50.000 €		3 €
Sr. Pérez					

1.b) La operación se realiza en las Islas Canarias, territorio fuera del TAI; por tanto, no puede estar sujeta a IVA. En este caso se debe recurrir a la norma local, el IGIC. El artículo 5.4. b) IGIC otorga la condición de empresario a los urbanizadores de terrenos que los destinen a la venta, adjudicación o cesión; al igual que la LIVA. Como la intención de la Sra. García era su uso privativo como vivienda, pese a haber soportado los costes de urbanización, no adquiere la condición de empresario. La sociedad ZETA S.A. será el sujeto pasivo, debiendo abonar un 6,5% (tipo impositivo aprobado por la Comunidad Autónoma de las Islas Canarias para las transmisiones de inmuebles) del valor del terreno en concepto de TPO y 0,15€ por cada folio utilizado para formalizar el acto. En consecuencia, la cuota a ingresar por la sociedad será de 19.502,25€

	IVA soportado	IVA repercutido	TPO	DN Cuota Variable	DN Cuota Fija
ZETA S.A.			19.500 €		2,25 €
Sra. García					

1.c) Se deduce del enunciado que el conjunto de elementos encaja dentro de la definición de unidad económica autónoma. Por tanto, la nave, así como maquinaria estarán no sujetas a IVA por el artículo 7.1º LIVA. En aplicación de la cláusula de cierre del artículo 7.5 LITP-AJD, tanto la nave como la maquinaria, ambos inmuebles según el CC, estarán sujetos a TPO y a la cuota fija. La Comunidad Autónoma de Cataluña aplica un tipo impositivo progresivo en el TPO, por el que se grava al 10% el primer millón de euros de base imponible, y el resto al 11%. En este caso, la base imponible será de 8.000.000€. La cuota íntegra que deberá satisfacer la sociedad ZETA S.A. será de 870.011,25€

	IVA soportado	IVA repercutido	TPO	DN Cuota Variable	DN Cuota Fija
ZETA S.A.			870.000 €		11,25 €
BETA S.A.					

2.a) El Sr. González adquiere la condición de empresario a efectos de IVA como consecuencia de su actividad de arrendamiento. Si bien el arrendamiento de terrenos es una actividad exenta de IVA según el artículo 20.Uno.23º.a) LIVA; su uso como aparcamiento supone una excepción. Por tanto, el Sr. González deberá repercutir el 21% en las cuotas del arrendamiento. La sociedad ZETA S.A. habrá soportado unas cuotas de IVA por valor de 1.260€ durante el año 2020.

	IVA soportado	IVA repercutido	TPO	DN Cuota Variable	DN Cuota Fija
ZETA S.A.	1.260€				
Sr. González		1.260€			

2.b) La agencia inmobiliaria deberá repercutir IVA en las cuotas de arrendamiento. Si bien los apartamentos se van a destinar su uso como vivienda por los empleados de la sociedad, éstos no han sido incluidos en el contrato de arrendamiento. Por tanto, no se puede aplicar la exención por uso como vivienda del artículo 20.Uno.23º.b). La sociedad ZETA S.A. habrá soportado unas cuotas de IVA de 17.010€ durante el año 2020.

	IVA soportado	IVA repercutido	TPO	DN Cuota Variable	DN Cuota Fija
ZETA S.A.	1.260€				
Agencia Inmobiliaria		1.260€			

3.a) En este caso existe dos posibles soluciones:

1ª - No se renuncia a la exención: La entrega de terrenos rústicos está exenta de IVA según el artículo 20.Uno.20º. Si bien sobre el terreno se han realizado estudios, la norma no los contempla como gastos incorporados al terreno; por tanto, el terreno no ha comenzado su urbanización. En aplicación del artículo 7.5 LITP-AJD, la entrega estará sujeta a TPO y a la cuota fija de DN. El tipo impositivo del TPO aprobado en Madrid es del 6%. Por tanto, la cuota íntegra que deberá satisfacer el agricultor será de 24.003,75€.

	IVA soportado	IVA repercutido	TPO	DN Cuota Variable	DN Cuota Fija
ZETA S.A.					
Agricultor			24.000 €		3,75€

2ª – Renuncia a la exención: Partiendo de la situación anterior, suponiendo que el agricultor tiene una deducibilidad del 100% del IVA soportado, le interesará que la entrega esté sujeta a IVA. La empresa ZETA S.A. podrá ejercer la renuncia a la exención en virtud del artículo 20.Dos LIVA. Estando dicha operación sujeta a IVA, será el agricultor quién deba repercutir el IVA; por tanto, la sociedad ZETA S.A. no deberá incluir IVA en su factura. La cuota de IVA repercutido y soportado por el agricultor será de 84.000€. Además, el agricultor deberá satisfacer ambas cuotas de DN, a causa de la formalización del contrato. El tipo impositivo de la Comunidad de Madrid para la cuota variable es del 1,5%. La cuota íntegra de DN será de 603,75€

	IVA soportado	IVA repercutido	TPO	DN Cuota Variable	DN Cuota Fija
ZETA S.A.					
Agricultor	84.000€	84.000€		600€	3,75€

3.b) La operación estará exenta del pago de IVA o ITP-AJD a causa de su cotización en un mercado secundario oficial, en virtud del Régimen Fiscal de las Operaciones sobre Valores regulado en el RDLMV.

