

TRIBUTACIÓN	LA PROBLEMÁTICA DELIMITACIÓN DEL IVA CON EL ITP Y AJD EN LA REHABILITACIÓN DE EDIFICACIONES: CUESTIONES MATERIALES Y DE PROCEDIMIENTO	Núm. 51/2003
--------------------	--	-------------------------

JOSÉ MARÍA UTANDE SAN JUAN

*Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid
Profesor de Derecho Financiero y Tributario (U.P.Co.–ICADE y
U. Fco. de Vitoria)*

Este trabajo ha sido seleccionado y ha obtenido el **1.º Premio Estudios Financieros 2003** en la Modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Vicente RAMBLA MOMPLET, don Inocente ALTOZANO FERRAGUT, don José DÍAZ DELGADO, don Carmelo LOZANO SERRANO, don Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE y doña María Teresa SOLER ROCH.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato del autor.

Extracto:

LA articulación de los impuestos sobre ventas empresariales con los tributos que recaen sobre el tráfico civil ha planteado tradicionalmente una problemática específica, particularmente en lo que atañe al gravamen de los inmuebles. En nuestro Ordenamiento actual, la delimitación del IVA con el ITP y AJD ofrece todavía múltiples puntos de fricción, cuya complejidad en el plano normativo se agrava en el procedimental por la intervención de dos Administraciones tributarias diferentes, como son la estatal y la autonómica.

Los contribuyentes son, a menudo, quienes más directamente sufren las consecuencias de la compleja delimitación del IVA con el ITP y AJD, como se puede apreciar en el caso concreto de la rehabilitación de edificaciones.

Los inmuebles que van a ser rehabilitados y las viviendas o locales resultantes de la rehabilitación salen del ámbito de las segundas o posteriores entregas de edificación, exentas en IVA y sujetas a ITP (TPO), para retornar al proceso de generación de valor gravado en el tributo empresarial. Sin embargo, para que esto sea así es necesaria una auténtica «reconstrucción» del edificio, que la Ley del IVA ha querido objetivar a través de dos requisitos concurrentes, cualitativo y cuantitativo, determinantes de la existencia de rehabilitación a efectos del IVA y cuya apreciación en el caso concreto no está exenta de dificultades.

.../...

.../...

Ante la tendencia de los empresarios del sector a repercutir IVA (deducible para el comprador y que no menoscaba la prorrata de deducción del vendedor) en las rehabilitaciones, son frecuentes los casos en que la Comunidad Autónoma competente discrepa de esta calificación y liquida por dicha operación el ITP (TPO).

Sin perjuicio de proponer modificaciones normativas que aclaren los términos de la delimitación y medidas preventivas como la información previa de la Administración sobre la existencia de rehabilitación, es preciso que, a través de los órganos correspondientes, se evite la doble imposición fáctica y se coordine en el tiempo la actuación de ambas Administraciones, a fin de evitar molestias y aun quebrantos económicos a los contribuyentes.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Visión general de la delimitación del IVA con el ITP y AJD en Derecho español.
- III. El régimen jurídico de la rehabilitación en el IVA.
 1. Fundamento de la excepción a la exención del artículo 20.Uno.22.º LIVA.
 2. El concepto de rehabilitación en la LIVA.
 3. El concepto de rehabilitación en la normativa urbanística.
 4. Plazo para realizar la rehabilitación.
 5. Rehabilitación por el adquirente.
 6. Posibles destinos de la edificación una vez rehabilitada.
 7. Trascendencia del concepto de rehabilitación en otras normas del IVA.
 8. Entrega de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística: ¿un caso particular de entrega para rehabilitación?
- IV. La articulación IVA-ITP y AJD en el plano aplicativo.
 1. Planteamiento del conflicto.
 2. Elementos probatorios para decidir sobre la existencia de rehabilitación.
 3. Regularización que procede.
 4. La devolución de lo indebidamente ingresado por IVA: la permanente cuestión de la legitimación del repercutido.
 5. La interrupción de la prescripción en ITP (TPO) por la regularización del IVA.
 6. Una vía de solución a la doble imposición fáctica: mayor coordinación entre Administraciones.
- V. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN

La inserción del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP) en el Ordenamiento español no planteó especiales dificultades, por lo que se refiere a su deslinde con las restantes figuras del sistema tributario, hasta la introducción, por la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, de un impuesto general sobre las ventas: el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas (IGTE) ¹. El IGTE se concibió como un tributo simétrico del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales *inter vivos* ya que, si bien pretendía gravar el consumo de las familias, quedó en la práctica configurado como un impuesto sobre el *tráfico*, recayendo sobre las transferencias de bienes y servicios dirigidos al consumo de las economías domésticas. Como ha apuntado ALBIÑANA, aunque el IGTE ² era sucesor del Impuesto sobre el Gasto, en su regulación pesó más el viejo Impuesto de Timbre del Estado que el modelo de imposición de consumo por el que se estaban decantando ya algunos países europeos ^{3, 4}.

En el presente trabajo pretendemos estudiar, desde el punto de vista normativo y de procedimiento, las dificultades que plantea la articulación del IVA –sucesor del IGTE– con el ITP y AJD, centrándonos en particular en el proceso de rehabilitación de edificios; no en vano la fiscalidad indirecta de la rehabilitación de edificaciones constituye una permanente fuente de conflictos, tanto para las Administraciones tributarias competentes como para los contribuyentes afectados. Antes de examinar el régimen jurídico de estas operaciones, ofreceremos una breve visión general de las relaciones entre ambos impuestos en el Ordenamiento español y comunitario.

II. VISIÓN GENERAL DE LA DELIMITACIÓN DEL IVA CON EL ITP Y AJD EN DERECHO ESPAÑOL

Hasta la Ley 6/1979, de 25 de septiembre, sobre Régimen Transitorio de la Imposición Indirecta, la cohabitación del IGTE con el ITP ⁵ fue relativamente pacífica. Y esto era así especialmente en el sector inmobiliario, dado que, fiel al acarreo histórico que vinculaba los inmuebles al impuesto sobre el tráfico civil ⁶, el IGTE había exceptuado de su ámbito objetivo las

transmisiones y arrendamientos de esta categoría de bienes. Los inmuebles quedaban de este modo apartados del criterio general de deslinde entre ambos impuestos que, como es sabido, giraba en torno a los *actos habituales del tráfico de las empresas* ⁷ y así, las transmisiones y arrendamientos de inmuebles, habituales o no del tráfico empresarial, resultaban gravados en todo caso por el ITP.

En el marco de la reforma tributaria iniciada dos años antes y como sistema-puente diseñado para facilitar la introducción en España de un Impuesto sobre el Valor Añadido, que ya se divisaba en el horizonte, la Ley sobre Régimen Transitorio de la Imposición Indirecta logró vencer la resistencia histórica de los inmuebles a ser gravados por los impuestos sobre consumo, y alteró sustancialmente el criterio de delimitación IGTE-ITP. Como consecuencia de la Ley sobre Régimen Transitorio ⁸, quedaban sujetas al IGTE, en general, las transmisiones de bienes inmuebles realizadas por quienes habitualmente se dedicaran a esta actividad mediante contraprestación. Por vía de excepción, se mantenían en el campo del ITP las ventas y demás transmisiones de inmuebles rústicos o de terrenos sin ordenación, los arrendamientos de esta clase de inmuebles y las ejecuciones de obra cuando el dueño de la obra sea el propio ejecutor, sin perjuicio de gravar la posterior transmisión ⁹. Dicho criterio de sujeción sería más tarde confirmado por la Ley 32/1980, de 21 de junio, del ITP y AJD y el Texto Refundido derivado de la misma, aprobado por Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre ¹⁰. En consecuencia, las transmisiones de inmuebles rústicos y de terrenos sin urbanizar quedaban gravadas siempre por el ITP, mientras que en la transmisión de inmuebles urbanos se establecía el siguiente distingo: aquellas operaciones que fueran habituales del transmitente pasaban a tributar por el IGTE; en cambio, las transmisiones efectuadas por quien no se dedicara habitualmente a esta actividad se mantenían en la esfera del ITP ¹¹.

La introducción del IVA por Ley 30/1985, de 2 de agosto (en vigor desde el 1 de enero de 1986), representó una innovación de extraordinaria trascendencia para el sistema tributario español, como ya lo había sido para aquellos países que incorporaron el IVA a sus ordenamientos antes que el nuestro ¹². Según ha afirmado G. CASADO OLLERO ¹³: «En el Impuesto sobre el Valor Añadido confluyen un conjunto de objetivos, mecanismos e instituciones que desbordan el estrecho concepto de impuesto y hacen del IVA un auténtico *sistema*».

Al margen de las evidentes virtudes de un impuesto tipo IVA ¹⁴, por los favorables efectos que tiene sobre la economía un impuesto general sobre ventas que evita el «efecto cascada» o piramidación ¹⁵, el IVA en España se introdujo como consecuencia de la integración de nuestro país en la Comunidad Europea, en la que el IVA era ya en 1986 un tributo notablemente armonizado ¹⁶, si bien el alcance de esta armonización había sido bastante modesto en lo referido a operaciones inmobiliarias.

Sin entrar ahora en la compleja cuestión de si el IVA europeo es un impuesto sobre consumo o sobre el tráfico empresarial ¹⁷ y conviniendo con la generalidad de la doctrina en que el IVA grava el consumo, para lo cual somete a imposición las entregas de bienes y prestaciones de servicios, lo que resulta innegable es que el sector inmobiliario reúne una serie de características especiales que condicionan su regulación en este impuesto ¹⁸.

En particular, la consideración del inmueble como objeto de cambio y de transacciones en el mercado obliga a plantear las reglas de coordinación del IVA con los tributos que tradicionalmente han gravado las transmisiones inmobiliarias ¹⁹. Como advierte A. BATALLA ²⁰, dichos tributos se han fundado inicialmente en la proyección pública de tales transmisiones, sobre todo atendiendo a la fe pública registral, pero aun donde han perdido dicha justificación, se mantienen como gravámenes efectivos sobre las transmisiones inmobiliarias, al margen de aspectos jurídico-públicos, o bien se han transformado en «derechos de registro», que se centran precisamente a la publicidad de la transmisión. En cualquier caso, como ha destacado ALBIÑANA ²¹, los impuestos sobre transmisiones patrimoniales recaen sobre una capacidad económica discutible y apenas diseñada por la doctrina ²².

La coordinación del IVA con los impuestos sobre las transmisiones patrimoniales no queda resuelta en la Sexta Directiva, pues en el ámbito de la fiscalidad inmobiliaria la norma comunitaria deja un amplio margen de maniobra a los Estados miembros ²³.

Centrándonos en la transmisión y arrendamiento de inmuebles, en los que más claramente se manifiesta el conflicto entre los respectivos campos de aplicación del IVA y del ITP, la Sexta Directiva se limita a imponer la exención de las entregas de terrenos que no tengan la consideración de solares edificables [art. 13.B).h)] ²⁴ y las entregas de edificios posteriores a su primera ocupación [art. 13.B).g)] ²⁵ al tiempo que establece unas reglas sobre arrendamientos inmobiliarios que los Estados miembros deben declarar exentos, salvo en los supuestos contemplados en el artículo 13.B).b).

Sin entrar en las críticas que la doctrina dirige contra la regulación del sector inmobiliario en la Sexta Directiva ²⁶, lo cierto es que las normas reguladoras del IVA en España (Ley 30/1985, primero, y Ley 37/1992, más tarde) se han ceñido escrupulosamente ²⁷ –incluso llegando a la literalidad– al texto de la norma europea, sin optar claramente por las alternativas de configuración que ofrece el legislador comunitario.

La nota fundamental que preside las relaciones entre el ITP y el IVA ²⁸ –ya desde 1986– es la sujeción al primero de ciertas operaciones inmobiliarias exentas en el segundo. Concretamente, los artículos 7.5 TRITP y AJD ²⁹ y 4.4 LIVA ³⁰ declaran sujetas a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del ITP y AJD ³¹ las operaciones exentas en IVA a tenor de lo dispuesto en el artículo 20.Uno, apartados 20.º, 21.º, 22.º y 23.º de su ley reguladora y que se refieren, respectivamente, a las siguientes operaciones: a) entregas de terrenos rústicos y demás no edificables; b) aportaciones a Juntas de Compensación y adjudicaciones de terrenos por la Junta a sus miembros; c) segundas y ulteriores entregas de edificación y d) arrendamientos y constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute sobre viviendas y ciertos terrenos. Asimismo, el artículo 7.5 TRITP declara sujetos a TPO los inmuebles comprendidos en las transmisiones globales del patrimonio empresarial no sujetas a IVA en virtud del artículo 7 de su ley reguladora.

La nota diferencial que caracteriza el actual criterio de deslinde entre el ITP y el IVA, en relación con el existente bajo la vigencia del antiguo IGTE, radica en que, así como las normas reguladoras del IGTE y el ITP marcaban una frontera entre ambos impuestos, más o menos acertada,

pero nítida, en cuanto que una vez precisado el tributo aplicable ya no había por qué preocuparse del otro en disputa, y esto incluso aunque finalmente la transmisión quedara exenta en el impuesto correspondiente (con lo que no pagaría ninguno de los dos); con el actual régimen de delimitación recogido en los artículos 7.5 TRITP y 4.4 LIVA, las operaciones sujetas a IVA pueden terminar siendo gravadas por la modalidad TPO del ITP y AJD (TPO) cuando resulten exentas en aquél ³², con lo que se produce una auténtica *imbricación normativa* de ambos impuestos. En general, la doctrina recibió con críticas este criterio de delimitación, por enturbiar la distinción entre operaciones no sujetas y exentas y por implicar, en definitiva, la sujeción a ITP (TPO) de operaciones empresariales, introduciendo en la operativa de los agentes económicos un tributo no deducible como el ITP (TPO) ³³.

Una consecuencia fundamental de la regla expuesta es que la tributación de cualquier operación inmobiliaria debe estudiarse comenzando siempre por el IVA. El IVA grava un hecho imponible *específico* (entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito de aplicación territorial del impuesto por empresario o profesional en el ejercicio de su actividad ³⁴) mientras que el ITP presenta un ámbito *a priori* más amplio, dado que su hecho imponible es *genérico*: «transmisión onerosa por acto *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas y jurídicas» ³⁵, que engloba la categoría de entrega de bienes en el IVA ³⁶. Pero esto no se contradice con el hecho de que, en la práctica, el ITP y AJD se configure hoy como un tributo subsidiario o residual del IVA, teniendo en cuenta sobre todo el ánimo omnicompreensivo de este último. Las operaciones de tráfico empresarial se producen en masa y tienen un potencial de recaudación sensiblemente superior al de un impuesto sobre el tráfico civil.

Como conclusión a lo anterior, puede afirmarse que en orden a determinar el impuesto procedente siempre hay que plantear en primer lugar si la operación está sujeta a IVA y, en caso de respuesta afirmativa, contrastar si concurre alguna exención del artículo 20.Uno.20.º, 21.º, 22.º y 23.º LIVA, en cuyo caso queda sujeta a ITP-TPO (en el que, en su caso, podrá estar exenta).

Gracias a que el hecho imponible del ITP (TPO) es genérico, la Ley del IVA ha podido declarar sujetas a TPO determinadas operaciones sujetas y exentas en IVA, ya que en ellas tiene lugar una transmisión onerosa en los términos del artículo 7.1.A) TRITP. No habría sido posible, en cambio, que el TRITP pretendiera la sujeción a IVA de una transmisión exenta en TPO, pues para que pudiera quedar sujeta a IVA sería de todo punto necesario que el sujeto activo (quien efectúa la entrega) fuera un empresario o profesional que actuara en el ejercicio de su actividad ³⁷.

La delimitación IVA-ITP (TPO) se tornó más compleja a partir del momento en que el legislador español, haciendo uso de la facultad conferida por la Sexta Directiva, permitió a los sujetos pasivos optar por la sujeción a IVA, sin exención, de operaciones inicialmente exentas ³⁸, devolviéndose al ámbito del impuesto empresarial aquellas operaciones que, estando sujetas *ab initio* al IVA, había atraído hacia sí el ITP en virtud de la regla de doble sujeción que hemos expuesto.

La simple lectura de las normas que regulan las exenciones inmobiliarias en el IVA pone de relieve su alto grado de complejidad técnica. A menudo es difícil precisar, ante un caso concreto, el alcance de la norma de exención, de la que depende, según hemos visto, la sujeción al ITP (TPO) ³⁹. Conceptos como los de terreno edificable o terreno en curso de urbanización; la casuística que ofrece el funcionamiento de las Juntas de Compensación y otros instrumentos de urbanización; la compleja distinción entre primera y segunda entrega de edificación –con el juego de excepciones y contra-excepciones tan frecuentes en la Ley del IVA–; la definición de qué se entiende por rehabilitación a efectos de IVA o los requisitos, tanto sustantivos como formales, de la renuncia a la exención, son tan sólo algunos de los escollos a los que se enfrenta quien estudie la fiscalidad indirecta de una operación inmobiliaria.

A las dificultades en el plano del Derecho material, se suman los problemas de gestión derivados de la cesión del ITP y AJD a las Comunidades Autónomas (CC.AA.) a partir de 1983 ⁴⁰. Cesión que no se ha limitado al rendimiento del tributo, sino que alcanza también a las competencias gestoras, que las CC.AA. ejercen *por delegación* ⁴¹ del Estado, aunque éste conserva su titularidad ⁴². Igualmente, las CC.AA. reciben ciertas potestades normativas sobre los tributos cedidos, competencias que, como es conocido, se han visto notablemente ampliadas a partir de 1 de enero de 2002, con la entrada en vigor de la Ley 21/2002, que regula el nuevo sistema de financiación.

La atribución a diferentes Administraciones tributarias de las funciones gestoras de dos tributos tan interrelacionados como el IVA y el ITP y AJD ha supuesto un grado más de complejidad al que ya derivaba de la regulación sustantiva. El celo con el que las CC.AA. están aplicando un tributo que, hasta el momento, representa una de sus fuentes de financiación más potentes, unido a la frecuente descoordinación con que vienen actuando las Administraciones involucradas (ahora se están dando los primeros pasos de una colaboración en la práctica, más allá de grandilocuentes declaraciones normativas), constituyen el mejor caldo de cultivo para múltiples puntos de fricción.

Planteado el problema en términos generales, pasamos a examinar la delimitación del IVA con el ITP en los supuestos de rehabilitación de edificios, comenzando –como es menester– con el examen de esta cuestión en la normativa del IVA.

III. EL RÉGIMEN JURÍDICO DE LA REHABILITACIÓN EN EL IVA

1. Fundamento de la excepción a la exención del artículo 20.Uno.22.º LIVA.

El IVA pretende gravar una sola vez el proceso de adición de valor en el sector inmobiliario, lo que obliga a reintroducir en el circuito de este impuesto las entregas de edificios que van a ser objeto de rehabilitación por el adquirente. De esta forma se consigue someter al impuesto el valor generado en el proceso de rehabilitación, permitiendo a su vez al adquirente que rehabilita deducir el IVA soportado tanto en la compra de inmueble como en las obras ejecutadas para rehabilitarlo.

Dentro del esquema general de articulación IVA-ITP (TPO), por el que ha optado el legislador español, las primeras entregas de edificaciones se someten efectivamente al primero, mientras que las transmisiones de edificios usados quedan gravadas por el segundo. La reincorporación de edificios antiguos a la cadena del IVA se logra exceptuando las operaciones de rehabilitación de la exención establecida en el artículo 20.Uno.22.º LIVA para las segundas y posteriores entregas de edificaciones ⁴³. Así lo dispone el párrafo 4.º del citado precepto: «La exención no se extiende: ... b) a las entregas de edificaciones para su inmediata rehabilitación por el adquirente, siempre que se cumplan los requisitos que reglamentariamente se establezcan».

Teniendo en cuenta que la rehabilitación convierte un edificio antiguo en *nuevo* a efectos del impuesto, lo determinante para la adecuada delimitación normativa entre el IVA y el ITP (TPO), es perfilar la expresión «inmediata rehabilitación», cuestión que no se antoja sencilla.

Cuando un sujeto pasivo del impuesto ⁴⁴ transmita un edificio destinado a rehabilitación, la entrega, a pesar de tratarse de la segunda o ulterior, no estará exenta en IVA por lo que se deberá repercutir este impuesto al comprador, al tipo que corresponda ⁴⁵. A su vez, la entrega que realice el adquirente una vez rehabilitado el inmueble (normalmente se venderán por separado los diversos pisos y locales que lo integran) se considerará una primera entrega a efectos del IVA y por tanto quedará sujeta y no exenta, ya que el artículo 20.Uno.22.º de la Ley del Impuesto considera primera entrega «la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o *rehabilitación* esté terminada».

En definitiva, la excepción a la exención que estamos examinando confiere a la actividad inmobiliaria de rehabilitación el mismo tratamiento en IVA que a la construcción de obra nueva. De este modo, como señala VARONA, «quien consume o utilice el inmueble rehabilitado estará disfrutando de unos servicios que antes de la rehabilitación no existían» ⁴⁶, al igual que lo hace quien compra un piso en un inmueble de nueva planta. Se evita de esta manera que una parte del consumo inmobiliario quede al margen del IVA y, al mismo tiempo, como corresponde al mecanismo de funcionamiento de este impuesto, el empresario que rehabilita puede deducir las cuotas soportadas en el proceso de rehabilitación, evitándose con ello el indeseado efecto *piramidación* del gravamen. Así lo ha destacado J. LÓPEZ LIS ⁴⁷, para quien esta excepción se justifica en el hecho de que «...con las entregas de edificaciones para su inmediata rehabilitación por el adquirente se va a iniciar un nuevo proceso de construcción hasta llegar a la nueva configuración de la edificación».