	IVA soportado	IVA repercutido	TPO	DN Cuota Variable	DN Cuota Fija
ZETA S.A.					
Socio principal					

3.c) En este caso existe dos posibles soluciones:

1ª - No se renuncia a la exención: La rehabilitación del bajo provoca su reintroducción en el ámbito del IVA. No obstante, el bajo ha sido utilizado por la empresa, rehabilitadora de la edificación, por un período ininterrumpido superior a 2 años, asimilándose a una segunda entrega. Teniendo la consideración una segunda entrega, la entrega estará sujeta y exenta de IVA por el artículo 20.Uno.22º LIVA. No obstante, los bienes inmuebles incluidos con el bajo carecen de la consideración de edificación; por tanto, estarán sujetos y no exentos de IVA. En consecuencia, debemos separar la venta del bajo de la venta del resto de inmuebles.

Por la venta del bajo, la empresa adquirente debe satisfacer el TPO y la cuota fija de DN. La Comunidad Autónoma de Cataluña aplica un tipo impositivo progresivo en el TPO, por el que se grava al 10% el primer millón de euros de base imponible, y el resto al 11%. La cuota íntegra de TPO será de 100.000€, mientras la cuota íntegra de DN será de 15€.

	IVA soportado	IVA repercutido	TPO	DN Cuota Variable	DN Cuota Fija
ZETA S.A.					
Empresa telefonía			100.000€		15€

La empresa ZETA deberá repercutir 21.000€ por la venta del resto de inmuebles, que serán soportados por la empresa de telefonía. Como la venta se ha formalizado en un documento notarial, la empresa de telefonía deberá satisfacer ambas cuotas de DN. El tipo impositivo de la cuota variable aprobado por la Comunidad Autónoma de Cataluña es de 1,5%. La cuota íntegra de DN será de 1.515€

	IVA soportado	IVA repercutido	TPO	DN Cuota Variable	DN Cuota Fija
ZETA S.A.		21.000€			
Empresa telefonía	21.000€			1.500€	15€

2ª – Se renuncia a la exención: Partiendo de la situación anterior, suponiendo que la empresa de telefonía tiene una deducibilidad del 100% del IVA soportado, le interesará que la entrega del bajo esté sujeta a IVA. La empresa ZETA S.A. podrá ejercer la renuncia a la exención en virtud del artículo 20.Dos LIVA. En este caso también debemos separar la tributación de ambos inmuebles.

Por la venta del bajo, la sociedad ZETA S.A. ejerce la renuncia a la exención, por ello hará la factura sin incluir IVA. La empresa de telefonía deberá repercutirse el IVA, cuya cuota será de 210.000€. También deberá satisfacer ambas cuotas de DN por la formalización del contrato. A causa de la renuncia a la exención del IVA, la Comunidad Autónoma de Cataluña ha aprobado un tipo impositivo incrementado del 2,5%. Por tanto, la empresa de telefonía debe satisfacer una cuota íntegra de DN equivalente a 2.515€

	IVA soportado	IVA repercutido	TPO	DN Cuota Variable	DN Cuota Fija
ZETA S.A.					
Empresa telefonía	210.000€	210.000€		2.500€	15€

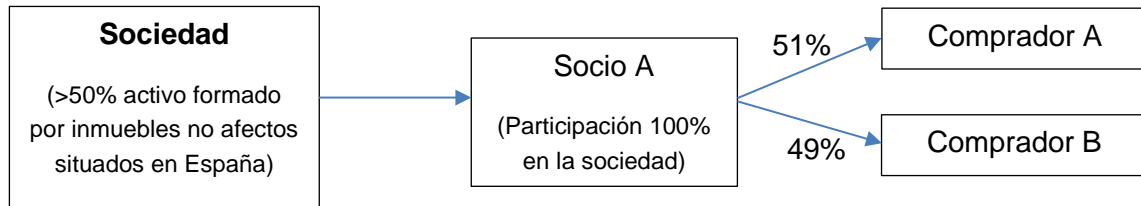
Por la venta del resto de inmuebles, la sociedad ZETA S.A. deberá repercutir IVA al 21%, ya que no se le aplica la exención. La cuota repercutida será de 21.000€. A causa de la formalización del contrato, la empresa de telefonía deberá pagar ambas cuotas del DN. En este caso, el tipo aprobado para la transmisión de inmuebles en Cataluña es del 1,5%. La cuota íntegra del DN será de 1.515€