La jurisprudencia también coincide en el fundamento que hemos expuesto:

«... la finalidad o esencia del IVA consiste en sujetar a este impuesto todos y cada uno de los actos constitutivos del proceso de producción de un determinado bien y que *la adquisición de un determinado bien inmueble para su posterior rehabilitación forma parte, indudablemente, del proceso de producción de edificios...*»

(Sentencia del TSJ de Cataluña de 10 de marzo de 1997, JT 525)

El concepto de renovación como trabajo inmobiliario que hace «nuevo» un inmueble es tratado *in extenso* en la legislación europea y así, el anejo A, punto 5, de la 2.^a Directiva CEE en materia de IVA, tiene cuidado de distinguirlo de otros trabajos inmobiliarios ⁴⁸.

Por su parte, la doctrina también ha singularizado este tipo de obras. A. BATALLA ⁴⁹ clasifica las obras inmobiliarias a efectos del IVA en: a) obras de infraestructura y equipamiento comunitario (obras destinadas al uso público y no enajenables por naturaleza: construcción de carreteras, autopistas, puentes, vías urbanas...); b) obras de equipamiento comunitario con finalidades determinadas: prestación de servicios públicos directamente por Entes públicos o mediante concesión (por ejemplo, puertos, aeropuertos, edificios docentes, mercados y lonjas, etc.); c) obras de preparación del suelo para que un terreno se convierta en solar susceptible de edificación (obras de urbanización de terrenos fundamentalmente); d) obras de nueva edificación y e) obras de reparación de inmuebles ya existentes, que no crean un bien nuevo.

Según este autor, deben diferenciarse las obras de rehabilitación que por su entidad representan obras de nueva edificación. Textualmente A. BATALLA afirma que: «pueden plantearse dudas en relación con las verdaderas obras de reconstrucción del inmueble, aun conservando sus partes esenciales; por poner un ejemplo, en todos aquellos supuestos en los que por razones de conservación del patrimonio artístico se exige al constructor de un edificio en un solar en el que existía ya otro construido, la conservación, fundamentalmente, de las fachadas, así como en los casos de rehabilitación de edificios; sin duda, pese a que se conserven las fachadas, no se podrían clasificar estas obras como de reparación sino que en esos casos habría que hablar de *obra nueva de edificación urbana*» ⁵⁰. PUEYO MASÓ también opina que los «trabajos de renovación o rehabilitación de un inmueble consisten en hacer *nuevo* el mismo» ⁵¹.

2. El concepto de rehabilitación en la LIVA.

La mayor dificultad práctica radica en precisar qué tipo de rehabilitación es suficiente para estimar que un edificio debe volver al circuito del IVA. El artículo 20.Uno.22.º LIVA considera obras de rehabilitación de edificaciones «las que tienen por objeto la *reconstrucción* de las mismas mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas siempre que su coste global exceda del 25 por 100 del precio de adquisición si se hubiese efectuado durante los dos años inmediatamente anteriores o, en otro caso, del verdadero valor que tuviera la edificación o parte de la misma antes de su rehabilitación» ⁵².

La ley exige la concurrencia de dos requisitos para calificar una actuación como rehabilitación:

- Cuantitativo: el importe de las obras debe exceder el 25 por 100 del valor o coste de la edificación antes de la rehabilitación.
- Cualitativo: las obras han de consistir en la consolidación y tratamiento de estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas.

Es muy abundante la doctrina administrativa y la jurisprudencia que ha recaído sobre la interpretación de esta definición legal de «rehabilitación», síntoma revelador de lo conflictivo que resulta su aplicación práctica.

En primer término, es evidente que no hay rehabilitación cuando las obras se limitan a levantar nuevas edificaciones sobre el terreno ya construido, sin alterar las existentes, y así lo tiene declarado el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en Resolución de 5 de abril de 1995, JT 707:

«... tampoco este proyecto se ocupa de la rehabilitación de las naves sino de la construcción de dos naves nuevas, adosadas a las existentes, que es lo que autoriza la licencia de obras. Es más, en este caso la escritura ni siquiera contiene declaración alguna de rehabilitación, a diferencia de lo que sucedía en la escritura anterior. Se da, pues, la misma falta de pruebas que en el primer caso y las consecuencias fiscales han de ser las mismas: confirmar la liquidación...»

Por otra parte, es palmario que no constituye rehabilitación la mera división horizontal de un inmueble comprado en *pro indiviso*, a pesar de que nazcan nuevas fincas registrales, tal y como ha manifestado la Resolución del TEAC de 10 de marzo de 1993 (JT 509):

«... las posibles alteraciones registrales que puedan producirse en un edificio, como consecuencia de la división horizontal del mismo, carecen de la virtualidad que pretende atribuirles la recurrente, que supondría equiparar la división horizontal, en cuanto que crea nuevas fincas registrales, con la demolición del edificio y su nueva construcción o rehabilitación, lo que resulta a todas luces inviable.»

Pero, desafortunadamente, la mayoría de los supuestos que se plantean en la práctica no tienen una solución tan sencilla sino que exigen precisar cuándo las obras efectuadas sobre la edificación preexistente tienen la relevancia querida por el legislador para reintroducir el inmueble en el circuito del IVA.

A fin de examinar cada supuesto concreto es muy útil la delimitación conceptual realizada por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda (DGT) en la Contestación de 9 de octubre de 1986 (BOE del 30) ⁵³ en la que considera que:

- a) por «coste global» de las operaciones de rehabilitación hay que entender el coste, IVA excluido, de los bienes y servicios utilizados por el sujeto pasivo para llevar a cabo las operaciones materiales en que consista la reconstrucción de las edificaciones, incluidos los servicios prestados por el personal técnico que dirija las obras.

- b) el «precio de adquisición» de las edificaciones es el realmente convenido en las operaciones en cuya virtud se haya efectuado la referida adquisición, pudiendo probarse tal precio por cualquiera de los medios admisibles en Derecho.
- c) el «verdadero valor» que tuviera la edificación es el precio que se hubiese acordado para su transmisión onerosa en condiciones normales de mercado entre partes independientes (noción de valor de mercado que utiliza la Ley del IVA en su art. 79), matizando la Contestación de 16 de noviembre de 1995 que dicho valor incluirá tanto el del suelo como el de la construcción, sin que pueda utilizarse el valor catastral (Contestación de 12 de enero de 1998 a consulta n.º 11-1998).

Por lo que se refiere al criterio *cualitativo*, la DGT (Contestación de 5 de marzo de 1997, BOE del 12) ha respondido lo siguiente:

«las ejecuciones de obra consistentes en la reforma, readaptación, redistribución, mejora o reconstrucción de edificaciones cuya construcción esté terminada, que no tengan única o principalmente por objeto el tratamiento o consolidación de elementos estructurales de la edificación (estructuras, cubiertas, fachadas o análogas), *no se considera rehabilitación* a efectos de lo previsto en la Ley del IVA, con independencia de que el coste de dichas obras exceda del 25 por 100 del precio de adquisición o verdadero valor de la edificación.»

Este mismo criterio se reproduce en las Contestaciones de 12 de enero de 1998 (consultas n.º 10-1998 y 12-1998), 26 de enero de 1998 (consulta n.º 97-1998) y 3 de agosto de 1998 (consulta n.º 1434-1998).

De las anteriores Contestaciones se desprende que para la DGT existen tres tipos de obras de rehabilitación que conviene diferenciar para la cabal interpretación del precepto: a) las de *consolidación o tratamiento de elementos estructurales* de la edificación, entendiéndose por tales las estructuras, fachadas, cubiertas o elementos estructurales análogos; b) las de *mero reacondicionamiento* o mejora o reforma: redistribución del espacio interior, cambio o modernización de instalaciones de fontanería, calefacción, electricidad, gas, solado, alicatado, carpintería, bajada de techos, etc.; y c) las *obras mixtas*, en que junto a las modificaciones puramente funcionales, también se alteran elementos estructurales del edificio.

El TEAC, por su parte, ha seguido una línea interpretativa similar, al considerar en su Resolución de 25 de abril de 1991 que: «se observa que lo realizado es la adaptación de determinados inmuebles que se empleaban para oficinas y usos industriales, al nuevo destino... adaptación que, por muy costosa que sea, no es *reconstrucción* y, por tanto, no es *rehabilitación*». A la misma conclusión llegan las Resoluciones de 13 de mayo de 1993 (JT 844), 21 de octubre de 1993 (JT 1485), 31 de octubre de 1994 (RG 6871/1993), 21 de julio de 1994 (JT 1226) y 4 de noviembre de 1999 (JT 1941) en las que se declara que lo característico de la rehabilitación es afectar a la propia *estructura* del inmueble, con lo que se distingue de cualesquiera reformas o adaptaciones por costosas que puedan llegar a ser.

Así, la Resolución de 21 de julio de 1994 señala que:

«... la rehabilitación implica reconstrucción mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras sustanciales del inmueble; interpretación que se trasluce en el criterio sentado por este Tribunal Central, entre otras, en Resoluciones de 25 abril 1991 y 13 mayo 1993, que equipara a efectos de no aplicación de la exención, la rehabilitación con la demolición y nueva construcción del edificio, poniéndose en evidencia con tal equiparación que el sentido de la rehabilitación es el de *afectar a la propia estructura del inmueble*, con lo cual se distingue de las reformas o adaptaciones que pueda hacerse, por muy importantes que puedan ser...»

En la Resolución de 4 de noviembre de 1999 se puede leer:

«... de los documentos que obran unidos a las actuaciones, aportados por el propio interesado a requerimiento de la inspección, se desprende que las obras efectuadas no pueden calificarse de rehabilitación sino de reforma y mejora, y, en alguno de los supuestos analizados, de adquisición y colocación de mobiliario, tapicerías, etcétera (...) las facturas aportadas y el informe emitido por arquitecto de la Administración a la vista de las mismas, ponen de relieve que los trabajos efectuados son de *albañilería y demoliciones de tabiques, cambio de soleras y alicatados, fontanería, electricidad, carpintería, pintura, nuevo amueblamiento*, instalación de calderas, aires acondicionados, depósitos de combustibles, etc., así como construcción de nueva piscina y reforma de las existentes, instalaciones de jardinería, amueblamientos y maquinaria...»

El TEAC descarta que las obras de decoración puedan incluirse dentro de la expresión «y otras análogas» que emplea la ley, para lo cual interpreta sistemáticamente dicha expresión y llega a la conclusión de que, para ser análogas, las obras distintas de las mencionadas deben tender también a la consolidación o tratamiento de los elementos estructurales del edificio:

«... pues como obras análogas a las de reconstrucción mediante la consolidación y el tratamiento de estructuras, fachadas o cubiertas, han de entenderse aquellas otras que por su importancia en la *estructura del edificio*, fachadas, y tejados puedan considerarse como de rehabilitación y así cabe indicar, como análogas, las de derribo de parte de fachadas, estructuras y tejados para proceder a su nueva construcción, o aquellas otras destinadas a la consolidación y saneamiento de los cimientos de la edificación, o los drenajes efectuados para preservar los muros de humedad, pero en ningún caso las obras ya descritas.»

El criterio manifestado por el TEAC ha sido mantenido también por los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, en particular, por la Audiencia Nacional en su Sentencia de 2 de abril de 1996, en la que se excluye que el *acondicionamiento* constituya la

rehabilitación exigida por el artículo 20.Uno.22.º LIVA. Asimismo, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña de 10 de marzo de 1997 (JT 525) considera decisivo que «las obras realizadas en este edificio, además de la transformación de uso, tienen el carácter de obra de rehabilitación y han tenido por objeto la *reconstrucción* del inmueble por consolidación de su estructura y rehabilitación integral de fachadas, cubiertas, instalaciones interiores y acabado del edificio».

La DGT ha aclarado que en ningún caso pueden calificarse como obras de rehabilitación las operaciones realizadas en la edificación como consecuencia del saneamiento de los vicios de construcción a que ha sido obligado el promotor de la misma (Contestación de 30 de enero de 1998, consulta n.º 140-1998). En tales casos –añadimos nosotros– sólo se está completando la primera fase de adición de valor al edificio.

Pero quizá la cuestión más problemática en la interpretación del requisito cualitativo sea el alcance que debe darse a la expresión «otras análogas». En este punto la Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de enero de 2000 (JT 95) ha flexibilizado la interpretación que viene realizando la DGT y el TEAC. La Audiencia destaca que con la expresión «y otras análogas» el legislador revela su intención de no cerrar la lista de obras que considera de rehabilitación, aunque excluyendo siempre las de *decoración*. Para precisar cuáles son esas obras no mencionadas en la lista, la Audiencia acude al Real Decreto 2190/1995, de 28 de diciembre, sobre medidas de financiación para actuaciones protegibles en materia de vivienda y suelo para el período 1996/1999 ⁵⁴ :

«La expresión "y otras análogas" ya denota que las mencionadas no integran una lista cerrada sino que cabe incluir otro tipo de actuaciones constructivas siempre que no se trate de meras obras de ornato, decoración, etcétera. En este sentido, el Real Decreto 2190/1995, de 28 de diciembre (RCL 1995\3531), sobre medidas de financiación para actuaciones protegibles en materia de vivienda y suelo para el período 1996/1999 señala que la rehabilitación de edificios comprende las modalidades de actuación que se definen a continuación:

- a) la remodelación de un edificio, con o sin viviendas, cuando tenga por objeto modificar la superficie útil destinada a viviendas o modificar el número de éstas.
- b) la adecuación estructural, considerando como tal las obras que proporcionen al edificio condiciones de seguridad constructivas, de forma que quede garantizada su estabilidad, resistencia, firmeza y solidez.
- c) la *adecuación funcional*, entendiéndolo como tal la realización de las obras que proporcionen al edificio condiciones suficientes respecto de acceso, estanquidad frente a la lluvia y humedad, aislamiento térmico, redes generales de agua, gas, electricidad, telefonía, saneamiento, servicios generales y seguridad frente a accidentes y siniestros, con especial referencia a los ascensores.»

Con base en el concepto de rehabilitación recogido en la citada normativa, la Audiencia Nacional aprecia que las obras de adecuación funcional pueden considerarse rehabilitación a efectos del IVA:

«... Puede concluirse entonces que se han realizado obras de un importe elevado, notablemente superior al 25 por 100 del valor del inmueble, lo que ya es indicativo de la relevancia de las obras, dirigidas a obtener la *adecuación funcional* del edificio, como lo demuestra la acometida general de agua y electricidad, el cerramiento de terrazas con ampliación de la superficie útil de las viviendas, la redistribución de las superficies de las mismas mediante la instalación de cocinas nuevas y cuartos de baño, y la instalación de una discoteca en el semisótano, que inicialmente era un garaje, lo que también supone una adecuación del edificio a las exigencias acústicas impuestas por la normativa aplicable.»

C. CHECA GONZÁLEZ ⁵⁵ se muestra proclive a esta ampliación del concepto de rehabilitación, con el propósito de incluir operaciones globales de adecuación funcional de un elevado coste. Nosotros, por el contrario, no podemos compartir tal criterio, por los motivos que pasamos a exponer.

En primer lugar, el concepto de rehabilitación aplicable para delimitar el IVA del ITP debe ser el que precisamente a estos efectos brinda el artículo 20.Uno.22.º LIVA y no otro, dada la autonomía del Derecho tributario ⁵⁶ para adaptar las instituciones que toma de las demás ramas del Ordenamiento a sus propios fines, confiriéndoles el sentido que mejor se acomode a la materia imponible gravada. Sólo a falta de un concepto fiscal *ad hoc* debe acudir al que acuñan otras ramas del Derecho. La extensión de la noción de rehabilitación que dicha Sentencia refleja se apoya en una interpretación a nuestro juicio errónea de la expresión legal «y otras análogas».

Efectivamente, de una lectura completa de la norma, se deduce que la rehabilitación que interesa a efectos del IVA es la que tiene por objeto «la reconstrucción» de la edificación mediante «la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y *otras análogas* siempre que el coste...». Por tanto, la reconstrucción es el *fin* perseguido y las obras de consolidación y tratamiento de los mencionados elementos constituyen el *medio* para lograrlo.

Naturalmente, sólo son obras tendentes a la reconstrucción de una edificación las que afectan a su estructura, por lo que el legislador, aunque no haya querido dar una lista tasada de las obras que se consideran «rehabilitación», sólo podía estar pensando en aquellas otras obras que afectan a la *estructura* del edificio y no a las que la Audiencia Nacional y la normativa que ésta invoca llaman de «adecuación funcional» pues tales son precisamente las que de modo reiterado la DGT, el TEAC y los propios Tribunales de lo Contencioso-Administrativo habían descartado como obras de rehabilitación en el sentido fiscal del término. En esta línea, debemos traer a colación la ya citada Sentencia del TSJ de Cataluña de 10 de marzo de 1997 en la que, asumiendo que la mera transformación de uso no es rehabilitación a efectos del IVA, exige una auténtica reconstrucción, afir-

mando que «... además de la transformación de uso tiene el carácter de obra de rehabilitación y han tenido por objeto la reconstrucción del inmueble por consolidación su estructura y rehabilitación integral de fachadas, cubiertas, instalaciones interiores y acabados del edificio».

No nos parece acertado, por otra parte, invocar el importe de las obras como criterio a favor de la sujeción sin exención (en el caso resuelto por la Sentencia de la Audiencia Nacional que comentamos el coste asciende al 40% del valor del inmueble), pues con ello se mezclan dos requisitos que el legislador tributario ha querido separar con claridad. Es decir, sin negar que las obras de adecuación funcional pueden llegar a ser muy costosas, lo cierto es que su importe no las convierte en obras de «reconstrucción» y para que así fuera deberían afectar a la estructura del edificio, aunque su coste no sea muy alto. Con el fin de evitar actuaciones fraudulentas (por ejemplo, retocar los cimientos y la fachada con obras de pequeña cuantía) ya ha previsto el legislador la segunda condición, que requiere a las obras una cuantía mínima en relación con el coste o el valor del inmueble, según los casos.

Entendemos que debe exigirse rigurosamente que las obras afecten a la estructura del edificio, pues este presupuesto es necesario para que pueda considerarse una edificación «nueva» y merecedora de retornar al circuito de generación de valor añadido gravado por el IVA.

En cambio, la extensión ⁵⁷ sin más del concepto de rehabilitación ofrecido por la normativa de ayudas estatales en materia de vivienda no parece razonable por cuanto el fin perseguido por tal normativa es a todas luces diferente ⁵⁸ del que nos ocupa que –recordemos– no es otro que la adecuada delimitación IVA-ITP (TPO), basada en el criterio de edificación nueva-edificación usada.

A continuación estudiamos el concepto de rehabilitación recogido en la normativa urbanística por si pudiera arrojar alguna luz sobre la rehabilitación a efectos fiscales.

3. El concepto de rehabilitación en la normativa urbanística.

En el Derecho urbanístico el término rehabilitación se utiliza en un contexto amplio y se aplica en aquellos supuestos de reparación de un inmueble en los que, con o sin cambio de uso, se realizan obras que por su envergadura superan lo que tradicionalmente se ha conocido como «reforma interior». Sin embargo, en ninguna norma, ordenanza o plan, se utiliza el término en el sentido de «rehacer» o «reconstruir» de modo que el concepto recogido en la Ley del IVA es específico y parece lógico que así sea, dado el objetivo perseguido.

Fuera del ámbito fiscal, el sector normativo que con más frecuencia alude a la rehabilitación es, como decía la Audiencia Nacional en Sentencia de 20 de enero de 2000, el de la financiación a los diversos planes de vivienda. De acuerdo con el Real Decreto 1/2002, de 11 de enero, que regula las actuaciones de protección del vigente Plan de vivienda, se consideran actuaciones protegidas

la rehabilitación de áreas urbanas en proceso de degradación, de edificios y de viviendas. En concreto, centrándonos en la rehabilitación de edificios, el artículo 31 del citado reglamento dispone que se considerará *rehabilitación* de edificios:

- «a) La *remodelación de un edificio*, con o sin viviendas, que tendrá por objeto modificar la superficie útil destinada a viviendas o modificar el número de éstas, sin que ninguna vivienda supere, en caso de ampliación, 120 metros cuadrados de superficie útil. En este caso, se incluirá como actuación protegida la adecuación de habitabilidad de las nuevas viviendas.
- b) La *adecuación estructural*, considerando como tal las obras que proporcionen al edificio condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad, resistencia, firmeza y solidez.
- c) La *adecuación funcional*, entendiéndose como tal la realización de las obras que proporcionen al edificio condiciones suficientes respecto de accesos, estanquidad frente a la lluvia y humedad, aislamiento térmico, redes generales de agua, gas, electricidad, telefonía, saneamiento, servicios generales y seguridad frente a accidentes y siniestros, así como respecto a otros aspectos incluidos en la correspondiente normativa específica de la Comunidad Autónoma o Ciudades de Ceuta y Melilla.

Se consideran, asimismo, obras para la adecuación funcional de los edificios, las actuaciones que tengan por finalidad la supresión de barreras arquitectónicas, de conformidad con lo dispuesto por la Ley 15/1995, de 30 de mayo (RCL 1995, 1614), sobre límites del dominio sobre inmuebles para eliminar barreras arquitectónicas a las personas con discapacidad.

- d) Como parte de las actuaciones protegidas se podrá incluir la realización de *obras complementarias* de las actuaciones de rehabilitación previstas en la normativa autonómica correspondiente.»

El artículo 31.2 Real Decreto 1/2002 (RD 1/2002) concreta qué entiende por rehabilitación de vivienda, centrándose en la *adecuación* de habitabilidad ⁵⁹.

Según la citada normativa, constituye rehabilitación desde la *adecuación* estructural (obras que afecten a la estructura del edificio) –recogida en la letra b)–, que vendría a coincidir con el concepto tributario de obras que «tienen por objeto la consolidación y tratamiento de las estructuras...»; hasta las obras de *redistribución* interior de un edificio –letra a)– y de adecuación funcional, que puede limitarse, según la letra c), a realizar accesos, aislamientos térmicos, redes de telefonía, electricidad..., incluida la mera eliminación de barreras arquitectónicas.

Nos resulta evidente que un concepto como el transcrito no puede emplearse para los fines que nos ocupan en el ámbito tributario, pues el RD 1/2002 tiene una finalidad protectora y omni-comprehensiva de las variadas actuaciones urbanísticas que se quieren subvencionar: promoción de

viviendas para arrendamiento, venta o uso propio, adquisición de otras viviendas sea para uso propio, o para su cesión en régimen de arrendamiento por entidades sin ánimo de lucro, urbanización de suelo para su inmediata edificación, etc.

En ningún momento se ha pretendido singularizar la rehabilitación diferenciándola del resto de actuaciones protegidas, pues el régimen de protección es similar en todas las actuaciones englobadas dentro del Plan de vivienda, por lo que no creemos que un concepto tan amplio pueda servir de guía para interpretar el recogido en la Ley del IVA. Sin embargo, así como la noción de rehabilitación recogida en la LIVA es más estricta que la contenida en el RD 1/2002 (en cuanto exige que sean obras de reconstrucción), en una segunda fase no distingue entre rehabilitación protegida y no protegida, por lo que la noción fiscal de rehabilitación resulta en este sentido más amplia que la comprendida en el RD 1/2002. Cabe destacar en este punto que el Proyecto de Ley del IVA publicado en el BOCG de 25 de abril de 1985 hacía referencia a un concepto restringido de rehabilitación (su art. 28.3 hablaba de «rehabilitación protegida de viviendas») pero en el texto definitivo de 1985 y en el vigente de 1992 esta distinción desapareció y parece fuera de toda duda que las normas actuales –tanto fiscales como urbanísticas– utilizan sus propias acepciones del término rehabilitación.

Por último, el artículo 55.1.1.º de la Ley 40/1998 ⁶⁰, de 9 de diciembre, del IRPF, ofrece un argumento más a favor de separar la regulación de ayudas a la adquisición de viviendas de la rehabilitación a efectos de IVA. Este artículo dispone que, a efectos de la deducción por inversión en adquisición o rehabilitación de vivienda habitual, se consideran obras de rehabilitación las que cumplan *cualquiera* de los siguientes requisitos: a) que hayan sido calificadas o declaradas como actuación protegida en materia de rehabilitación de viviendas en los términos previstos por el Real Decreto 1186/1998 (hoy la referencia procedente es al RD 1/2002); o b) que tengan por objeto la reconstrucción de la vivienda mediante la consolidación o tratamiento de estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas, siempre que el coste global exceda del 25 por 100 del precio de adquisición o del valor de mercado.

Es decir, la normativa del IRPF admite que el término rehabilitación tiene diferente sentido en la regulación de las ayudas a la vivienda que en la LIVA, considerando que cualquiera de los dos es apto para generar el derecho a la deducción por inversión en vivienda. Esto es lógico, si tenemos presente que se trata de beneficiar al contribuyente con un concepto amplio, no de diferenciar entre la edificación que se reconstruye y la que simplemente se mejora (que es el objetivo de la Ley del IVA). Vemos por tanto cómo, no sólo el Derecho tributario está legitimado para calificar de manera autónoma conceptos extraídos de otras ramas del Derecho o del lenguaje común, sino que es posible que el concepto fiscal no sea el mismo para todos los tributos, en atención a la función que cumple en cada uno de ellos el término en cuestión ⁶¹.

El régimen legal de las *licencias urbanísticas* ⁶² constituye otra fuente de investigación que interesa examinar, en la medida en que nos pueda aclarar el concepto de rehabilitación en la delimitación IVA-ITP (TPO), una vez comprobado que el previsto en la normativa sobre ayudas a la vivienda es demasiado amplio para los fines de nuestro estudio.

El artículo 242.1 del TR de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio, BOE de 30 de junio, RCL 1992,1468 ⁶³, considera sujetos a licencia, genéricamente, los «actos de edificación». Dicho precepto, sin embargo, debe completarse con el artículo 178.1 de la Ley del Suelo de 1976 (TR aprobado por Real Decreto Legislativo 1346/1976, de 9 de abril, BOE de 16 y 17 de junio, RCL 1976,1192) que considera sujetos a licencia las obras de nueva planta, la modificación de estructura o de aspecto exterior de las existentes y la demolición de construcciones; y por el Reglamento de Desarrollo Urbanístico (Real Decreto 2187/1978, de 23 de junio, BOE de 18 de septiembre, RCL 1978,1986) que recoge un listado de actos sujetos a licencia entre los que destacan los siguientes (art. 1):

«(...)

3. Las obras de ampliación de edificios e instalaciones de todas clases existentes.
4. Las de modificación o reforma que afecten a la *estructura* de los edificios e instalaciones de todas clases existentes, la de modificación del aspecto exterior de los edificios e instalaciones de todas clases existentes.
5. Las obras que modifiquen la disposición interior de edificios , cualquiera que sea su uso...»

De esta lista de obras que requieren licencia se puede deducir que sólo las «de modificación o reforma que afecten a la estructura...» se deben calificar como «obras de reconstrucción» en el sentido de la Ley del IVA, mientras que las obras de ampliación y las de modificación de la disposición interior de edificios saldrían fuera de dicho concepto.

En lo que se refiere a las obras de *ampliación*, como ya se apuntó, no puede considerarse rehabilitación la construcción de una nueva edificación, aunque consista en elevar más plantas sobre las ya existentes o extender la superficie construida en horizontal (*vid.* Resolución del TEAC de 5 de abril de 1995 citada más arriba). En la medida en que puedan llegar a tener entidad registral independiente, estas nuevas construcciones seguirán el régimen de las primeras entregas sujetas a IVA, pero nunca el correspondiente a las obras de rehabilitación.

En segundo lugar, la normativa urbanística regula en apartado distinto las obras que modifiquen la disposición interior de los edificios, supuesto que se separa del objetivo de la «reconstrucción» que –recordemos– es el que debe guiar nuestra interpretación de la rehabilitación en el campo tributario. Es evidente –aunque no tanto para la Audiencia Nacional– que la redistribución y modificación del interior de un edificio no puede equipararse a la noción de «reconstrucción», precisamente porque no afecta a la estructura. Y la adecuación funcional, en definitiva, no es más que la adaptación al nuevo uso que quiere darse al inmueble, con mejoras sí, pero concernientes a la comodidad o habitabilidad, no a los elementos constructivos. Como el propio RD 1/2002 pone de manifiesto, las obras de adecuación funcional se refieren a las condiciones de acceso, estanquidad frente a la lluvia o humedad, aislamiento térmico y redes de suministro, citando por ejemplo la instalación de ascensores, que muy lejanamente puede relacionarse con la reconstrucción del edificio.

Asimismo, el artículo 183.2.a) de la Ley del Suelo de 1976 distinguía entre obras de *reparación* y de *reconstrucción*, citando entre las segundas, en las que centramos nuestra atención:

«La revisión de la *cubierta* de un edificio; la sustitución de entramados y cubiertas; el cambio de la *viguería* y recalzo de la *cimentación*; la *reconstrucción* de forjados, techos, cubiertas y escaleras; el resquebrajamiento de *paredes* medianeras y fachadas; la putrefacción de los entramados de madera, descomposición de *muros*, *grietas* y *hundimientos*; las grietas de muros y techos; los *derrumbamientos* parciales...»

Son éstos los elementos del edificio –y no otros– los que por su carácter estructural deben resultar afectados en las obras de rehabilitación.

Aunque no existe una clasificación legal de las licencias urbanísticas, siguiendo a R. SANTOS DÍEZ y J. CASTELAO RODRÍGUEZ ⁶⁴ las licencias pueden agruparse en: a) licencias de edificación; b) licencias de utilización de los edificios; c) licencias de uso del suelo y del subsuelo; y d) resto de actos que señalaren los Planes y demás normas.

Por otra parte, de la normativa vigente puede extraerse la siguiente clasificación ⁶⁵ para las licencias de edificación: a) movimientos de tierras; b) obras de nueva planta; c) modificación de la estructura; d) utilización de edificios y modificación de uso; e) demolición de construcciones; f) carteles y vallas publicitarias.

Esta tipología no es seguida en la práctica por las autoridades urbanísticas al otorgar las licencias, por lo que no ofrece una pauta clara que nos permita calificar las obras como de una u otra clase a efectos fiscales. Sin embargo, confirma que por una parte se regulan las obras de nueva planta y de modificación de estructura y por otra las de utilización de edificios y modificación de uso, entre las que se enmarcarán las obras que venimos calificando de «adecuación funcional» y que, reiteramos nuestra opinión, no constituyen rehabilitación a efectos del IVA.

Por la magnitud de la obra a ejecutar, las licencias urbanísticas pueden ser de obra *mayor* y *menor*. La diferencia más significativa entre una y otra radica en la necesidad de acompañar proyecto técnico a la solicitud de licencia (que se exige en la licencia de obra mayor y no en la de obra menor), aunque también el régimen de silencio administrativo es diferente en ambos casos. A pesar de la relevancia de la distinción, no existe una relación de lo que la legislación urbanística entiende por obra mayor y menor, de modo que debemos acudir a la jurisprudencia, por ejemplo, a la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de junio de 1987 (RJ 1987,6093), a tenor de la cual:

«el concepto de obra menor ha de venir referido a toda la que *no afecte a la estructura o elementos sustentantes de un inmueble* (v.gr. obras de cierre o vallado de fincas particulares, cubrición de terrazas, anuncios luminosos, etc.), mientras que todas las que afecten a los elementos estructurales dichos han de ser calificadas de mayores.»

Por su parte, la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de febrero de 1984 (RJ 1984,1083), y las que cita, se refiere a la clasificación obra mayor/obra menor en los siguientes términos:

«los elementos conceptuales que caracterizan a las "obras menores" como categoría diferenciable a las "obras mayores" y en este punto el examen detenido de los diversos supuestos de hecho que dicha jurisprudencia ha calificado de "obras menores" –SS., entre otras, de 23 enero 1976, 6 marzo 1978 (RJ 1978,920), 26 enero y 2 febrero 1979 (RJ 1979,471), 19 mayo y 13 junio 1980 (RJ 1980,3188) y 26 y 28 mayo 1981 (RJ 1981,2173)– permiten afirmar que las "obras menores" se caracterizan por ser de sencilla técnica y escasa entidad constructiva y económica, consistiendo normalmente en pequeñas obras de simple reparación, decoración, ornato o cerramiento que no precisan de proyecto firmado por profesionales titulados».

Como se puede observar, el Tribunal Supremo caracteriza la obra mayor desde el punto de vista urbanístico por dos elementos definitorios: la entidad *técnica* –que afecte a la estructura– y *económica* –elevado presupuesto–. Nosotros, a efectos fiscales, debemos centrarnos en exigir el primero, dado que el factor cuantitativo ya lo ha objetivado la norma tributaria en un porcentaje sobre el coste o valor del edificio.

En otro orden de cosas, la normativa de *Contratos de las Administraciones Públicas*, Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio (RCL 2000/1380), también puede resultar de utilidad como pauta interpretativa de la cuestión que estamos examinando. En lo concerniente al contrato de obras distingue los siguientes tipos (art. 123): «Obras de primer establecimiento, reforma o gran reparación; obras de reparación simple; obras de conservación y mantenimiento y obras de demolición».

La norma continúa afirmando que cuando las obras afecten fundamentalmente a la «estructura resistente» tendrán la calificación de *gran reparación* y, en caso contrario, de *reparación simple*. De lo que se colige que también la normativa de contratación distingue, cualitativamente, las obras que afectan a la estructura del inmueble de aquellas otras que, implicando una evidente mejora e incluso ampliación de lo ya construido, no son sino actuaciones de modernización, adaptación, adecuación o refuerzo de un bien inmueble ya existente. Sólo las primeras, a nuestro entender, merecen el calificativo de obras de rehabilitación en el sentido que quiere darles la Ley del IVA.

En cualquier caso, parece conveniente *de lege ferenda* que se aclare el alcance de la expresión «y otras análogas» a fin de poder precisar qué tipo de obras constituyen rehabilitación desde el punto de vista cualitativo. En la medida de lo posible, esta aclaración por vía legal debería seguir la nomenclatura de la normativa urbanística, a fin de poder conocer *a priori* si se cumple o no el requisito cualitativo establecido en la Ley del IVA y consecuentemente, el régimen fiscal de las entregas para rehabilitar y de las entregas de los inmuebles ya rehabilitados. De esta manera se evitarían buena parte de los problemas de aplicación a que nos referiremos más adelante.

De lo expuesto en este apartado, se puede concluir que la Ley del IVA acuña un concepto propio de rehabilitación, distinto no sólo del concepto usual y técnico, sino también del sentido jurídico que se da a la rehabilitación en otras ramas del Derecho, por ejemplo, el urbanístico. Se puede incluso diferenciar de la noción de rehabilitación a efectos de otros impuestos (por ejemplo, el IRPF, para el cual es suficiente que haya sido calificada como actuación protegida). En definitiva, nos encontramos ante un concepto jurídico-tributario, en el que se manifiesta plenamente la autonomía de lo fiscal, y en particular de uno de los principales tributos de nuestro sistema.

Lo anterior encuentra su fundamento en el artículo 23.2 Ley General Tributaria (LGT) según el cual: «En tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda». Pues bien, a efectos del IVA, lo determinante es el sentido jurídico, y en particular el sentido jurídico-tributario que le confiere el artículo 20.Uno.22.º de su ley reguladora.

4. Plazo para realizar la rehabilitación.

Otra de las cuestiones conflictivas derivadas de la excepción a la exención en IVA es la de cuándo se entiende una entrega efectuada «para su *inmediata* rehabilitación». Al igual que en otros casos ⁶⁶, la ley se abstiene de señalar el plazo en el que debe procederse a la rehabilitación, por lo que queda a los Tribunales la labor de interpretar cuándo se entiende cumplida esta condición en cada caso concreto.

En Resolución de 22 de junio de 2000 (JT 1415) el TEAC se inclina por una interpretación *usual* ⁶⁷ del término en cuestión, vertiendo las siguientes consideraciones: «no es posible, pues, entender que la norma al referirse a rehabilitación inmediata no establece plazo, y, por tanto, cabe realizar las obras en cualquier tiempo». Y añade, «más lógico resulta entender que lo inmediato no requiere plazo de ejecución pues ha de suceder enseguida, sin tardanza». En Resolución de 31 de enero de 1994 (JT 189) el TEAC manifiesta que «dicha inmediatez es, evidentemente, una cuestión de hecho que habrá de valorarse en cada caso y que se reputará cumplida cuando los interesados, después de la adquisición, realicen de forma ininterrumpida las actuaciones administrativas y materiales necesarias para llevar a cabo dicha rehabilitación» ⁶⁸.

Mientras tanto, en Contestación a consulta de 23 de diciembre de 1987 la DGT también estima que las edificaciones se destinan a su inmediata rehabilitación cuando, después de su adquisición, se realicen de forma ininterrumpida las actuaciones administrativas y materiales necesarias para ello, incluyéndose, si el inmueble estuviera arrendado, las conversaciones con los inquilinos para su desalojo. No obstante, no concurre esta causa de exclusión de la exención en tres casos, según entiende el Centro directivo. El primero, cuando se enajenen las edificaciones antes de su reconstrucción. El segundo, cuando después de su adquisición y antes de su rehabilitación, las edificaciones se destinen al ejercicio de una actividad empresarial que impida su reconstrucción y, por último, cuando por período prolongado se paralicen las obras.

A nuestro entender, el primer motivo mencionado por la DGT debe matizarse, pues si se comienza a rehabilitar y mientras se están efectuando las obras se enajena el inmueble, la entrega parece que estaría sujeta y no exenta en IVA. En efecto, en tal caso debería aplicarse el régimen de exenciones de los terrenos, puesto que al no haber concluido todavía la rehabilitación del edificio, éste debe recibir el tratamiento de los terrenos que, cuando son edificables, siempre tributan por IVA siempre claro está que el transmitente sea sujeto pasivo del impuesto ⁶⁹. Luego la sujeción al IVA sin exención no vendría dada como excepción a la exención del artículo 20.Uno.22.º LIVA, pues efectivamente no habría existido rehabilitación, sino por transmitirse un terreno al que no es aplicable la exención del artículo 20.Uno.20.º del mismo texto legal. Así lo ha entendido el TEAC en Resolución de 23 de mayo de 1996 (JT 743) en un supuesto que, si bien está referido a una obra de nueva construcción, entendemos igualmente aplicable a las obras en curso de rehabilitación.

Conviene aclarar que la solución apuntada en el anterior párrafo sólo procede cuando la edificación no cumpla unos requisitos mínimos para considerarse tal –y que la rehabilitación sea realmente imprescindible para que el edificio se mantenga en pie– pues no siendo así, aunque se encuentre en proceso de rehabilitación, podría considerarse una segunda o ulterior entrega de edificación a efectos de IVA y quedar exenta en este impuesto, tributando por ITP (TPO), salvo que el adquirente vaya a continuar con la rehabilitación, en cuyo caso será aplicable la excepción a la exención y la operación tributará por IVA.

En Contestación a consulta de 24 de junio de 1987, la DGT niega que constituyan obras de rehabilitación las reparaciones efectuadas aisladamente a lo largo de tres años aunque el importe conjunto de todas ellas exceda del 25 por 100 de las magnitudes a que se refiere la norma. La Contestación de 9 de marzo de 2000 (consulta n.º 578-2000) estima que no cabe considerar como rehabilitación el conjunto de obras realizado a lo largo de un dilatado período de tiempo, por lo que no puede aplicarse el tipo reducido a estas operaciones.

En consecuencia, parece claro que los trámites administrativos y técnicos necesarios para la rehabilitación deben ser subsiguientes a la compra del edificio, sin solución de continuidad, de modo que pueda apreciarse una intención real de llevar a cabo la referida rehabilitación. Una vez comenzada la rehabilitación debe completarse dentro de un plazo razonable de tiempo, atendida la magnitud de la misma. La Contestación de la DGT de 16 de marzo de 1999 (consulta n.º 326-1999) entiende que no serán de rehabilitación aquellas obras que, cumpliendo los requisitos en cuanto al tipo de obra realizada y coste de las mismas, se ejecuten por fases a lo largo de un dilatado período de tiempo, más allá de los *plazos temporales técnicos derivados del proyecto*.

No estaría de más, sin embargo, que la ley fijara un plazo, por ejemplo de un año, para el inicio de las tareas de rehabilitación ⁷⁰ e incluso otro para la ejecución completa de las obras de rehabilitación (entre uno y dos años desde su comienzo).

5. Rehabilitación por el adquirente.

La aplicación del artículo 20.Uno.22.º b) LIVA también ha planteado dudas en cuanto a quién debe efectuar la rehabilitación. El texto literal de la ley exige que sea el propio adquirente.

La Resolución del TEAC de 25 de mayo de 1995 (JT 871), en una interpretación que J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ ⁷¹ considera «formalista en exceso», niega la aplicación del IVA en el supuesto de que las obras las efectúe el arrendatario de la edificación, incluso cuando las costee el adquirente, por haberlo pactado así:

«... de los datos que obran en el expediente se deduce que ... no adquirió el complejo turístico para su inmediata rehabilitación sino que lo inmediato fue arrendarlo a ... para su explotación, según contrato celebrado el 10 de noviembre de 1991, tres días después de haberlo comprado. Fue este arrendatario el que llevó a cabo las obras de rehabilitación y la rehabilitación por arrendatario ya no es rehabilitación por el adquirente, que es lo que pide la ley, cualesquiera que fueran los pactos celebrados entre ambos sobre el particular...»

J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ entiende que la excepción a la exención debe interpretarse a la luz de la finalidad perseguida con ella que, como apuntamos, no es otra que gravar efectivamente por IVA ⁷² las adquisiciones de inmuebles que deben incluirse dentro del proceso productivo de edificaciones. Este autor valora que tal finalidad se cumple en este caso, siendo indiferente que las obras las realice materialmente el arrendatario o el adquirente-arrendador. Esta opinión nos parece razonable, pues lo fundamental es que se rehabilite cumpliendo los requisitos cuantitativo y cualitativo exigidos por la ley, no que el contrato lo suscriba formalmente el arrendatario (pues el gasto corre de cuenta del propietario); no obstante, es posible que –implícitamente– la citada resolución se apoye también en la idea de que unas obras realizadas por un arrendatario ⁷³ para adaptar el inmueble al uso de hotel probablemente no sean obras de estructura, sino tan sólo de adecuación funcional al nuevo destino que se quiere dar al edificio.

Por otra parte, como apunta E. VARONA ⁷⁴, resulta llamativo que en un impuesto real y objetivo como el IVA se haga depender la tributación de una operación de lo que el adquirente tenga intención de hacer con el inmueble recibido. El hecho imponible del IVA son las entregas de bienes realizadas por el sujeto pasivo con independencia de la condición objetiva o subjetiva del adquirente, por lo que resulta excepcional en ese impuesto considerar la actitud del adquirente.