	IVA soportado	IVA repercutido	TPO	DN Cuota Variable	DN Cuota Fija
ZETA S.A.		21.000€			
Empresa telefonía	21.000€			1.500€	15€

ANEXO V- Análisis de la cláusula antifraude en el Régimen fiscal de las Operaciones con Valores

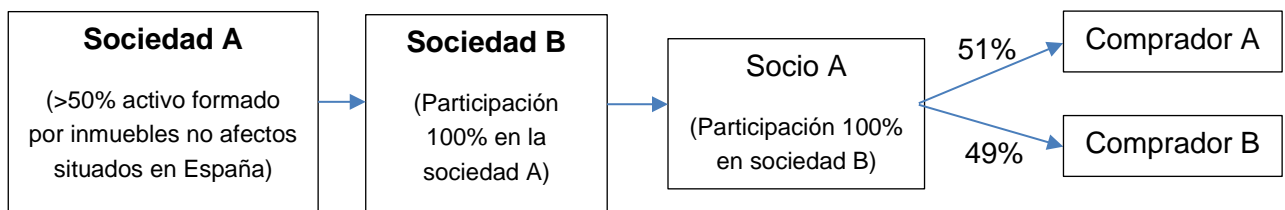
A modo de ejemplo, a continuación, se exponen situaciones que suponen la aplicación de la cláusula antifraude en la transmisión de valores por la concurrencia de presunciones de elusión fiscal:

Situación A) Venta de acciones o participaciones directa



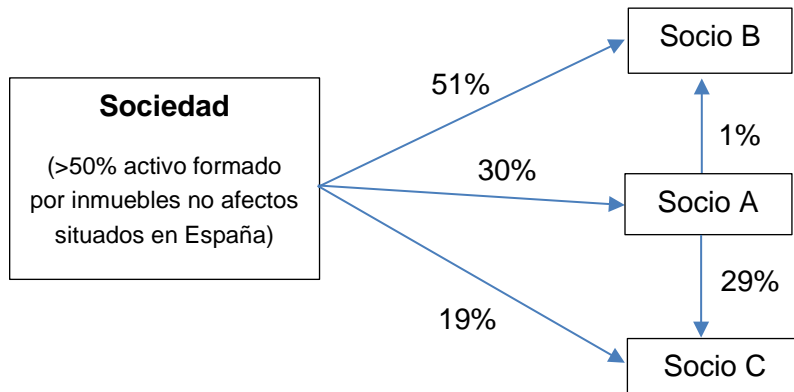
La venta de acciones del Socio A estará sujeta a IVA o TPO en ambos casos. No obstante, solo estará exenta la venta al comprador B, que no adquiere el control de la sociedad. En el caso de la venta al comprador A, la adquisición de las acciones conlleva la obtención del control de la sociedad, por tanto, no estará exenta.

Situación B) Venta de acciones o participaciones indirecta



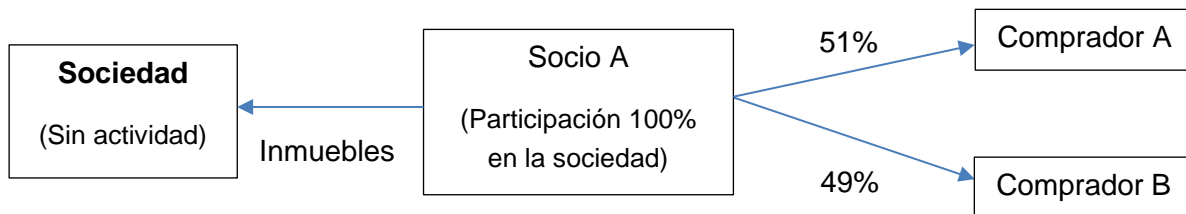
La adquisición de acciones de la Sociedad B supone, indirectamente, la adquisición de la Sociedad A. Por tanto, la interposición de una sociedad pantalla B no altera los efectos de la operación. En consecuencia, se gravará como la situación A.

Situación C) Aumento de la participación en la sociedad



En este caso, a causa de la venta del socio A, los socios B y C aumentan su participación en la sociedad. No obstante, estando ambas transmisiones sujetas a IVA o TPO, solo el socio C se beneficiará de las exenciones, al no obtener el control de la sociedad; en cambio, el socio B no estará exento, ya que previamente poseía el control de la entidad.

Situación D) Aportación de inmuebles a la sociedad y venta de acciones en menos de 3 años



En este caso, el Socio A constituye una sociedad a través de una aportación no dineraria de inmuebles. Dicha sociedad permanece sin actividad alguna. Si el socio A decide transmitir las acciones antes de que transcurran 3 años desde la aportación, la venta estará sujeta y no exenta de IVA o TPO, independientemente de la obtención del control de la sociedad por parte del adquirente. En el caso contrario, si hubiesen transcurrido más de 3 años desde su aportación, la Administración competente debería demostrar que tal operación tenía la intención de eludir impuestos para que no estuviese exenta.