Realmente –añadimos nosotros– aquí no se está quebrando la regla general de delimitación IVA-ITP (TPO), según la cual lo determinante para la sujeción a uno u otro tributo es la condición del transmitente (entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas *por* empresarios o profesionales) y no la del adquirente ⁷⁵. Sigue siendo cierto que la operación está sujeta al IVA porque quien realiza la entrega es un empresario o profesional. Pero a fin de que la operación se grave efectivamente por IVA, en atención al fundamento en el que venimos insistiendo, se mantiene la sujeción sin exención, tal y como ocurre en la entrega para demolición.

Otro ejemplo claro de cómo la condición del adquirente incide en la fiscalidad de la entrega es la posibilidad de renunciar a la exención que reconoce el artículo 20.Dos LIVA, supeditándola a que el adquirente sea sujeto pasivo con derecho a la deducción total del IVA soportado.

Es evidente que condicionar la tributación indirecta de la transmisión a la actitud del comprador plantea un serio problema de prueba. Lo lógico es que el transmitente conmine al adquirente para que exprese formalmente su intención de rehabilitar. La ya citada Contestación de la DGT de 3 de noviembre de 1986 (BOE del 18 de noviembre) señala que dicha intención podrá acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho, en particular:

«... mediante comunicación fehaciente del adquirente al transmitente en la que se indique dicha circunstancia, sin perjuicio de las responsabilidades en que pudieran incurrir los adquirentes de edificaciones en los supuestos de inexactitud de las mencionadas declaraciones.»

El adquirente estará obligado a comunicar al transmitente el momento en que decida no destinar la edificación a rehabilitación para que proceda a la oportuna rectificación. Parece que esta rectificación no será necesaria en los casos en que decida no rehabilitar el inmueble sino demolerlo para construir otro, dado que la ley dispensa el mismo tratamiento a las entregas para demolición que a las entregas para rehabilitación ⁷⁶.

6. Posibles destinos de la edificación una vez rehabilitada.

La entrega para rehabilitación de la edificación no está exenta en IVA y por tanto no queda sujeta a ITP (TPO) en dos casos: si el adquirente-rehabilitador destina el inmueble a la venta y si lo destina al uso propio, sea como vivienda, sea como bien afecto a una actividad empresarial o profesional.

En el primer supuesto, la venta de los pisos estará sujeta al IVA como primera entrega realizada por el promotor ⁷⁷ de una edificación cuya rehabilitación esté terminada. En cambio, no se gravará por IVA como primera entrega si el edificio rehabilitado es objeto de utilización ininterrumpida durante más de dos años por su propietario o por arrendatarios (sin opción de compra) o titulares de derechos de goce o disfrute sobre el mismo, según se desprende del concepto de primera entrega recogido en el artículo 20.Uno.22.º LIVA. La operativa de esta regla es la misma para el edificio rehabilitado que para el de nueva construcción. Subsiste la duda de si hay utilización «ininterrumpida» cuando se explota en arrendamiento o concediendo derechos de uso y disfrute durante más de dos años pero a distintas personas, sin que ninguna supere, individualmente, el citado plazo de dos años (prevalece la opinión, no obstante, de que es preciso que al menos un ocupante lo sea durante dos o más años). No se discute, en cambio, que el transcurso de dos años en expectativa de venta no implica utilización y, por tanto, no impide considerar primera entrega sujeta y no exenta en IVA la que se produzca una vez transcurrido el citado plazo.

La transmisión por el promotor de la rehabilitación puede realizarse en virtud de subasta judicial, ya que hoy está superada la polémica acerca de la hipotética sujeción a ITP (TPO) de las entregas forzosas en virtud de resolución judicial. Aunque el Tribunal Supremo ha mantenido en esta cuestión una opinión muy particular ⁷⁸, según la cual la entrega la realiza el Juzgado y no el dueño del bien objeto de ejecución, el TEAC ⁷⁹ así como la DGT ⁸⁰ y la mayoría de la doctrina científica ⁸¹ coinciden en la solución contraria.

El tipo de gravamen de las entregas del inmueble rehabilitado dependerá de que se trate de viviendas o de otro tipo de inmuebles. En el primer caso se girará el tipo reducido del 7 por 100 –salvo que sean calificadas de protección oficial, en cuyo caso procede el 4%– y en el segundo supuesto el tipo de gravamen será del 16 por 100.

El destino de la edificación para uso propio obligará a distinguir, a su vez, si el uso es empresarial, en cuyo caso el adquirente que afecte el inmueble rehabilitado a su actividad económica podrá deducir el IVA soportado en la adquisición –con los límites de la regla de prorrata–, o si es uso para fines particulares, que convierten al adquirente en consumidor final sin posibilidad de deducir la cuota que le fue repercutida.

7. Trascendencia del concepto de rehabilitación en otras normas del IVA.

Conviene destacar otras implicaciones del concepto de rehabilitación en la mecánica del IVA:

En primer lugar, el adquirente que rehabilite el edificio destinado a la venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aun con carácter ocasional, adquiere, por este solo motivo, la condición de *empresario* [art. 5.Uno.d) LIVA]. No ocurrirá esto cuando destine el inmueble rehabilitado a uso propio ⁸². Con esta norma, la ley asegura la reanudación del sistema repercusión-deducción propio del IVA, pues aun cuando el comprador no fuera sujeto pasivo del impuesto antes de rehabilitar, adquiere esta consideración a resultas de su actividad. En la Contestación de 4 de septiembre de 2001 (consulta n.º 1616-2001) la DGT concluye que si un particular adquiere un local y reforma su *interior* para la construcción de viviendas, al no tener las obras consideración de rehabilitación, y no adquirir quien las realiza la condición de empresario, las transmisiones posteriores de las viviendas están sujetas a ITP (TPO) y no a IVA. Nótese que la cuestión aquí no es la concurrencia de la excepción a la exención de las segundas entregas sino que la operación sencillamente no entra en el ámbito objetivo del IVA porque la entrega no es realizada por un sujeto pasivo del impuesto.

Asimismo, debemos precisar que según el artículo 8.Dos.1.º LIVA se equiparan a entregas de bienes las ejecuciones de obra sobre edificaciones que tengan por objeto su rehabilitación, cuando se cumplan los requisitos del artículo 20.Uno.22.º, siempre que el empresario que ejecute la obra aporte materiales que representen más del 20 por 100 de la base imponible del contrato. En el caso de rehabilitación de edificios éste será el caso más habitual, y cuando no se alcance tal magnitud, las ejecuciones de obra se calificarán como prestaciones de servicios.

Aunque las ejecuciones de obra de rehabilitación se califiquen como entregas de bienes, no por ello se les puede considerar equivalentes a la entrega de la edificación sobre la que recae la obra, por cuanto para hablar de entrega de edificación es preciso que ésta se encuentre terminada. Por tanto, en ningún caso es posible declarar exentas las ejecuciones de obra que tengan por objeto edificaciones ya usadas, como será el caso de las obras de rehabilitación. Según ha destacado J.A. PUEYO⁸³, la Ley del IVA declara exentas las segundas y posteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada la construcción o rehabilitación. Es decir, la exención no recae sobre la construcción del edificio, ni sobre su rehabilitación, aunque las ejecuciones de obra correspondientes tengan el tratamiento de entrega de bienes, sino sobre la transmisión del edificio ya construido o rehabilitado⁸⁴. Esta conclusión es la más lógica desde el punto de vista de la mecánica del IVA, pues si estuvieran exentas las ejecuciones de obra por las que se rehabilita el edificio no se lograría el objetivo de gravar el valor generado en el proceso de rehabilitación.

La calificación de unas obras como de rehabilitación tiene igualmente trascendencia a efectos de determinar el tipo aplicable a tales obras: el artículo 91.Uno.3 LIVA dispone en este sentido que se aplicará el tipo reducido del 7 por 100⁸⁵ a las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales⁸⁶, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas *destinadas principalmente a viviendas*⁸⁷, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados. Los requisitos cualitativo y cuantitativo que hemos estudiado más arriba son igualmente exigibles en estas obras que, por tanto, deben constituir *rehabilitación* en el sentido del artículo 20.Uno.22.º LIVA.

Además, para que sea de aplicación el tipo reducido, es necesario que se trate de ejecuciones de obra (no arrendamientos de servicios), por lo que los trabajos de dirección facultativa de obras y los de control de calidad siempre tributarán al tipo general⁸⁸ y que las obras deriven de contratos suscritos directamente entre el promotor y el contratista⁸⁹. Cuando no se cumpla alguno de estos requisitos, en particular, cuando las obras no sean de la suficiente entidad sino mera reparación, mejora, embellecimiento, etc., las ejecuciones de obra estarán gravadas al tipo general, salvo que puedan encuadrarse en el apartado 15.º del artículo 91.Uno.2 LIVA que también prevé la aplicación del tipo reducido a las ejecuciones de obra de albañilería realizadas en edificios destinados a viviendas cuando concurren determinadas condiciones⁹⁰.

Como puede observarse, el concepto de rehabilitación acuñado por el artículo 91.Uno.3 LIVA tiene efectos más limitados, pues se circunscribe a la rehabilitación de edificios de viviendas, cuando la excepción a la exención del artículo 20.Uno.22.º b) comprende también la rehabilitación de edificios de oficinas o destinados a usos distintos del de vivienda.

El concepto de rehabilitación interesa también en el caso concreto de obras llevadas a cabo por las entidades de la Iglesia Católica incluidas en la Orden Ministerial de 29 de febrero de 1988 (RCL 1988,552)⁹¹. El criterio cuantitativo no fue tenido en cuenta por el TEAC en las Resoluciones de 14 y 27 de enero de 1999, al entender que la exención subjetiva de que disfrutaban las mismas hace

indiferente el porcentaje que las obras de rehabilitación representen sobre el valor del edificio, ya que de otro modo se contravendría lo dispuesto en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede. Sin embargo, el TEAC ha seguido otro criterio a partir de la Resolución de 12 de enero de 2000 (criterio reiterado más tarde en la Resolución de 9 de octubre de 2002, RG 3538/2000, para unificación de criterio), atendiendo al cambio legislativo operado por el Real Decreto-Ley 12/1995, con arreglo al cual estima que sólo están exentas las obras de rehabilitación efectuadas por tales entidades cuando superen el 25 por 100 del valor de la edificación:

«... a raíz de la modificación de la LIVA por Real Decreto-Ley 12/1995 no todas las ejecuciones de obra con una sustancial aportación de materiales por parte del empresario gozan de la consideración de entregas de bienes a efectos del IVA, sino que para que sea así es necesario que las ejecuciones de obra tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, conceptos tasados según la norma del tributo en cuestión, y que difieren del concepto de reparación o mantenimiento de edificaciones.

(...)

lo que lleva a desestimar el reconocimiento de la exención por cuanto las obras para las que se solicita la exención, que el propio Obispado recurrente califica en sus escritos como de reparación, consisten en: "repicar paredes en bajos exterior, sala de máquina, ascensor y repellos", es decir, no puede afirmarse que tengan por objeto la reconstrucción de una edificación mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas.»

De esta exención subjetiva ⁹² se ocupan las Contestaciones de la DGT de 1 de agosto (consulta n.º 1427-2000) y 7 de septiembre de 2000 (consulta n.º 1494-2000) así como la Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de enero de 2002 (R. 1383/1998) ⁹³.

8. Entrega de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística: ¿un caso particular de entrega para rehabilitación?

La letra c) del artículo 20.Uno.22.º LIVA dispone que tampoco se consideran segundas entregas las de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística. Esta excepción presenta la misma *ratio* que las entregas para rehabilitación: en ambos casos se busca reiniciar la cadena repercusión-deducción con el fin de gravar el valor generado en el proceso de construcción. Si en la rehabilitación se convierte un edificio ya usado en nuevo a efectos del impuesto, en la entrega para demolición es más claro aún que se inicia un nuevo proceso de construcción, mediante el derribo de lo que existía y el levantamiento de una obra nueva.

Realmente, hasta tal punto responden ambos supuestos a la misma idea, que en la Ley 30/1985, por la que se introdujo el IVA en nuestro país, la entrega para demolición no figuraba como supuesto autónomo de excepción a la exención. El motivo que condujo al legislador de 1992

a regular expresamente este supuesto fue seguramente resolver la controversia surgida en torno a si las entregas para demolición se podían subsumir en las entregas para rehabilitación y por tanto quedar sujetas sin exención al IVA o si, por el contrario, al no haberse previsto expresamente en la ley y distinguirse de la venta para rehabilitación, debían recibir el mismo tratamiento dispensado en general a las segundas o ulteriores entregas de edificación (exención y consiguiente sujeción a ITP, TPO).

En Resoluciones de 20 de abril de 1995 (JT 708) ⁹⁴, 13 de febrero de 1997 (JT 392) y 27 de febrero de 1998 (JT 570), el TEAC consideró que «en función del principio lógico de que lo menor está comprendido en lo mayor, si el edificio usado es objeto de demolición y remozamiento o reconstrucción total la exclusión de la exención debe producirse con mayor motivo... criterio reflejado en el artículo 20.Uno.22.º de la Ley 37/1992, que, en este punto, no modificó la legislación precedente sino que, simplemente, declaró gramaticalmente la sujeción de este tipo de operaciones, que ya venían sometiéndose a gravamen por vía de interpretación lógica y sistemática de la normativa anterior» ⁹⁵.

La DGT, por su parte, quiso dejar claro desde los primeros meses de entrada en vigor del IVA que la entrega para demolición debía recibir el mismo trato fiscal que la entrega para rehabilitación. Mediante Resolución de 3 de noviembre de 1986 (publicada en el BOE el 21) se consideró que: «La exención no se extiende, entre otras, a las entregas de edificaciones realizadas para las siguientes finalidades: a) su inmediata rehabilitación por el adquirente; b) su demolición y construcción de una nueva edificación, a efectuar ambas de forma inmediata».

Sin embargo, la postura seguida por el Centro directivo y por los Tribunales Económico-Administrativos no fue compartida por algunos órganos judiciales, para los que, al no disponerse nada al respecto en la Ley del IVA de 1985, la entrega para demoler y construir debía declararse exenta en IVA. En este sentido se pronuncia la Sentencia del TSJ de Asturias de 16 de abril de 1997 (JT 659). Sin embargo, la Sentencia del TSJ de Andalucía de 10 de abril de 2000 (JT 1265) sí considera que la entrega para demolición se puede incluir dentro del supuesto de entrega para rehabilitación.

La doctrina científica también se ha mostrado dividida al respecto: J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ ⁹⁶ y J.E. VARONA ⁹⁷ entienden que si la Ley de 1985 buscaba un coste mínimo de las obras de reconstrucción para considerar la operación como rehabilitación sería contradictorio no aplicar el mismo régimen a la demolición para nueva construcción. A. BATALLA ⁹⁸ y J.A. PUEYO MASÓ ⁹⁹, en cambio, consideran que no puede englobarse la entrega para demolición en el supuesto de rehabilitación y que por tanto la transmisión del edificio con vistas a su demolición estará sujeta al ITP.

A diferencia de la entrega para rehabilitar, la entrega para demolición no exige la inmediatez. Sería poco realista hacerlo, puesto que la demolición y posterior edificación es un proceso más laborioso que el de rehabilitación. Según la Sentencia del TSJ de Andalucía de 10 de abril de 2000, ya citada, lo importante es que se cumpla la finalidad a que va dirigida esta excepción a la exen-

ción que no es otra que «someter a aquel tributo –se refiere al IVA– las entregas encaminadas a iniciar un proceso edificatorio» por lo que «si se produce una segunda o ulterior entrega del inmueble que, en principio, estaría fuera de dicha dinámica edificatoria, se sujeta plenamente al IVA en la medida en que previa rehabilitación o demolición-construcción se introduce nuevamente en el ámbito comercial como si de una vivienda nueva se tratase».

IV. LA ARTICULACIÓN IVA-ITP Y AJD EN EL PLANO APLICATIVO

1. Planteamiento del conflicto.

Como es bien conocido, el IVA se caracteriza fundamentalmente por ser un tributo neutral en relación con la oferta y la demanda de la economía, en la medida en que el adquirente puede deducir el impuesto soportado, siempre por supuesto que utilice los bienes y servicios adquiridos en operaciones que otorgan derecho a deducir¹⁰⁰.

Por este motivo, el IVA no representa en principio coste alguno para el empresario y no altera su función de oferta. En cambio, el ITP (TPO) sí se convierte en un mayor coste de producción para el adquirente, originando un efecto *piramidación*, en virtud del cual el impacto del gravamen se multiplica en las distintas fases por las que atraviesa el bien, dado que el impuesto de las fases posteriores girará sobre una base en la que se incluye el gravamen satisfecho en la fase anterior. Este mayor coste sólo se podrá recuperar a través de la deducción de los gastos de amortización en el IRPF o en el Impuesto sobre Sociedades, es decir, de forma mucho más lenta que si se dedujera la cuota en las declaraciones-liquidaciones de IVA. Además, nunca se podrá recuperar la parte del ITP (TPO) que recaiga sobre los terrenos, dado que no son bienes amortizables.

Por lo expuesto, los agentes económicos que actúan en el sector inmobiliario preferirán, como regla general, que sus operaciones sean gravadas por el IVA a que tributen por ITP (TPO). De ahí que predominen los supuestos en que, correspondiendo a una transmisión tributar por ITP (TPO), se incluye junto con las entregas sujetas a IVA aunque, como es lógico, también se puede dar la situación contraria en la que, estando la entrega sujeta a IVA, se liquide el ITP (TPO).

De acuerdo con las estadísticas elaboradas por la Secretaría Técnica Permanente de la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria, de los expedientes de coordinación de IVA-ITP (TPO) tratados en 2002, en un 53,69 por 100 de los casos se ha resuelto no modificar la tributación inicial, mientras que en el 46,31 por 100 restante se ha acordado el cambio de tributación. En los expedientes en los que se ha variado la fiscalidad, aproximadamente en un 95 por 100 de los casos se ha modificado la tributación inicial por IVA y la cuota gradual de AJD, documentos notariales del ITP y AJD, a la modalidad TPO de este impuesto. En el 5 por 100 restante se ha pasado de la tributación inicial por TPO a tributar en IVA y AJD, cuota gradual de documentos notariales. De estos datos se extraen dos conclusiones: a) por un lado, casi la mitad de expedientes

estudiados terminan con un cambio en la tributación inicial, lo que demuestra el alto grado de complejidad de las normas implicadas; b) por otro, la inmensa mayoría de supuestos de incorrecta tributación responden a casos en los que, debiendo el adquirente tributar en TPO, el vendedor le ha repercutido el IVA.

En cualquier caso, lo cierto es que los supuestos de colisión y el riesgo de doble imposición fáctica –es decir, que habiendo pagado uno de los dos impuestos la Administración competente exija el otro– es ciertamente elevado. Esto es lo que ocurre con frecuencia en las operaciones de rehabilitación de edificios que están proliferando en los cascos históricos de nuestras ciudades, donde se vienen realizando numerosas obras de rehabilitación de inmuebles, a menudo fomentadas por los correspondientes Ayuntamientos a través de diversos incentivos. Dada la relevancia práctica de esta cuestión y que constituye uno de los supuestos de colisión IVA-ITP (TPO) más complejos, examinamos a renglón seguido cómo se desarrolla el conflicto en estos casos, para plantear a continuación las posibles medidas que eviten los trastornos ocasionados, especialmente a los contribuyentes.

Cuando no es aplicable la exención del artículo 20.Uno.22.º LIVA, la entrega de un edificio para rehabilitar está sujeta y no exenta en IVA siempre –claro está– que el transmitente sea sujeto pasivo de este impuesto. Del mismo modo, la posterior entrega de ese inmueble que haga el promotor de la rehabilitación (normalmente venderá por separado los diferentes pisos y locales resultantes de la división horizontal) queda gravada por el IVA sin exención (es una primera entrega de edificación realizada por su promotor). Para el empresario que rehabilita, la sujeción a IVA sin exención –tanto de su adquisición como de la entrega que realice de los pisos o locales ya rehabilitados– presenta dos ventajas principales:

- Le permite deducir el IVA soportado en la compra del edificio con arreglo al porcentaje de prorrata que le resulte aplicable, por lo que no es un coste de su actividad.
- Al realizar entregas sujetas y no exentas (los pisos y locales una vez rehabilitados), no disminuye su porcentaje de prorrata y no se limita su derecho a la deducción del IVA soportado en sus adquisiciones de bienes y servicios.

Si los compradores de los pisos o locales ya rehabilitados son particulares que no tienen la condición de sujetos pasivos de IVA no podrán deducir el impuesto soportado (7% en el caso de viviendas, 16% tratándose de locales, de acuerdo con el art. 94.Uno LIVA). Teniendo en cuenta que la escritura que documente la operación de venta queda sujeta a la modalidad AJD, cuota gradual de documentos notariales ¹⁰¹, a dichos consumidores finales les resulta ligeramente más desventajosa la tributación por IVA que por ITP (TPO) ¹⁰².

Pero si los adquirentes son sujetos pasivos del IVA podrán deducir el impuesto que se les repercute ¹⁰³ con las entregas. A estos compradores les conviene, sin duda, la tributación de la operación por IVA. Esto sucederá en el caso de locales de negocio y oficinas, pero no será el supuesto más general, dado que la mayoría de rehabilitaciones tienen por objeto, exclusiva o principalmente, viviendas.

La sociedad inmobiliaria que ha realizado obras de rehabilitación –en el sentido usual e incluso técnico del término– tendrá normalmente interés en que la operación tribute por IVA aunque no se cumplan todos los requisitos exigidos por la Ley del IVA (concepto jurídico-tributario de rehabilitación). Será la Administración tributaria la que deba comprobar estas operaciones a fin de velar por que se cumpla el criterio legal de delimitación IVA-ITP y no tributen como nuevas edificaciones en las que no se ha llevado a cabo una auténtica reconstrucción, cuidando asimismo de que las ejecuciones de obra tributen al tipo que les corresponde (tipo general) y no al reducido.

Las *vías* de que dispone la Administración para detectar estos supuestos son dos:

En primer lugar, la Administración tributaria estatal puede detectar repercusiones incorrectas de IVA cuando compruebe este tributo, en cuyo caso regularizará ¹⁰⁴ la improcedente deducción de cuotas que haya realizado el comprador ¹⁰⁵, evitando así una devolución improcedente o la compensación de cuotas no deducibles en futuras declaraciones-liquidaciones.

Cuando la Inspección de los Tributos del Estado identifique una operación de rehabilitación en la que se ha repercutido IVA siendo aplicable el ITP (TPO), debe remitir diligencia de colaboración [arts. 47.3.b) y 67 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos y art. 53 de la Ley 21/2001] a la Administración autonómica competente ¹⁰⁶, sin necesidad de esperar a que finalicen las actuaciones inspectoras comenzadas, a fin de que los órganos autonómicos inicien los procedimientos (de gestión o inspección) dirigidos a exigir el ITP (TPO) no autoliquidado por el contribuyente.

Al margen de la colaboración de la AEAT, la Comunidad Autónoma también puede tener conocimiento de repercusiones incorrectas de IVA cuando le son presentadas las escrituras en que se documenten las correspondientes operaciones inmobiliarias, junto con la preceptiva autoliquidación por la modalidad AJD, cuota gradual de documentos notariales, del ITP y AJD ¹⁰⁷. En estas comprobaciones la Administración autonómica puede entender que lo procedente no es el impuesto sobre AJD sino la modalidad TPO. El examen de estas escrituras puede realizarse de forma exhaustiva, gracias a lo cual se conocen los datos de hecho necesarios para pronunciarse sobre la existencia de rehabilitación a efectos del IVA. De modo que, habitualmente, la Comunidad Autónoma tendrá –directamente o previo requerimiento a los interesados– los elementos de juicio necesarios para determinar qué impuesto es el procedente a la vista de las características de la operación recogidas en el documento público. Veamos cuáles son los factores a tener en cuenta por una y otra Administración.

2. Elementos probatorios para decidir sobre la existencia de rehabilitación.

Los elementos a considerar para que ante un caso concreto la Administración –y en su caso los Tribunales– determinen si concurren los requisitos legales (cualitativo y cuantitativo) de rehabilitación, deben ser a nuestro juicio los siguientes:

En primer lugar, la existencia de *licencia urbanística* y el contenido de ésta. Como apuntamos más arriba, la denominación que se dé a la licencia por la Gerencia de Urbanismo no será, en general, determinante en este sentido, dado que no existe una tipología que se adapte al concepto fiscal. Sin embargo, sí puede, en ciertos casos, descartar que las obras efectuadas sean de rehabilitación. Así ocurrirá si, por ejemplo, se define la obra como «acondicionamiento parcial interior» o similar, salvo que se pruebe la realización de obras diferentes de las especificadas en licencia. Además de la licencia, que conlleva el abono de la correspondiente tasa, el dueño de la obra de rehabilitación deberá satisfacer el Impuesto municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) ¹⁰⁸ de cuya documentación también puede extraerse información relevante para la cuestión que nos ocupa.

En segundo lugar, el *proyecto técnico*, básico y de ejecución ¹⁰⁹. El detalle de obras que especifiquen estos documentos, que una vez presentados en el Ayuntamiento adquieren el carácter de documento oficial, será de gran utilidad para dirimir si afectan a la estructura o no. La cuantificación de este proyecto dará lugar al *presupuesto de obra*, que será fundamental en la medición del elemento cuantitativo. Sin embargo, será necesario contar con las facturas que, con arreglo al Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir factura que tienen empresarios y profesionales, justifiquen los gastos presupuestados, ya que pueden existir desviaciones tanto al alza como a la baja. A estos efectos, la liquidación definitiva por el ICIO ¹¹⁰ puede servir de guía para saber si es preciso computar alguna partida adicional a fin de comprobar si se ha superado o no el umbral del 25 por 100 del valor o coste del edificio.

Por lo que se refiere al cómputo de este umbral, lo relevante no es el monto total de las obras efectuadas, sino únicamente el importe de las que supongan reconstrucción del edificio mediante el tratamiento o consolidación de elementos estructurales. Por tanto, no se debe comparar sin más el total de obra ejecutado, sino únicamente la suma de los importes que respondan a la rehabilitación en sentido cualitativo, de modo que serán sólo estas partidas del presupuesto (salvo que todas se refieran a la estructura) las computables para franquear el límite indicado. Por esta interpretación se decanta la Contestación de la DGT de 16 de marzo de 1999 (consulta n.º 326-1999) citando asimismo su Contestación de 5 de marzo de 1997 (BOE del 12):

«En cuanto a las ejecuciones de obra complejas, en las que junto a las referidas operaciones se realizan, asimismo, tareas de tratamiento y consolidación de elementos estructurales, debe tenerse en cuenta el objetivo perseguido con el beneficio fiscal, por lo que una interpretación recta de la norma debe llevar a entender que las referidas ejecuciones de obra tributarán al tipo reducido del impuesto sólo cuando consistan *principalmente en el tratamiento de los elementos estructurales de la edificación, de manera que si este tratamiento supone sólo una pequeña parte del presupuesto total de la ejecución, no cabe calificar la obra en su conjunto como "de rehabilitación" en los términos indicados por la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.*»

En cuanto al otro término de la comparación, el coste de adquisición puede ser fácilmente cuantificado ¹¹¹. Y por lo que respecta al valor del edificio –si la rehabilitación se realiza transcurridos dos años desde la compra– lo deberá precisar un perito competente, ofreciéndose al contribuyente la posibilidad de instar la tasación pericial contradictoria (conforme al art. 52 LGT).

El dictamen pericial será a menudo el que determine si las obras fueron de reconstrucción o de mera reparación. Nadie estará en mejores condiciones que el técnico competente para dar una opinión fundada al respecto. Por esto, en la práctica administrativa actual el informe de técnico facultativo competente juega un papel de la máxima importancia. Y lo mismo sucede en el proceso judicial, como se desprende de varios pronunciamientos que a continuación se transcriben. Así, la Sentencia del TSJ Cataluña de 21 de septiembre de 2001, ya citada, manifiesta:

«Sentado lo anterior; procede analizar ahora si las obras que se realizaron fueron de rehabilitación, o bien de reparación. En este sentido, el *dictamen pericial* del señor E., realizado en el período probatorio y en el ámbito del proceso, pone de manifiesto que se trata de obras de *reconstrucción ... el mismo sentido, el informe de los arquitectos señores F. y M. obrante en el expediente administrativo, que califican las obras como de rehabilitación, con descripción de las mismas*. No es óbice el hecho de que en el proyecto inicialmente presentado se calificaran como obras de reparación, puesto que se trata de una mera denominación que no afecta a la naturaleza de las obras...»

En igual línea, el pronunciamiento del TSJ Cataluña de 10 de marzo 1997, también citado:

«... *Pues bien, el resultado de la prueba pericial practicada por el Arquitecto del Ilustre Colegio de Cataluña no puede ser más luminoso y así por dicho Perito se afirma...* El suscrito ha comprobado, "in situ", el estado actual del inmueble y, en base a los razonamientos expuestos anteriormente, puede responder afirmativamente al extremo planteado, es decir, en el sentido de que las obras realizadas en este edificio, además de la transformación de uso, tiene el carácter de obra de rehabilitación y han tenido por objeto la reconstrucción de inmuebles... Así pues, resulta meridianamente probado que las obras realizadas por la entidad actora, en el edificio transmitido, constituyen una auténtica "rehabilitación" y, además, del mencionado dictamen pericial así como de las *restantes pruebas documentales* realizadas en el presente proceso judicial, se desprende que las obras efectuadas cumplen también con el requisito reglamentario de que su coste exceda del 25 por 100 de la base imponible de dichas entregas.»

En cambio, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Valencia 68/2000 de 26 de enero (AC 2000,4065) se aparta de las opiniones de los técnicos y considera que las obras no son de reconstrucción en los términos queridos por la ley, invocando expresamente la doctrina de la DGT:

«... para que las obras tengan la consideración de "rehabilitación" *no depende de la calificación que efectúen los técnicos que han intervenido en el procedimiento*, sino que –a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido– depende de que "consistan en la consolidación o tratamiento de elementos estructurales..." *por lo que al margen de la opinión expresada por el Perito de parte don Juan Antonio M. M. en su informe –folio 76 de los autos– en orden a la aplicación del 7 por 100, se ha de estar a lo indicado por la Dirección General de Tributos en Resolución de las numerosas consultas que sobre el particular le han sido dirigidas...»*

El TEAC, por su parte, tiene en cuenta los siguientes elementos probatorios:

«... que una vez sentado lo anterior cabe señalar que examinado el expediente, y en concreto la naturaleza de las obras efectuadas, reflejadas por otra parte en las *correspondientes facturas y presupuestos»*

(Resolución de 6 de octubre de 1994, JT 1561)

«... A ello se añade la *inexistencia de proyecto y licencia de rehabilitación*, que si bien como afirma acertadamente el recurrente no son documentos que requiera la normativa del impuesto, resultan *importantes elementos interpretativos* a la hora de acreditar el carácter de determinadas obras, siendo de destacar que lo que sí se encuentra unido al expediente es una *licencia de obra menor* expedida el 2 de mayo de 1990, que se refiere a pintura, piscinas, alicatados, etcétera.

... A efectos de acreditar si se ha producido la rehabilitación inmediata a la adquisición del hotel, que hubiese constituido la excepción de la exención, *cabe cualquier prueba admisible en derecho*, entre ellas la documental que describe las obras y que está constituida por las copias de *facturas* que figuran unidas al expediente de inspección; el *informe del arquitecto* de la Administración que determinó que a la vista de la descripción de los trabajos no podían calificarse las obras como de rehabilitación; el otorgamiento de *licencia municipal* para la *ejecución de obra menor*; la *ausencia de proyecto de rehabilitación visado y de licencia.*»

(Resolución de 4 de noviembre de 1999, JT 1941)

En la Resolución del TEAC de 10 de septiembre de 1999 (RG 7047/1997) se afirma que:

«... *al no estar dichas manifestaciones apoyadas en las correspondientes pruebas*, ni existir una descripción pormenorizada de las obras efectuadas, procede estimar que se trata de *obras para la adaptación del local comercial a las necesidades del comprador en ningún caso obras de rehabilitación.*»

La Resolución del TEAC de 21 de octubre de 1993 (JT 1485) hace hincapié en que el contribuyente debe probar la rehabilitación, no siendo suficiente con alegarla:

«... ni en el momento de la compra ni en momento inmediatamente posterior, ha manifestado que la adquisición se hacía para la rehabilitación, como hubiera sido exigible de ser ésta la finalidad esencial e inmediata de la adquisición; y que en vía de gestión y ante el Tribunal Regional se ha limitado la interesada a alegarla *sin aportar elemento probatorio alguno* que permita conocer fehacientemente si han existido obras de rehabilitación, si han sido inmediatas, cuál haya sido su coste y en qué medida ha afectado a la estructura del inmueble.»

En definitiva, se impone un estudio de cada caso en concreto, manejando como elementos probatorios la licencia, el proyecto, el presupuesto, las facturas, la liquidación del ICIO, el dictamen de peritos, etc., siendo evidente que la carga de probar la rehabilitación corresponde al contribuyente, al tratarse de una excepción al régimen general de exención de las segundas o ulteriores entregas de edificación.

En aras de la seguridad jurídica (art. 9.3 Constitución Española) de los contribuyentes afectados, sería conveniente arbitrar un sistema mediante el cual el dictamen pericial pudiera recabarse *a priori*, sobre la base del proyecto y presupuesto de obras presentado a la Gerencia de Urbanismo, sin perjuicio de la posterior verificación. Es decir, se trataría de proporcionar a la empresa constructora y a los eventuales compradores un documento por el que la Administración tributaria competente ¹¹² certificara la existencia de rehabilitación, con las cautelas correspondientes (no alteración de las circunstancias de hecho, correspondencia entre lo proyectado y lo construido, etc.) lo que implícitamente encerraría ya un pronunciamiento acerca de la tributación en IVA y AJD frente a la tributación en ITP (TPO). En este sentido, el régimen jurídico de los acuerdos previos de valoración contemplados en el artículo 9 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, podría ofrecer una regulación de base para esta medida que proponemos, y que podría recogerse en la normativa reglamentaria del IVA.

Una medida complementaria de la anterior sería incentivar que los Notarios incluyeran en las escrituras públicas el mayor volumen de información posible sobre las condiciones jurídico-técnicas de las operaciones inmobiliarias documentadas, para ofrecer así todos los datos necesarios de cara a la correcta delimitación del tributo aplicable, IVA o ITP (TPO). El citado informe pericial o la valoración previa de la rehabilitación por la Administración cuando se haya solicitado, es un documento esencial que sería conveniente incorporar a las escrituras.

3. Regularización que procede.

Cuando, como resultado del estudio jurídico-tributario y técnico de cada caso en particular, la Administración entienda que no existe rehabilitación, practicará la regularización que

resulte pertinente, liquidando al comprador el ITP (TPO) que corresponde a una entrega exenta de IVA y deduciendo de la liquidación lo satisfecho por el IAJD, cuota gradual de documentos notariales ¹¹³.

Al mismo tiempo, la Administración exigirá a los compradores de los pisos rehabilitados la cuota de ITP, modalidad TPO, deduciendo igualmente el IAJD, cuota gradual de documentos notariales, satisfecho por la transmisión que se había considerado no exenta en IVA. Será normalmente la actuación de la Administración autonómica con los compradores de los pisos rehabilitados la que más problemas suscite, ya que son consumidores finales que han soportado IVA sin poderlo deducir y a los que ahora se les exige el impuesto alternativo –ITP (TPO)– sin que hayan obtenido todavía la devolución del IVA ingresado. En este sentido, el artículo 18.2 TRITP y AJD aclara que ni el ingreso por ITP (TPO) tiene carácter liberatorio con respecto al IVA ni la indebida repercusión del IVA libera de la obligación de pago del ITP (TPO).

En lo referente al IVA, la recalificación de la operación también acarrea importantes consecuencias, dado que las cuotas repercutidas al adquirente del edificio que finalmente no fue rehabilitado no serán deducibles, al tratarse de una repercusión indebida ¹¹⁴. En consecuencia, se corregirá la autoliquidación correspondiente al período en que se adquirió el inmueble y en la que se dedujo la cuota de IVA soportada en su compra. Asimismo, en sede del adquirente que no llegó a rehabilitar es preciso modificar las autoliquidaciones de IVA de los ejercicios en que se efectuaron las entregas de los pisos «rehabilitados», rebajando las cuotas devengadas según el procedimiento previsto en el artículo 89 LIVA. Por último, variará el porcentaje de prorrata y por tanto se verán afectadas las cuotas soportadas deducibles, tanto del empresario que entregó el edificio para rehabilitar ¹¹⁵ como de la inmobiliaria que se limitó a reformar el inmueble, sin rehabilitarlo en los términos exigidos por la normativa del IVA.

En los casos en que se haya comprobado que no existió rehabilitación, las partes podrían quizá alegar el derecho a la renuncia a la exención que les reconoce el artículo 20.Dos LIVA ¹¹⁶ pues la exención de segundas y posteriores entregas de edificios se encuentra entre las exenciones renunciables. Sin embargo, dicha renuncia exige unos requisitos tanto materiales (que el adquirente sea empresario y tenga derecho a la deducción total del IVA soportado en la adquisición del bien) como formales (manifestación fehaciente del transmitente, previa o simultánea a la transmisión, y comunicación del adquirente por la que manifieste cumplir los requisitos materiales) que en estos casos no se pueden entender cumplidos, particularmente en lo que se refiere al momento de la renuncia.

Efectivamente, en los casos que estamos examinando no sería admisible una renuncia *a posteriori* ¹¹⁷. Pero, además, la inmobiliaria que lleva a cabo la rehabilitación no cumplirá normalmente el requisito de tener derecho a la deducción plena del IVA soportado, ya que las operaciones que realiza son entregas exentas (dado que no ha existido rehabilitación) y en consecuencia el IVA soportado en sus adquisiciones de bienes y servicios no es legalmente deducible. Únicamente si todos los adquirentes de los pisos y locales rehabilitados fueran sujetos pasivos del impuesto con

derecho a deducción plena del IVA soportado, podría renunciarse válidamente a la exención –cumpliendo claro está los requisitos formales–, pues la inmobiliaria tendría, renunciando a su vez a la exención en las entregas que efectúe, el derecho a la deducción plena del impuesto soportado en la compra del edificio. Sobre esta cuestión puede consultarse la Contestación de la DGT de 12 de mayo de 1999 (consulta n.º 752-1999).

En cuanto a la posibilidad de aplicar *sanción* en los expedientes de comprobación por los que se regularicen aquellas obras de rehabilitación que no cumplen los requisitos exigidos en la normativa estudiada, se debe aplicar la tesis general de que en los supuestos conflictivos de delimitación entre el IVA y el ITP (TPO) existe duda razonable en la aplicación de la norma y por tanto concurre la causa de exoneración de responsabilidad prevista en el artículo 77.4.d) LGT ¹¹⁸. Entendemos que, salvo casos en que resulte claro el incumplimiento de los requisitos ¹¹⁹, en general no existirá infracción tributaria. Esto sucederá particularmente cuando lo discutido sea la concurrencia del requisito cualitativo, dada la dificultad de su apreciación. Así, por ejemplo, la Resolución del TEAC de 31 de enero de 1994, ya citada, anula la sanción a pesar de que considera que no hay rehabilitación, confirmando la liquidación. En el mismo sentido se manifiesta dicho órgano en la Resolución de 6 de octubre de 1994 ¹²⁰:

«Que en cuanto a la sanción impuesta por importe de... debe recordarse la doctrina de este Tribunal, recogida, entre otras en su Resolución de 16 de enero de 1990, *en el sentido de considerar que aquellas acciones u omisiones del sujeto pasivo objetivamente constitutivas de infracciones tributarias pero producidas como consecuencia de una interpretación errónea de normas jurídicas complejas no resultan susceptibles de sanción, al eliminar dicha duda en derecho la culpabilidad o negligencia... Que dicho criterio encaja en el supuesto objeto de estudio en el que la entidad interesada pudo tener dudas razonables de interpretación en cuanto a la calificación o no de las obras en cuestión como de rehabilitación...*»

En cualquier caso, hay que entender que si la AEAT ha regularizado la deducción del IVA incorrectamente repercutido, haciendo saber al adquirente del edificio que la operación está sujeta a ITP (TPO), éste debe presentar declaración-liquidación por dicho impuesto, sin esperar a ser citado por la Administración tributaria autonómica, pues si no autoliquidada en plazo no podrá invocar la eximente de interpretación razonable ante la sanción que –hipotéticamente– le pretenda imponer la Comunidad Autónoma.

Lo dicho anteriormente no obsta a que se deban sancionar aquellos supuestos –bastante frecuentes por otro lado– en que se simula la condición empresarial del transmitente ¹²¹, a fin de declarar la operación sujeta a IVA. A diferencia del dato de la rehabilitación, cuando a todas luces el transmitente sea un particular, la falta de liquidación del ITP (TPO) y la deducción de un IVA indebidamente repercutido es constitutiva, a nuestro juicio, de infracción tributaria grave, ya que no puede ampararse en una dificultad objetiva de interpretación.

4. La devolución de lo indebidamente ingresado por IVA: la permanente cuestión de la legitimación del repercutido.

Los mayores problemas prácticos derivados de la delimitación IVA-ITP (TPO) se le plantean al ciudadano de a pie que, habiendo comprado una vivienda rehabilitada por la que ya satisfizo IVA, se encuentra ahora con el requerimiento para abonar también el ITP (TPO). Aunque lógicamente el comprador tiene derecho a la devolución del IVA soportado (pues la misma entrega no puede pagar los dos impuestos), deberá instar al transmitente para que solicite la *devolución de ingresos indebidos* ¹²² ya que no conviene olvidar que el artículo 9.2 Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el que se regula el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, sólo parece contemplar la legitimación del vendedor. Efectivamente, si bien es cierto que son titulares del derecho a la devolución todos los obligados tributarios (como reconoce el art. 1.1 Real Decreto 1163/1990), no lo es menos que se exige haber realizado un ingreso indebido en el Tesoro ¹²³, lo cual, estrictamente, no ha hecho el repercutido, sino el sujeto pasivo del IVA.

Otra posibilidad para el comprador de viviendas rehabilitadas sería presentar la correspondiente reclamación económico-administrativa. No en vano el artículo 88.6 LIVA dispone que las controversias que se produzcan con referencia a la repercusión del IVA, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de la misma, se considerarán de naturaleza tributaria y susceptibles por ello de la correspondiente reclamación en vía económico-administrativa. Y el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, que regula el procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, prevé un procedimiento especial para las reclamaciones motivadas por actos de repercusión tributaria.

En este punto, de la normativa recogida en los artículos 117 y ss. Real Decreto 391/1996 se desprende que tanto el sujeto pasivo como el repercutido tienen legitimación para interponer la reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo competente ¹²⁴. El principal problema que plantea este cauce, y que lo convierte en buena medida en una vía muerta para que el repercutido pueda evitar el doble gravamen por IVA e ITP (TPO), es el plazo que se le ofrece para interponer la reclamación. Y es que de acuerdo con el apartado 3 del artículo 117 Real Decreto 391/1996 el plazo de interposición es tan sólo de quince días ¹²⁵ a contar desde que la *repercusión* haya sido comunicada formalmente al reclamante o, en su defecto, desde que exista constancia de que éste ha tenido conocimiento de la misma. Este breve plazo preclusivo implica que cuando el comprador de la vivienda rehabilitada recibe la liquidación por ITP (TPO) ya no le sea posible acudir a esta vía para recuperar el IVA indebidamente soportado. La única vía de reclamación que en este caso le restaría sería la vía civil, que sin embargo ha sido cerrada por la más reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo en esta materia ¹²⁶.

Lo anterior nos devuelve al terreno de la devolución de ingresos indebidos, en relación con la cual parte de la doctrina ¹²⁷ considera que con una adecuada interpretación de norma aplicable se podría sostener la legitimación del repercutido para solicitar la devolución. Efectivamente, el artículo 9.2 Real Decreto 1163/1990 dispone textualmente que «La solicitud

de devolución de ingresos indebidos correspondientes a cuotas tributarias de repercusión obligatoria, *podrá* efectuarse por el sujeto pasivo que las haya repercutido, de acuerdo, *en particular*, con lo establecido en el artículo 8 del presente Real Decreto,...». El apartado 2 de este artículo 9 prevé, expresamente para el IVA, que la devolución se ingrese a quien haya soportado la repercusión. Por esto, no parece descabellado interpretar que, si tiene derecho a que se le devuelva la cuota que le fue repercutida (derecho material), también debe reconocérsele legitimación para solicitar la devolución (cauce formal). Sin embargo, ésta no es la interpretación que viene manteniendo la Administración tributaria. Por su parte, la jurisprudencia y el resto de la doctrina se muestran divididas en este punto.

Por un lado, las resoluciones habitualmente adoptadas por los órganos de gestión de la AEAT siguen reconociendo legitimación para instar la devolución, exclusivamente, al sujeto pasivo del IVA, en aplicación de una doctrina constante de la DGT en este sentido, reflejada, por ejemplo, en las Contestaciones de 11 de noviembre de 1999 (consulta n.º 2118-1999), 10 de diciembre de 1998 (consulta n.º 1902-1998) y 26 de enero de 1998 (consulta n.º 91-1998). En todas ellas se mantiene que así como al sujeto pasivo se le abren dos posibilidades para remediar la indebida repercusión del IVA (solicitar la devolución de ingresos indebidos o rectificar la factura emitida), el repercutido sólo tiene la posibilidad de presentar reclamación económico-administrativa contra el acto de repercusión.

Esta misma postura se aprecia en el TEAC que, en Resoluciones de 17 de enero y 21 de febrero de 2001 (RG 3364/1999 y recurso de alzada 1368/1998, JT 707, respectivamente), entre otras ¹²⁸, sólo reconoce legitimación para solicitar la devolución a quien que efectuó el ingreso. Y asimismo, esta línea ha sido confirmada por los Tribunales Superiores de Justicia ¹²⁹, si bien no de manera unánime, puesto que la Sentencia del TSJ de Murcia de 6 de mayo de 2001 ¹³⁰ y la Sentencia del TSJ de Galicia de 31 de enero de 2000 ¹³¹ defienden la postura contraria, es decir, la legitimación del comprador para pedir la devolución del IVA cuya repercusión ha soportado.

Recientemente, la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 15 de junio de 2002 (rec. n.º 2468/1998) ¹³² ha reconocido al repercutido la posibilidad de solicitar la devolución del IVA que indebidamente se le ha hecho soportar, partiendo de la tesis de que ante la naturaleza especial que tiene el IVA la normativa no tiene más remedio que «abrir la reclamación económico-administrativa y la posibilidad de solicitar la devolución de ingresos indebidos a quien no es sujeto pasivo, *ex lege*, pero que ha soportado indebidamente un impuesto». En su comentario a esta Sentencia, A. LONGÁS LAFUENTE ¹³³ acude al concepto de interesado en la Ley 30/1992 [art. 31.1.a)] para concluir, a la vista del artículo 4.1 Real Decreto 1163/1990, que el procedimiento de devolución debe ir encaminado a satisfacer el interés directo que tiene el repercutido en obtener la devolución del impuesto soportado, motivo por el cual no se le debe negar la legitimación para iniciarlo.

Según A. LONGÁS LAFUENTE ¹³⁴, la propia redacción de los artículos 4.1 y 9.2 Real Decreto 1163/1990 permite esta interpretación, por lo que es posible reconocer la legitimación del repercutido a la luz de la propia norma sobre devolución de ingresos indebidos. Siendo esto así, no tiene

sentido que la Administración siga manteniendo su actual interpretación, pues con ello está creando un desequilibrio entre la posición del repercutido y la del sujeto pasivo, y deja en definitiva al arbitrio de éste el inicio del procedimiento de devolución, cuando realmente el principal interesado es aquél.

La propuesta de admitir la solicitud de devolución por el repercutido evitaría muchos supuestos de prescripción y daría una respuesta a los casos en que no es posible localizar al sujeto pasivo, o éste no atiende a la petición para que solicite la devolución. Por otro lado, no implica ningún perjuicio para la Hacienda Pública, toda vez que antes de practicar la devolución (y con independencia de quién la solicite) habrá que comprobar que se ha producido el ingreso indebido y corresponde su devolución.

Una interpretación administrativa que admita la legitimación del repercutido ha sido también auspiciada por el Consejo para la Defensa del Contribuyente, en sus propuestas 3/1998, 20/1999 y 49/1999, al menos en aquellos supuestos en que la realización del derecho material a la devolución sea la única vía para evitar la doble tributación.

En cualquier caso, si el empresario no solicita la devolución de ingresos indebidos, sería deseable que la Administración tributaria del Estado iniciara de oficio el expediente de devolución, siempre que no haya prescrito, tal y como se expone más abajo. En aquellos casos en que no se haya producido un ingreso efectivo en el Tesoro del importe íntegro de la cuota repercutida (por haber presentado el sujeto pasivo una declaración a compensar o a devolver), el importe que debe devolverse será el que se haya repercutido ¹³⁵. Para calcular este importe será necesario efectuar una comprobación –cuando sea la AEAT la que ha detectado la repercusión incorrecta esa comprobación ya se habrá realizado– que debe enmarcarse dentro del procedimiento de devolución de ingresos indebidos ¹³⁶.

5. La interrupción de la prescripción en ITP (TPO) por la regularización del IVA.

Junto a la legitimación para solicitar la devolución de ingresos indebidos la otra gran cuestión que planea sobre la problemática que estamos examinando es la incidencia de la *prescripción* tributaria en los casos de colisión. Concretamente, puede suceder que una vez comprobado que la transacción debe tributar por ITP (TPO), haya prescrito el derecho de la Administración a exigir la cuota correspondiente a este impuesto ¹³⁷. Esto ocurrirá especialmente cuando la determinación del gravamen aplicable la realice un Tribunal Económico-Administrativo o incluso un órgano jurisdiccional: si en alguna de estas instancias se llega a la conclusión de que la operación está exenta en IVA y en ese momento la Administración autonómica no ha actuado todavía, posiblemente ya no podrá hacerlo, pues el hecho imponible habrá prescrito en muchos casos.

Igualmente, la prescripción también puede perjudicar al contribuyente, cuando por el transcurso del plazo de cuatro años que establece el artículo 64 LGT se extinga su derecho para solicitar la devolución del IVA indebidamente satisfecho.

En esta materia, no han faltado propuestas a favor de un mecanismo que vincule de algún modo las actuaciones de comprobación en el IVA con las del ITP y AJD, de tal forma que lo actuado en relación con uno de los dos tributos aproveche a la gestión del otro ¹³⁸. La idea que inspira esta propuesta parte de considerar que las entregas de inmuebles se configuran como un auténtico hecho imponible *alternativo* cuya sujeción al ITP (TPO) depende de la existencia o no de rehabilitación en sentido jurídico-tributario. En definitiva, se trataría de dar respuesta a la circunstancia de que, en el supuesto concreto de la entrega para rehabilitación de edificación y la posterior entrega de la edificación rehabilitada, la operación o tributa efectivamente por IVA o por ITP (TPO), pero no es posible que se grave por los dos al mismo tiempo ni que no sea gravada por ninguno de ellos ¹³⁹. Lo mismo sucede en el resto de supuestos de exención del artículo 20.Uno.20.º, 21.º y 22.º LIVA.

La teoría por la cual en las entregas (en la terminología del IVA) y en las transmisiones de bienes y derechos (en términos del TRITP) el presupuesto fáctico de los dos tributos coincide no parece discutible, dado que ambos gravan la transmisión ¹⁴⁰. Esto, unido a la concepción de la prescripción como «silencio de la relación jurídica» sustentaría la tesis de que cuando la AEAT inicia actuaciones de comprobación en relación con el IVA, también interrumpe la prescripción para el ITP (TPO), ya que hasta que no se determine si concurre o no exención en IVA no es posible alcanzar una conclusión definitiva acerca de la sujeción al ITP (TPO). No puede en estos casos alegarse inactividad de la Administración tributaria en relación con la entrega inmobiliaria de que se trate ¹⁴¹, siempre que nos refiramos a la Administración tributaria en su conjunto.

La tesis de la *interrupción conjunta de la prescripción* se asienta por tanto sobre una concepción unitaria de la Administración financiera, cualquiera que sea el ente público de que dependa (Estado, Comunidad Autónoma, Ente Local) y para los defensores de esta teoría tendría especiales motivos para aplicarse en el caso de un tributo cedido como el ITP y AJD, que la Administración autonómica gestiona por delegación del Estado (art. 46.1 Ley 21/2001) ¹⁴².

Por sugerente que pueda resultar, la teoría de la interrupción conjunta se enfrenta, entendemos, a importantes escollos, al menos a la luz de la actual LGT. Pasamos a mencionar los que nos parecen más relevantes ¹⁴³:

- a) En primer lugar, con ella se quebraría el principio de *autonomía de la obligación tributaria*, de honda raigambre en nuestro Ordenamiento, recogido en el artículo 62.1 LGT, y que viene aplicando reiteradamente nuestro Tribunal Supremo (por todas, Sentencia de 22 de marzo de 1999, RJ 1999,2986).
- b) En segundo término, y desde una *perspectiva garantista*, no deja de resultar problemático considerar interrumpida la prescripción para exigirle al adquirente el ITP (TPO), cuando normalmente no habrá tenido conocimiento alguno del procedimiento de comprobación seguido en relación con el IVA, siendo fundamental, desde una visión subjetiva del instituto de la prescripción, la notificación de las actuaciones interruptivas al interesado.

c) Por último, teniendo presente que las comprobaciones del IVA (tributo de devengo instantáneo pero declaración periódica) se realizan por *períodos* y no por hechos imponible, no será fácil precisar si, ante el silencio del actuario respecto a una determinada transmisión, incluida en un período ya comprobado por IVA, la comprobación encierra un pronunciamiento definitivo sobre la misma o no. Parece evidente que si se hace referencia expresa a una transmisión para considerarla sujeta y no exenta en IVA, será difícil que la Administración autonómica liquide el ITP (TPO) ¹⁴⁴. Pero si en el acta de inspección se dice expresamente que la entrega para rehabilitación está exenta de IVA y sujeta a ITP (TPO), la Comunidad Autónoma podrá actuar libremente, y la tesis de la interrupción conjunta evitaría la prescripción de la acción. La cuestión se torna más compleja cuando no se dice nada sobre dicha entrega, porque aunque se acordara, vía las oportunas modificaciones legales, que las actuaciones de la AEAT aprovecharan a la gestión del ITP y AJD, no se podría afirmar con nitidez si ha existido una actuación inspectora en relación con la entrega concreta que en cada caso se esté examinando.

El Proyecto de nueva LGT (publicado en el BOCG de 6 de junio de 2003) ha incluido unas previsiones en relación con la interrupción de la prescripción que, aunque no hacen referencia expresa al IVA y al ITP, están pensadas evidentemente para la coordinación de estos dos tributos. El Proyecto ha enfocado el problema desde la perspectiva del polo más débil de la relación –el contribuyente–, en el sentido de ofrecerle mayores garantías, de manera que quien efectuó un ingreso indebido no se encuentre en la tesitura de tener que pagar un segundo impuesto por la misma operación cuando, una vez fijado el tributo que finalmente corresponde, haya prescrito el derecho a solicitar la devolución del pagado. No obstante, hay que insistir en que algunas CC.AA. ya han tomado la determinación de no girar liquidaciones por ITP (TPO) una vez se ha satisfecho el IVA y ha prescrito el derecho para solicitar su devolución. Sería deseable de todos modos que esta solución resultara del procedimiento de coordinación que se expone en el siguiente epígrafe y de la aplicación de una norma expresa en este sentido.

En efecto, el artículo 67.1 c) del Proyecto dispone que «en el supuesto de tributos que graven una misma operación y que sean incompatibles entre sí, el plazo de prescripción para solicitar la devolución del ingreso indebido del tributo improcedente comenzará a contarse desde la resolución del órgano específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo procedente». Con esta regla, los plazos de prescripción tendrían un *dies a quo* distinto para la Administración y para los contribuyentes, lo que puede determinar que aun no habiendo prescrito el derecho a la devolución del ingreso indebido, sí esté prescrito el derecho a liquidar el tributo correcto.

Parece que el órgano al que alude el Proyecto sería el Consejo Territorial para la Dirección de la Gestión Tributaria que, como se apunta más abajo, es el competente para determinar la tributación aplicable, sin perjuicio de la posibilidad de recurrir sus acuerdos ante la vía económico-administrativa y judicial.

El Proyecto no ha extendido la citada regla al derecho de la Administración para liquidar el tributo correspondiente, por lo que los órganos competentes deberán notificar expresamente al sujeto pasivo y comunicarle las actuaciones dirigidas a liquidar el impuesto –IVA o ITP (TPO)– pertinente, o de otro modo la Administración podrá ver decaer su derecho a hacerlo transcurridos los cuatro años. Si se formaliza el procedimiento de coordinación IVA-ITP (TPO) en el sentido que proponemos más adelante, el inicio del mismo, convenientemente notificado a las partes, serviría para evitar la prescripción. Mientras tanto, seguirán produciéndose casos en los que no sea posible liquidar el impuesto que finalmente resulte procedente.

Para resolver lo anterior sin menoscabo de los derechos de los contribuyentes, se debería formalizar el procedimiento de resolución de conflictos IVA-ITP (TPO) en los términos que se exponen a continuación.

6. Una vía de solución a la doble imposición fáctica: mayor coordinación entre Administraciones.

La solución más aconsejable a los problemas de colisión IVA-ITP (TPO) pasa, desde nuestro punto de vista, por una mejor *coordinación* entre las Administraciones tributarias estatal y autonómica, lo que debería reducir a un número insignificante los casos en que bien la Administración, bien el contribuyente, pierden su derecho (a liquidar y a pedir la devolución de ingresos indebidos, respectivamente) por el transcurso del plazo de prescripción.

Un paso en este sentido (y al mismo tiempo un reconocimiento de que el problema requiere una pronta solución) lo constituye el artículo 65.4, último párrafo, de la Ley 21/2001. En el seno de la regulación de los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria ¹⁴⁵ y dentro de las materias en las que debe existir acuerdo de las dos Administraciones se incluye la siguiente referencia expresa a los conflictos IVA-ITP:

«Por lo que respecta a la adopción de los *dictámenes sobre la tributación aplicable en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido –Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla– y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, se precisará, igualmente, acuerdo entre ambas Administraciones. En caso de desacuerdo, se planteará el supuesto conflictivo ante la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, quien lo resolverá con carácter vinculante.»

En nuestra opinión, los dictámenes en materia IVA-ITP (TPO) del Consejo de Dirección para la Gestión Tributaria deberían considerarse por la ley verdaderos *actos administrativos* ¹⁴⁶, lo que actualmente no sucede. De este modo, al proceder de un órgano mixto, serían actos vinculantes para ambas Administraciones, sin perjuicio de su posterior control por los órganos judiciales, pues necesariamente los contribuyentes afectados deberían tener la posibilidad de recurrirlos. En cualquier caso, a fin de asegurar la protección de todas las partes interesadas,

debería arbitrarse la audiencia al vendedor y comprador, de forma que la Administración tributaria del Estado, la Comunidad Autónoma, el transmitente y el adquirente, participen conjuntamente en la resolución del conflicto.

Entendemos que el procedimiento de coordinación no debería seguir adelante cuando en el momento de notificarse a los interesados su inicio se aprecie que uno de los tributos implicados ha *prescrito* o cuando haya recaído una *liquidación firme* salvo que en ella concorra alguno de los motivos de revisión de los artículos 153 y 154 LGT ¹⁴⁷. En estos casos, algunas CC.AA. han acordado no continuar con la liquidación de ITP (TPO), pero sería conveniente que este criterio de evitar la doble tributación viniera impuesto por ley y nos parece que el Proyecto de LGT es el lugar idóneo para hacerlo ¹⁴⁸. No obstante, reiteramos aquí la observación apuntada más arriba, en el sentido de que la mecánica de liquidación del IVA hace difícil precisar en relación con una entrega concreta si ha existido o no comprobación definitiva.

En los restantes casos, una vez adoptado el acuerdo sobre la tributación aplicable, incluida la consulta a la DGT en caso de que no se alcance por los representantes de ambas Administraciones en el Consejo, se debe notificar a ambas partes e iniciar los oportunos procedimientos tributarios de liquidación y devolución tendentes a ejecutar el acuerdo del Consejo. Si alguno de los contribuyentes lo recurriera habría que esperar a que ganara firmeza. La interrupción de la prescripción se produciría con la notificación del inicio del procedimiento de coordinación pues, al dictarlo un órgano mixto, el acto proviene de las dos Administraciones afectadas y se hace con conocimiento formal de los contribuyentes de ambos tributos (el vendedor en el IVA y el adquirente en el ITP).

Por otro lado, sería importante fijar un plazo máximo de duración de los procedimientos tendentes a cumplir el acuerdo del Consejo Territorial, a fin de no prolongar en exceso las actuaciones de regularización. Este plazo debería tener en cuenta el de doce meses establecido en el artículo 29.1 Ley 1/1998, para los procedimientos de inspección y el de seis meses del artículo 23.1 de la misma ley, para las comprobaciones en vía de gestión. Un plazo de doce meses nos parece razonable, siendo posible desglosarlo en un primero de seis meses, con posibilidades de ampliarlo por otros seis, cuando se trate de comprobaciones por los órganos de gestión.

En el caso más general, cuando del procedimiento de coordinación resulte que el tributo precedente es el ITP (TPO) (ej. porque no hubo rehabilitación en el sentido de la LIVA), el adquirente tiene, en principio, derecho a recuperar el impuesto satisfecho al sujeto que se lo repercutió indebidamente, lo cual puede tener lugar por dos vías: rectificación de facturas en los términos del artículo 89 LIVA ¹⁴⁹ o devolución de ingresos indebidos.

Para que el sujeto pasivo del IVA proceda a la rectificación de facturas el acuerdo del Consejo Territorial se le deberá notificar. Si, como postulamos, se considera dicho acuerdo como acto administrativo, estará obligado a cumplirlo, si bien es cierto que la Administración carece de medios coactivos para asegurar que el transmitente reembolsa el IVA al adquirente.

En la notificación que dirija al sujeto pasivo del IVA, la AEAT debe hacer constar todos los datos necesarios para que empresario o profesional identifique perfectamente la operación, informándole asimismo de su *obligación* de aplicar el artículo 89 LIVA habida cuenta de la exención que es aplicable a la rehabilitación efectuada. Igualmente, se le deberá dar un plazo para que inicie la rectificación de facturas y devuelva el IVA al repercutido, de forma que si transcurrido dicho plazo no lo ha hecho, será la Administración la que tenga que tomar la iniciativa mediante la devolución de ingresos indebidos (art. 4 Real Decreto 1163/1990).

En el supuesto de que sea preciso iniciar la vía de devolución de ingresos indebidos pueden darse varias situaciones:

- a) Que el sujeto pasivo del IVA no haya ingresado la cuota repercutida indebidamente ¹⁵⁰. En este caso, la Comunidad Autónoma pretenderá liquidar el ITP (TPO) y ante la negativa a rectificar la factura al adquirente sólo le restarán los mecanismos civiles (acción de enriquecimiento injusto) o incluso penales (apropiación indebida) para recuperar la cuota indebidamente pagada ¹⁵¹. No obstante, si la Comunidad Autónoma siguiera adelante con la liquidación de ITP (TPO) se podría plantear la procedencia de solicitar la indemnización por responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas (art. 139 y ss. Ley 30/1992). El fundamento de la reclamación sería la doble tributación causada por estar obligado a soportar un tributo cuyo efectivo ingreso en las arcas públicas no puede asegurar.
- b) Que el sujeto pasivo del IVA haya ingresado la cuota repercutida, siendo el adquirente un consumidor final que no ha podido deducirla. En este caso, la AEAT regularizará la autoliquidación del sujeto pasivo y debería iniciar de oficio la devolución de ingresos indebidos al repercutido.
- c) Que el contribuyente del IVA haya ingresado la cuota repercutida pero que el repercutido haya deducido el IVA soportado (o se le haya devuelto), con lo que ya se ha resarcido y no procederá devolución alguna. La Administración tributaria del Estado se planteará en estos casos si regulariza las autoliquidaciones incorrectamente presentadas. En este caso, como en el anterior, la Administración autonómica liquidará el correspondiente ITP (TPO).

En los casos, no muy frecuentes, de que debiendo una transmisión tributar por IVA se haya liquidado el ITP (TPO), la AEAT liquidará el IVA al transmitente (o bien éste lo regularizará espontáneamente), quien podrá repercutirlo sobre el adquirente con los límites que establece el artículo 89 LIVA ¹⁵². Probablemente, la no repercusión de IVA estuvo debida a que el adquirente no reveló su intención de rehabilitar la vivienda, a pesar de que luego sí efectuó tal rehabilitación. En este caso el adquirente se convierte en responsable subsidiario ¹⁵³ de la deuda tributaria, ya que disfrutó indebidamente de una exención ¹⁵⁴. Por su parte, la Administración autonómica deberá devolver la cuota de ITP (TPO), previa liquidación (normalmente, por compensación) del IAJD correspondiente, bien de oficio, bien a solicitud del interesado.

Con el procedimiento expuesto, y las propuestas planteadas, se podrían evitar tanto la mayoría de supuestos de doble imposición fáctica como aquellos casos en que una operación no es gravada por ninguno de los dos impuestos, al tiempo que se conseguiría una mejor coordinación de ambas Administraciones. Una de las quejas –absolutamente fundadas– de los contribuyentes afectados por un caso de errónea liquidación por IVA cuando procede el ITP (TPO) es que se les apremia el pago de éste sin esperar a que la AEAT les devuelva la cuota de IVA, con el consiguiente quebranto financiero. Y si no es mediante la coordinación entre Administraciones no es viable suspender la liquidación del ITP (TPO), pues –según ha reconocido el TEAC– la obligatoriedad para la AEAT de devolver la cuota ingresada en exceso por el proveedor antes de liquidar la indebidamente deducida, «carece de apoyo normativo alguno» (Resolución de 14 de enero de 1999, ya citada) ¹⁵⁵.

Pero, afortunadamente, el Proyecto de LGT prevé –si prospera como texto legislativo– llenar el vacío normativo que denuncia el TEAC, mediante la introducción de un supuesto específico de suspensión para los supuestos de articulación IVA-ITP (TPO). Se trata del artículo 62 del Proyecto de LGT, que en su apartado 8 dispone que el ingreso de la deuda de un obligado tributario se suspenderá cuando se compruebe que por la misma operación se ha satisfecho a la misma u otra Administración una deuda tributaria o se ha soportado la repercusión de otro impuesto *incompatible* con el que motiva la deuda exigida. Esta norma no especifica hasta cuándo queda suspendido el ingreso, lo que no debería quedar, entendemos, a la determinación por norma reglamentaria sino que debería especificarse por ley.

Otra solución más sencilla y ágil para ejecutar los acuerdos del Consejo Territorial es la *compensación* de lo ingresado por IVA con la cantidad que corresponda satisfacer por ITP (TPO). Esta posibilidad ya se apuntaba en el Informe sobre coordinación IVA-ITP emitido por la Comisión Técnica de Coordinación de la Gestión Tributaria de 24 de marzo de 1999. Sin embargo, esta solución se enfrenta a problemas de índole presupuestaria. Entendemos, no obstante, que con la cesión a las CC.AA. de un 35 por 100 del IVA (arts. 18 y 27 Ley 21/2001), quizá sea el momento de retomar la solución de la compensación, que resolvería buena parte de las cuestiones planteadas por la delimitación IVA-ITP (TPO) en el plano formal.

Aunque no se nos oculta la dificultad de esta alternativa (teniendo presente que la cesión parcial del IVA no es de un porcentaje de las cuotas devengadas en cada operación, sino que se mide por criterios estadísticos ¹⁵⁶), conviene explorar esta vía de solución, que pasaría por incrementar las transferencias a las CC.AA. en concepto de tramo cedido del IVA (art. 9 Ley 21/2001) por la cuantía de aquellas cuotas del ITP (TPO) no ingresadas efectivamente al haberse compensado con ingresos por IVA, a resultas de los acuerdos alcanzados en los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria. Habría que minorar el ITP (TPO) no ingresado en el importe de la cuota gradual de AJD, documentos notariales, incompatible con la modalidad TPO.

El Proyecto de LGT no ha supuesto un avance en esta dirección, y en la tramitación parlamentaria del mismo debería incluirse, una vez implantado el sistema de coordinación que permitirá cuantificar el importe de las transferencias, la vía de compensación que evite –sobre todo

a los contribuyentes personas físicas– los perjuicios que les pueden suponer las complejas reglas, tanto materiales como formales, de articulación del IVA con la modalidad TPO del ITP y AJD.

V. CONCLUSIONES

De lo expuesto se pueden extraer las siguientes conclusiones:

1. La coordinación de los impuestos sobre ventas empresariales con aquellos que recaen sobre el tráfico civil ha presentado siempre una problemática específica, debido a la resistencia histórica de los *inmuebles* a ser gravados en el ámbito de los impuestos sobre el consumo.
2. La implantación del IVA en España introdujo, desde el punto de vista normativo, un factor añadido de complejidad en la delimitación con el ITP, en relación con la situación existente bajo la vigencia del IGTE, dada la opción del legislador por someter a TPO las entregas y arrendamientos de inmuebles exentas en IVA. Las fricciones entre ambos tributos aumentarían a partir de 1992, debido a la posibilidad que desde entonces tienen los interesados de optar por uno u otro impuesto mediante la renuncia a la exención en IVA.
3. A lo anterior se une, en el plano aplicativo, la cesión del ITP y AJD a las CC.AA. y los consiguientes problemas de *descoordinación* que se producen al atribuir la gestión de dos impuestos tan estrechamente relacionados a dos Administraciones diferentes.
4. La *rehabilitación* de edificaciones constituye un ejemplo palmario de los problemas normativos y de gestión que ocasiona la fiscalidad indirecta de las operaciones inmobiliarias. Las entregas para rehabilitación inmediata se exceptúan de la exención aplicable a las segundas entregas de edificaciones en IVA porque desde el punto de vista económico la rehabilitación supone hacer «nueva» una construcción cuyo valor añadido debe ser gravado en el IVA.
5. Con base en el fundamento anterior, sólo puede haber rehabilitación si las obras afectan a la estructura del inmueble y conllevan una auténtica *reconstrucción*, que alcance cierta entidad económica en relación con el valor previo del inmueble o su coste si se adquirió en los dos años anteriores. La Ley del IVA cuantifica esta relación en un 25 por 100.
6. La copiosa doctrina administrativa y jurisprudencia sobre el cumplimiento de estos requisitos es el mejor reflejo de las dificultades prácticas de su aplicación, sobre todo en lo concerniente al factor cualitativo. Convendría *de lege ferenda* que se especificara el tipo de obras que se consideran análogas a las expresamente mencionadas en la Ley del IVA.

7. El concepto de rehabilitación utilizado en las normas urbanísticas no ayuda a la delimitación del concepto fiscal, dado que los fines perseguidos, tanto por la legislación de ayudas a la vivienda como por la normativa de licencias urbanísticas no son los mismos que los de la normativa de delimitación del IVA con el ITP. El término rehabilitación en la Ley del IVA es jurídico, y en concreto *jurídico-tributario*, y así debe interpretarse, en cumplimiento del artículo 23.2 LGT.
8. La consideración de unas obras como de rehabilitación en el IVA cobra trascendencia no sólo en materia de exenciones, sino también a la hora de considerar *sujeto pasivo* del impuesto a quien rehabilita, en la distinción *entregas* de bienes-prestaciones de servicios y en el *tipo de gravamen* aplicable a determinadas ejecuciones de obras.
9. Desde el punto de vista de la gestión viene siendo demasiado frecuente que particulares que han comprado viviendas en inmuebles rehabilitados, y por los que han soportado IVA, sean requeridos por la Comunidad Autónoma competente para el pago del ITP (TPO), por entender la Administración tributaria autonómica que no ha existido rehabilitación en los términos del IVA. Teniendo en cuenta que este impuesto lo ha ingresado el vendedor en una Administración distinta (la AEAT) y que en la práctica no se viene reconociendo al comprador la posibilidad de solicitar directamente la devolución del IVA que se le ha repercutido, el riesgo de *doble imposición fáctica* es evidente.
10. Ante un caso concreto, las Administraciones involucradas decidirán si existe rehabilitación o no a la luz de datos como la licencia urbanística, el proyecto de obras, el presupuesto, la liquidación del ICIO, dictamen de peritos, etc.
11. El principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 Constitución Española) se vería reforzado si los contribuyentes pudieran recabar *a priori* el criterio de la Administración acerca de la existencia o no de rehabilitación. La regulación que contiene el artículo 9 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes sobre *acuerdos previos de valoración* podría servir de base para arbitrar un mecanismo similar por el que la Administración del Estado o, preferiblemente, la autonómica, dictaminara sobre si unas determinadas obras son de rehabilitación en sentido fiscal, más concretamente a efectos de una correcta delimitación IVA-ITP. En la medida de lo posible las escrituras notariales deberían reflejar estos datos, para facilitar la calificación fiscal de la operación.
12. Cuando, habiéndose repercutido IVA en las operaciones de rehabilitación, la AEAT considere aplicable el ITP (TPO) procederá a regularizar la repercusión indebida y a dar traslado a la Comunidad Autónoma para que liquide el impuesto procedente, si no lo hubiera hecho ya. En general, estas actuaciones de regularización no conllevarán sanción, por concurrir la eximente de interpretación razonable de la norma tributaria.

13. Un problema adicional al que puede enfrentarse ya sea la Administración competente para gestionar el tributo no ingresado, ya sea el contribuyente que quiere obtener la devolución del que pagó, es la prescripción de las respectivas acciones. En respuesta a esto y considerando que en las entregas inmobiliarias exentas en IVA la sujeción a ITP (TPO) depende del régimen en IVA, se ha propuesto introducir las modificaciones legales necesarias para que las actuaciones de una Administración interrumpen la prescripción en relación con la otra. Esta posibilidad, sin embargo, se enfrenta a dificultades derivadas de los principios fundamentales que rigen el instituto de la prescripción. El Proyecto de nueva LGT incluye alguna medida en este sentido que, si bien camina en la buena dirección, se nos antoja insuficiente para resolver los problemas de coordinación IVA-ITP.
14. La solución para evitar los casos de *doble imposición fáctica* pasa, en nuestra opinión, por reforzar los mecanismos de colaboración de ambas Administraciones en torno a los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria, arbitrando en estos órganos un *procedimiento* formal y reglamentado, en el que previa *audiencia* a las partes y de modo *vinculante* para las dos Administraciones afectadas, se determine la tributación aplicable, ofreciendo a los contribuyentes la posibilidad de *recurrir* dicho acto administrativo en vía económico-administrativa y jurisdiccional. De este procedimiento deben excluirse los casos prescritos y aquellos otros en que exista una liquidación firme, salvo que sea posible su revisión y existan motivos que la justifiquen.
15. Una vez *firme* el acto administrativo a que se refiere el punto anterior, deberían ponerse en marcha de oficio los mecanismos dirigidos a regularizar las situaciones tributarias de los contribuyentes afectados en función de la tributación que finalmente resulte procedente.
16. Como vía para ejecutar los Acuerdos del Consejo Territorial no debe dejar de explorarse la posibilidad de *compensar* lo abonado por un impuesto en la liquidación del otro, particularmente ahora que, como consecuencia del nuevo sistema de financiación de las CC.AA., éstas reciben parte de la recaudación del IVA, que debería incrementarse en el importe de las cuotas no ingresadas en la Comunidad Autónoma por operaciones sujetas a ITP (TPO) y liquidadas por IVA, una vez deducida la cuota gradual de AJD que se haya satisfecho.

NOTAS

- ¹ La regulación completa del IGTE se llevó a cabo por el Texto Refundido aprobado por Decreto 3314/1966, de 29 de diciembre.
- ² Este autor considera que «la recepción del IGTE como forma de imposición de bienes y servicios, constituye un lunar cuya fundamentación ha de hallarse en los condicionamientos corporativos...», ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Sistema tributario español y comparado*, Tecnos, Madrid, 1992, pág. 189.

- ³ Vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «Las operaciones inmobiliarias como actividad empresarial en el IVA», *Impuestos*, n.º 5, 1986.
- ⁴ El país pionero en la introducción del IVA fue Francia, por Ley de 10 de abril de 1954. Alemania lo incorporó en 1967, Holanda en 1969, Italia en 1971, Gran Bretaña en 1973, etc.
- ⁵ Por aquel entonces regulado en el Texto Refundido aprobado por Decreto 1018/1967, de 6 de abril.
- ⁶ Como apunta ALBIÑANA, «Es por todos sabido que el sector inmobiliario es el más rebelde a ser incluido en el ámbito del Derecho mercantil. Las operaciones inmobiliarias, y con ellas las explotaciones agrarias, no son mercantiles para nuestro Código de comercio, ni para el Derecho mercantil en sus distintos contornos...», ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «Las operaciones inmobiliarias...», *op. cit.* pág. 37.
- ⁷ El artículo 145 de la Ley 41/1964 disponía que «No estarán sujetas al ITP las transmisiones a título oneroso, los préstamos, fianzas, arrendamientos y pensiones cuando constituyan *actos habituales del tráfico de las empresas* o explotaciones mercantiles, forestales, agrarias, ganaderas o mixtas, salvo las transmisiones de inmuebles, incluso cuando se verifiquen a cambio de una pensión, los arrendamientos que se constituyan sobre esta clase de bienes y los préstamos con garantía hipotecaria sobre bienes inmuebles, que estarán sujetos, en todo caso, al impuesto». Sobre la delimitación del IGTE y el ITP, *vid.* LÓPEZ DE ARRIBA Y GUERRI, A.: «Delimitación entre los impuestos de Transmisiones Patrimoniales y General sobre el Tráfico de las Empresas», *Impuestos*, n.º 5, 1986.
- ⁸ Concretamente, el artículo 3 de la Ley 6/1979 fue el que modificó el artículo 1.1 TR del IGTE.
- ⁹ Artículo 4.1 TR del IGTE, redactado por el artículo 1.2 Ley 6/1979.
- ¹⁰ Cuyo artículo 7.5 disponía que «No estarán sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales las entregas de bienes, las prestaciones de servicios y, en general, las operaciones que constituyan actos habituales del tráfico de las empresas o explotaciones que las efectúen, ya sean industriales, comerciales, agrarias, forestales, ganaderas o mixtas, *salvo las entregas o transmisiones y los arrendamientos de bienes inmuebles rústicos o de terrenos sin urbanizar*», confirmando a continuación la incompatibilidad entre el IGTE y el ITP.
- ¹¹ Fue motivo de copiosa doctrina el supuesto derecho de opción que –según algunos autores– contenía el artículo 18 TR del ITP y AJD, en virtud del cual parecía dejarse a las partes elegir entre el IGTE y el ITP por el sencillo expediente de no justificar la sujeción al primero, lo que, según dicho precepto, abocaba a la tributación por el segundo. *Vid.* RODRIGO RUIZ, M.A.: «Las operaciones empresariales sobre inmuebles y el deslinde entre los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Tráfico de empresas. Examen del régimen opcional contenido en el artículo 18 del nuevo Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones», *CT*, n.º 41; SÁNCHEZ DE LAMADRID, C.: «Notas sobre el gravamen de la transmisión empresarial de inmuebles», *La Ley*, n.º 182; ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «La tributación de la transmisión empresarial de bienes inmuebles: una opinión más», *Crónica Tributaria*, n.º 44.
- ¹² Georges EGRET, citado por J.E VARONA ALABERN: *El sector inmobiliario en el Impuesto sobre el Valor Añadido*, Lex Nova, Valladolid, 1991, pág. 15, considera que el IVA constituye «sin duda, la más grande innovación fiscal del siglo XX». *Cfr.* EGRET, G.: *El IVA (Impuesto sobre el Valor Añadido)*. Oikos-tau. Barcelona, 1979, pág. 11.
- ¹³ CASADO OLLERO, G.: *El sector inmobiliario en el sistema de Impuesto sobre el Valor Añadido*, Granada, 1982. Sin publicar (ejemplares para consulta en la Biblioteca del Instituto de Estudios Fiscales), pág. 10.
- ¹⁴ Puesto que no hay un solo tipo de IVA sino que la imposición sobre el valor añadido es propiamente una modalidad de impuestos sobre ventas dentro de la cual se pueden distinguir diversas variantes: IVA tipo producto bruto, IVA tipo renta nacional, IVA tipo salarios e IVA tipo consumo. *Vid.* SHOUP, C.: *Hacienda Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, pág. 341 y ss.
- ¹⁵ Este efecto fue una de las principales críticas que se dirigieron contra el IGTE.
- ¹⁶ La norma básica del Derecho Comunitario en materia de IVA sigue siendo la Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, de armonización de las disposiciones de los Estados miembros en materia de impuestos sobre volumen de negocios, modificada por las Directivas del Consejo 78/583, 80/368, 83/181, 84/386, 89/465, 91/680, 92/77 y 92/111.
- ¹⁷ Como ha afirmado G. CASADO OLLERO, *op. cit.* págs. 15-16 «no es posible dogmatizar la naturaleza jurídica del IVA europeo, ya que se trata de un esquema de tributación que igual puede calificarse de impuesto sobre el consumo que de impuesto sobre la circulación jurídica de bienes y servicios, aunque probablemente se trate de ambas cosas a la vez»; en contra de su consideración como impuesto sobre consumo se pronuncia F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel Diritto Finanziario*. Unione tipografico-Editrice torinese. Torino, 1970, pág. 175 y ss. y P. DEROUIN, *El Impuesto sobre el Valor Añadido en la CEE*, Edersa, Madrid, 1981, pág. 388, ambos citados por J.E. VARONA, *El sector inmobiliario... op. cit.* págs. 17-18. Este autor, por su parte, coincide en que el IVA grava el consumo y en apoyo de su tesis cita a A. BERLIRI, *L'Imposta sul Valore Aggiunto*. Giuffrè, Milano, 1971, pág. 58. También consideran que el

- IVA es un impuesto sobre consumo, entre otros, J. BANACLOCHE PÉREZ: «El aspecto material en el IVA: entregas de bienes y prestaciones de servicios (arts. 1, 3, 4, 5 y 7)», *RDFHP*, n.º 157, 1 (1982), pág. 276 y D. JARACH, *Finanzas Públicas*, Ed. Cangallo, Argentina, 1978, pág. 498. J.J. FERREIRO LAPATZA, por su parte, aplica al problema su particular distinción entre la riqueza que un impuesto quiere gravar (que en el IVA sería el consumo) y la riqueza que efectivamente grava (el tráfico): «El objeto del tributo», *REDF*, Civitas n.º 10 (1976) pág. 227 y ss.
- 18 Características que G. CASADO OLLERO, *op. cit.* pág. 27 y ss., resume en dos: la variable cronológica, por la cual el uso del inmueble se prolonga en el *tiempo*, y no se consume por el uso sino muy lentamente, llegando, en el caso extremo de los terrenos, a no consumirse ni desgastarse por el uso; y la variable *espacio*, que relativiza la importancia de la armonización comunitaria de las operaciones inmobiliarias en el IVA, dado el carácter esencialmente local del mercado inmobiliario.
- 19 Esta articulación o coordinación no es una exigencia absoluta, a pesar del parecer mayoritario, pues desde un punto de vista doctrinal IVA e impuestos sobre transmisiones gravan el inmueble tomando una perspectiva diferente (como objeto de consumo y bien de cambio, respectivamente) y por eso, desde un punto de vista científico, según destaca G. CASADO (*op. cit.* pág. 54), el régimen fiscal de las operaciones inmobiliarias puede seguir un curso diferente en el IVA y en los tributos sobre el tráfico jurídico.
- 20 BATALLA Y MONTERO DE ESPINOSA, A.: *El sector inmobiliario y la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido*, Servicio de Publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1985, pág. 159.
- 21 ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *op. cit.* pág. 379. Según dicho autor este impuesto evoluciona «hacia otras figuras tributarias –¿tasas?– por encontrarse emparejado por las dos grandes imposiciones presentes en cualquier sistema moderno: la que recae sobre la renta y la que grava el consumo». *Vid.* también, sobre ese punto, el Prólogo de C. ALBIÑANA al *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados* de A. MARTÍNEZ LAFUENTE, desde su primera edición de 1976 hasta la última que conocemos, 1997, Ed. Marcial Pons, Madrid.
- 22 Sobre el principio de capacidad económica y su aplicación a los impuestos indirectos, *vid.* entre otros CASADO OLLERO, G.: «El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta», *REDF*, n.º 32 (1981) y n.º 34 (1982); PALAO TABOADA, C.: «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro*, Madrid, Tecnos, 1976, vol. II, pág. 388; HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y Sistema Fiscal. Análisis del Ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, 1998 y la bibliografía citada en los anteriores.
- 23 «En realidad, las disposiciones imperativas de la Sexta Directiva respecto de la fiscalidad inmobiliaria son mucho menos importantes que aquellas en que se faculta a los Estados miembros para seguir conformando libremente el régimen fiscal de los inmuebles, con tal de respetar unas mínimas reglas de carácter indisponible. El Consejo de las Comunidades Europeas al aprobar el texto final de la Sexta Directiva tuvo que ceder ante la resistencia de los diferentes Gobiernos nacionales a introducir cambios sustanciales en la regulación de su fiscalidad inmobiliaria» (G. CASADO OLLERO, *op. cit.* pág. 108).
- 24 Los Estados miembros tienen no obstante la facultad de conceder a los sujetos pasivos la opción por el gravamen de las entregas de terrenos no edificables, delimitando las fronteras de tal derecho de opción. Esto es lo que, en la práctica, ha hecho el legislador español de 1992 con la posibilidad de renunciar a determinadas exenciones inmobiliarias en IVA.
- 25 Los Estados miembros pueden aplicar criterios alternativos al de primera ocupación, tales como el plazo transcurrido desde la finalización del inmueble y el de la primera entrega o el plazo transcurrido entre la primera ocupación y el de la ulterior entrega, siempre que estos plazos no superen respectivamente los cinco y dos años. Por otra parte, en la exoneración de las entregas de edificios usados no se diferencia entre viviendas y edificios con uso empresarial, como habría parecido lógico (G. CASADO, *op. cit.* pág. 106). Asimismo, la Directiva permite a los Estados, al igual que en el caso de los terrenos, conceder a los sujetos pasivos la opción por la tributación de estas operaciones en IVA.
- 26 *Vid.* A. BATALLA, *op. cit.* págs. 11 y 35 y G. CASADO, *op. cit.* págs. 108-109 para quienes, atendiendo a las dificultades prácticas de armonizar este sector de la actividad empresarial, la solución más razonable habría sido elaborar un esquema mínimo de tributación basado en la técnica del tipo cero, y obligatoriamente aplicable a todos los Estados miembros, o renunciar, de no haber sido posible lo primero, a incluir los inmuebles en el ámbito de armonización del IVA europeo.
- 27 Quizá la única cuestión del régimen del IVA inmobiliario en la ley española sobre cuya adecuación a la normativa comunitaria se ha dudado es la de los arrendamientos. En este sentido, *vid.* HERRERA MOLINA, P. M.: «Los arrendamientos de inmuebles como operación exenta en el IVA», *Impuestos*, 1988, Tomo I, pág. 865 y ss. Este autor plantea la posibilidad de considerar contrario a la Sexta Directiva el artículo 8.1.23 Ley 30/1985 (hoy 20.Uno.23.º Ley 37/1992) en cuanto que convierte en general el gravamen en IVA de los arrendamientos inmobiliarios mediante la expansión de

- los supuestos exceptuados en la Directiva de la regla general de no gravamen. Sobre las relaciones IVA-ITP y AJD a la luz de la normativa comunitaria *vid.* también FALCÓN Y TELLA, R.: «La compatibilidad del IVA con transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Comentario a la STJCE de 16 de diciembre de 1992», *Impuestos*, n.º 14, julio de 1993.
- 28 CERVELLÓ GRANDE, J.M.: «Algunas consideraciones sobre las relaciones entre el IVA y el ITP y AJD», *Impuestos*, n.º 5, 1986.
- 29 Aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre y desarrollado por el Reglamento que aprueba el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo.
- 30 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, desarrollada por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.
- 31 Como es sabido, el ITP y AJD se estructura en tres modalidades o conceptos, que para algunos autores son impuestos diferentes (esta tesis es la que mantiene, entre otros, F.J. Y J.L. GARCÍA GIL, *Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, 2.ª Ed. Dijosa, Madrid, pág. 41, citando en apoyo de su postura las Sentencias del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 1989 –RJ 1992, 4344– y 11 de octubre de 1993 –RJ 1993, 8480– entre otras) y para otros guardan unos principios comunes, sin obviar sus evidentes diferencias (así lo estima por ejemplo el insigne tratadista del impuesto A. MARTÍNEZ LAFUENTE, *op. cit.* pág. 36). Lo relevante es destacar que los problemas de colisión con el IVA afectan sólo a la primera modalidad –Transmisiones Patrimoniales Onerosas– puesto que las otras dos –Operaciones Societarias y Actos Jurídicos Documentados– son plenamente compatibles con el IVA.
- 32 *Cfr.* TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «Los conflictos de aplicación normativa: Impuesto sobre el Valor Añadido *versus* Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales», Ponencia presentada en el Curso «Los tributos cedidos: problemas competenciales», organizado por la Universidad Internacional de Andalucía, Baeza, septiembre de 2000, pág. 10.
- 33 Una exposición de los argumentos a favor y en contra de la sujeción a ITP (TPO) de determinadas operaciones exentas en IVA puede estudiarse en VARONA, J.E.: «IVA e ITP y AJD: delimitación de los elementos subjetivo y objetivo del hecho imponible», *Impuestos*, n.º 65 (1990) y la abundante bibliografía citada por él. También, más reciente, MARTÍN MORENO, J.L.: *Transmisiones Inmobiliarias sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Onerosas y Fraude Fiscal*, Ed. Estudios Financieros, Madrid, 1998, pág. 38 y ss.
- 34 Artículo 4 LIVA.
- 35 Artículo 7.1.A) TRITP.
- 36 Cuestión diferente sería la relativa a las prestaciones de servicios en el IVA, aunque el artículo 7.1.B) TRITP somete a gravamen diversas operaciones que en IVA también se gravan bajo esta categoría. Es evidente que el hecho imponible del IVA es más amplio que el del ITP, pero en las entregas y arrendamientos inmobiliarios, que es donde se produce principalmente la fricción entre ambos gravámenes, se pueden considerar hechos imponibles prácticamente equivalentes.
- 37 *Vid.* en este sentido J.E. VARONA: «Delimitación de los elementos objetivo y subjetivo...», *op. cit.* pág. 40.
- 38 La renuncia a la exención se permite para las operaciones de los apartados 20.º, 21.º y 22.º del artículo 20.Dos LIVA. Resulta llamativo cuando menos que se renuncie a una exención. Sin embargo, se pretende con ello no romper la mecánica repercusión-deducción del IVA y no perjudicar al adquirente –que podría deducirse el IVA si la transmisión tributara por este impuesto–, obligándole a soportar una carga que no es deducible, como la que representa el ITP (TPO). La renuncia a la exención y sujeción de la operación a IVA sin exención beneficia también al transmitente, por cuanto la realización de operaciones exentas limita su derecho de deducción de cuotas soportadas.
- 39 Como afirma J.E. VARONA, «Delimitación de los elementos objetivo y subjetivo...», *op. cit.* pág. 36 «en no pocas ocasiones la línea divisoria entre el IVA y el ITPAJD aparece desdibujada, resultando una tarea compleja deslindar el ámbito de aplicación de cada tributo...»
- 40 Ley 30/1983, de 28 de diciembre, de Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas.
- 41 De conformidad con el artículo 46.1 de la vigente Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, que además amplía las competencias normativas sobre los tributos cedidos y extiende la potestad normativa a los aspectos de gestión: las competencias gestoras ya no deberán ejercerse en todo caso siguiendo la normativa estatal sino que las CC.AA. podrán modificar ciertos aspectos formales. *Vid.* CHECA GONZÁLEZ, C.: «La delegación de competencias administrativas del Estado a las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos», *Revista de Hacienda Local*, n.º 38, 1983, pág. 309 y ss. y LINARES MARTÍN DE ROSALES, J.: «La delegación de la gestión en los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas», en XXXII *Semana de Estudios de Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1986, pág. 216 y ss.
- 42 Motivo por el cual la Inspección de los Servicios del Ministerio de Hacienda rinde anualmente un informe, que se adjunta a los Presupuestos Generales del Estado, sobre el ejercicio por parte de las CC.AA. de las competencias delegadas (art. 37.2 Ley 21/2001).

- 43 El concepto de edificación aplicable es el contenido en el artículo 6 LIVA: «A los efectos de este impuesto, se considerarán edificaciones las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente. 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 (...)».
- 44 Es evidente que la excepción a la exención, como la exención misma contenida en el artículo 20.Uno.22.º LIVA, sólo afecta a entregas realizadas por empresarios y profesionales a título oneroso, en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales, de forma que si la entrega del edificio para rehabilitación la realiza por un particular o un sujeto pasivo del IVA que no actúa en ejercicio de su actividad empresarial o profesional, nunca podrá quedar sujeta al IVA y lo estará directamente al ITP y AJD, modalidad TPO.
- 45 7 por 100 para las partes del edificio aptas para su utilización como vivienda (salvo que se trate de Viviendas de Protección Oficial, en cuyo caso el tipo impositivo será del 4%) y 16 por 100 en el resto de casos (arts. 90 y 91 LIVA).
- 46 VARONA ALABERN, J.E.: *El sector inmobiliario... op. cit.* pág. 321.
- 47 LÓPEZ LIS, J.: *El IVA en las operaciones financieras e inmobiliarias*, Bosch, Barcelona, 1987, pág. 226.
- 48 Vid. PUEYO MASÓ, J.A.: «Las operaciones inmobiliarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido», *REDF*, Civitas, n.º 50, 1986, pág. 237.
- 49 BATALLA, A., *op. cit.* págs. 78 y 79.
- 50 BATALLA, A., *op. cit.* pág. 79.
- 51 PUEYO MASÓ, J.A.: *El Impuesto sobre el Valor Añadido y las operaciones inmobiliarias*, Secretaría General Técnica del Ministerio de Economía y Hacienda, 2.ª Ed., 1986, pág. 50.
- 52 La definición de lo que se entiende por obras de rehabilitación a efectos del IVA fue elevada a rango legal por la Ley 37/1992. En la normativa de 1985, la ley se limitaba a considerar no exenta la entrega de edificaciones para su inmediata rehabilitación remitiéndose al texto reglamentario (Real Decreto 2028/1985) para un concepto de rehabilitación. La elevación de rango debe valorarse positivamente, dada la trascendencia de la definición y no sólo para la delimitación con el ITP (TPO) sino también en materia de tipo de gravamen, como se verá más adelante.
- 53 Estas interpretaciones se han reiterado luego en las Contestaciones de 4 de noviembre de 1986 (consulta vinculante), 22 de febrero de 1990 y 18 de abril de 2000.
- 54 La norma que cita la Audiencia Nacional fue luego sustituida por el Real Decreto 1186/1998, de 12 de junio (BOE del 26) relativo al Plan vivienda 1998-2001 que a su vez ha sido derogado por el Real Decreto 1/2002, de 11 de enero (BOE del 12), relativo a las actuaciones protegidas en el período 2002-2006, hoy vigente.
- 55 CHECA GONZÁLEZ, C.: *Las exenciones tributarias en el Ordenamiento estatal*. Lex Nova, Valladolid, 2001, pág. 237.
- 56 Autonomía que se pone de manifiesto, entre otros preceptos, en el artículo 23.2 LGT y en la DA 5.ª Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de RJAP y PAC. Específicamente, como afirman J. MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 13.ª Ed., Tecnos, Madrid, 2002 págs. 187 y 188, la posibilidad de que el ordenamiento tributario califique autónomamente sus propios institutos, ha sido expresamente aceptada por el Tribunal Constitucional, por ejemplo, en Sentencias 45/1989, de 20 de febrero, 146/1994, de 9 de mayo y 214/1994, de 14 de julio. En la primera de ellas, el Tribunal Constitucional afirma que el legislador fiscal es autónomo y no está obligado a acomodarse estrechamente a la legislación civil (en nuestro caso, esto mismo sería aplicable en relación con el concepto de rehabilitación en la legislación urbanística o en la normativa de ayudas a la vivienda). En general, toda la doctrina reconoce que la ley tributaria puede proceder a calificar de forma autónoma los conceptos que utiliza, si bien, para evitar lo que ALBIÑANA ha calificado de «cantonismo legislativo» (ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «La interpretación económica de las leyes tributarias», en *RDFHP*, n.º 144, 1979), esta facultad sólo debe ejercerse cuando existan sólidas razones que lo justifiquen.
- 57 La Audiencia Nacional (Sentencia de 2 de abril de 1998, JT 757) también ha seguido la pauta de aplicar sin más conceptos de Derecho administrativo ante problemas fiscales cuando se ha pronunciado sobre la sujeción a IVA de las entregas de terrenos en curso de urbanización. En relación con los mismos, ha entendido que a falta de un concepto fiscal de lo que debe entenderse por «en curso de urbanización» debe acudir al Derecho urbanístico, según el cual un terreno entra en dicha situación desde que se incluye en una Junta de Compensación, aunque todavía no se hayan ejecutado obras materiales de transformación del mismo, como exigía el TEAC (Resolución de 1 de febrero de 1995, entre otras). En este caso no obstante, resulta más justificado recurrir al Derecho administrativo, ya que la norma tributaria no define qué ha de entenderse por «en curso de urbanización», mientras que en el caso de la rehabilitación ya existe un concepto fiscal, autónomo del administrativo.

- 58 Parece lógico pensar que dicha legislación perseguirá dar un concepto amplio de rehabilitación, ya que se trata de regular las ayudas financieras a una serie de acciones que el legislador quiere incentivar.
- 59 Se consideran obras para la adecuación de habitabilidad de una vivienda: a) las que le proporcionen condiciones mínimas respecto a su superficie útil, distribución interior, instalaciones de agua, electricidad y, en su caso, de gas, ventilación, iluminación natural y aireación, aislamiento térmico y acústico, servicios higiénicos e instalaciones de cocina u otros servicios de carácter general; b) la realización de obras de adecuación que posibiliten en las viviendas ahorro de consumo energético o que permitan la adaptación a la normativa vigente en materia de agua, gas, electricidad, protección contra incendios o saneamiento, o aquellas otras que tengan por finalidad la supresión de barreras arquitectónicas de conformidad con lo dispuesto por la Ley 15/1995, de 30 de mayo, sobre límites del dominio sobre inmuebles para eliminar barreras arquitectónicas a las personas con discapacidad y c) la ampliación del espacio habitable de una vivienda mediante obras, conforme a lo dispuesto en el planeamiento urbanístico, siempre que la superficie útil resultante no exceda de 120 metros cuadrados.
- 60 En la redacción dada por el artículo 58.cuatro de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre.
- 61 Un ejemplo paradigmático de esto es la noción de empresario que, como sabemos, no presenta la misma amplitud en impuestos como el IRPF, el IAE, el IVA o la modalidad Operaciones Societarias del ITP y AJD.
- 62 PARADA VÁZQUEZ, R.: *Curso de Derecho Administrativo, T.III, Derecho Urbanístico*, 7.ª Ed. pág. 570, define la licencia como «acto administrativo de autorización, de carácter reglado, que, sin perjuicio de tercero, permite la ejecución de obras o utilización del suelo que los instrumentos urbanísticos han previsto en cada terreno.»
- 63 Este artículo ha sido declarado conforme a la Constitución por la STC 61/1997, de 20 de marzo, que declaró parcialmente inconstitucional el citado Texto Refundido y obligó a dictar la Ley 6/1998, de 13 de abril, de Régimen Urbanístico y Valoración del Suelo, que declaró expresamente vigente dicho precepto.
- 64 SANTOS DíEZ, R. y CASTELAO RODRÍGUEZ, J.: *Derecho Urbanístico. Manual para juristas y técnicos*, 4.ª Ed. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 2001, pág. 876.
- 65 Artículos 17 y 22 de la Ley 6/1998, de Régimen del Suelo, artículo 178.1 Ley del Suelo de 1976 y Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, Decreto de 17 de junio de 1957 (BOE del 15 de julio), según clasificación del Memento Urbanístico, Ed. Francis Lefebvre 2002-2003, pág. 876.
- 66 Estamos pensando, sin salir de este impuesto, en los supuestos de no sujeción al IVA de la transmisión global del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo cuando el adquirente continúe el ejercicio de las mismas actividades del transmitente, en los que la normativa no especifica plazo alguno, lo que plantea la duda de durante cuánto tiempo debe el adquirente continuar con tal ejercicio.
- 67 *Vid.* Artículo 23.2 LGT.
- 68 En el caso concreto que resuelve dicha Resolución «es evidente la no concurrencia del requisito de la "inmediata rehabilitación", toda vez que ni en la escritura de compra ni en un momento inmediatamente posterior se ha manifestado por la compradora su intención de adquirir para rehabilitar, con la única salvedad de una escueta mención en el impreso de autoliquidación».
- 69 No debe haber inconveniente en considerar sujeto pasivo *per se* a quien habiendo comenzado unas obras de rehabilitación vende el edificio antes de haberlas concluido, con base en el artículo 5.Uno.d) LIVA aunque no gozara de la condición de empresario por otro motivo. Sobre la condición de empresario de quien rehabilita *vid.* Contestaciones de la DGT de 16 de junio de 1989 y 4 de septiembre de 2001.
- 70 En los casos en que la rehabilitación viene impuesta por la disciplina urbanística aplicable (así, cuando existe riesgo de ruina) la autoridad municipal competente determina el plazo máximo de inicio de las actuaciones así como la duración máxima de las mismas.
- 71 RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *El IVA en las Operaciones Inmobiliarias*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria. Monografías, n.º 24, Pamplona, 2002, pág. 129.
- 72 El objetivo no es «sujetar al IVA» como manifiesta este autor, pues sujetas están siempre en la medida que el transmitente es un sujeto pasivo del impuesto que realiza la entrega en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional. Lo que se pretende es gravarlas efectivamente por el impuesto empresarial, enervando en estos supuestos la exención que afecta a toda segunda o ulterior entrega de edificación.
- 73 Téngase en cuenta que la legislación de arrendamientos urbanos, Ley 29/1994, de 24 de noviembre (RCL 1994, 3272), limita el tipo de obras que pueden ser realizadas por un arrendatario en el inmueble locado. El artículo 23.1 de la citada norma dispone expresamente que: «El arrendatario no podrá realizar sin el consentimiento del arrendador, expresado por escrito, obras que modifiquen la configuración de la vivienda o de los accesorios a que se refiere el apartado 2, del artículo 2, o que provoquen una disminución en la estabilidad o seguridad de la misma».

- 74 VARONA, J.E.: *El sector inmobiliario...*, *op. cit.* pág. 323.
- 75 Aunque no han faltado voces que, a fin de que no se produzca el indeseado efecto acumulativo del ITP, propusieron someter al IVA determinadas entregas realizadas por particulares siempre que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe en ejercicio de su actividad. *Vid.* DE JUAN, J. L., IRANZO, J., ZURDO, J.: *El Impuesto sobre el Valor Añadido en España*, Informes del Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1985, pág. 55.
- 76 La única cuestión controvertida es el tipo de gravamen aplicado, puesto que en las entregas de edificios para demolición el tipo aplicable es el 16 por 100 mientras que en la entrega para rehabilitación deberá aplicarse el 7 por 100 si se trata de viviendas (salvo que por su estado de conservación se considere que han dejado de ser aptas para el uso como tales).
- 77 Promotor es el propietario del inmueble que rehabilita (promotor-rehabilitador) o encarga la rehabilitación (promotor) para destinar el edificio a la venta, al arrendamiento o al uso propio, como se puede leer en la Contestación de la DGT de 4 de noviembre de 1986. La Ley 38/1999, de 5 de noviembre (RCL 1999, 2799), de Ordenación de la Edificación, define al promotor como «cualquier persona física o jurídica, pública o privada, que, individual o colectivamente, decide, impulsa, programa y financia con recursos propios o ajenos, las obras de edificación para sí o para su posterior enajenación, entrega o cesión a terceros bajo cualquier título».
- 78 Sentencia de 10 de marzo de 1994 (RJ 1994,1925). En cambio, parece cambiar de criterio (decimos parece porque el Tribunal no llega a entrar en el fondo de la cuestión en el recurso que resuelve) en la Sentencia de 20 de noviembre de 2000 (RJ 2001,957). La opinión contraria a la del Tribunal Supremo prevalece en la jurisprudencia reciente de otros Tribunales: Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de mayo de 2000 (JT 1087) y Sentencias del TSJ de Baleares de 2 de julio y 8 de octubre de 1999 (JT 1646 y 1820), 21 de enero de 2000 (JT 129) y 19 de enero de 2001 (JT 156).
- 79 Resolución del TEAC de 19 de diciembre de 1996.
- 80 Contestaciones a consultas de 20 de enero de 1998, 29 de diciembre de 1999 y 22 de febrero de 2000.
- 81 Entre otros, MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: «Delimitación entre el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: aspectos problemáticos», *CT*, n.º 96 (2000), pág. 114; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *op. cit.* pág. 94 y la obra conjunta de estos dos autores: «Sobre la sujeción a IVA de las adquisiciones en subasta judicial: estado de la cuestión a la luz de la jurisprudencia y de las últimas reformas normativas», *JT*, n.º 9 (2001).
- 82 Así lo ha ratificado la DGT en Contestaciones a consultas vinculantes de 19 de junio de 1986, 16 de junio de 1987 y 21 de marzo de 1988.
- 83 PUEYO MASÓ, J.A., *op. cit.* pág. 237.
- 84 Sin perjuicio de lo que digamos más adelante para las obras de rehabilitación contratadas por la Iglesia Católica, a las que sí es de aplicación la exención subjetiva reconocida en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos con la Santa Sede.
- 85 Este tipo será aplicable a todas las ejecuciones de obra que tengan por objeto la rehabilitación de viviendas, aunque éstas tengan la calificación de VPO, cuya primera entrega estaría gravada al 4 por 100.
- 86 Luego el tipo reducido se aplicará tanto si estas ejecuciones de obra reciben el tratamiento de entrega de bienes como si se consideran prestaciones de servicios según mantiene la Contestación de la DGT de 30 de enero de 1986.
- 87 Lo que sucederá si más del 50 por 100 de la superficie construida se destina a dicha utilización. A diferencia de lo que ocurre con los arrendamientos de partes de edificios destinadas a vivienda, que el artículo 20.Uno.23.º LIVA declara exentos, la aplicación del tipo reducido para entregas y ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de viviendas sólo se fija en el carácter objetivo de la edificación, que debe ser apta para uso como vivienda, al margen del destino que finalmente reciba el inmueble (Contestación a consulta de 24 de junio de 1998). Por su parte, la DGT considera vivienda el edificio o parte del mismo destinado a habitación o morada de una persona física o de una familia que constituye lugar o sede de su vida doméstica (Contestaciones de 9 de mayo de 1986 y 6 de noviembre de 1998).
- 88 *Vid.* Resoluciones del TEAC de 13 de mayo y 29 de mayo de 1997 (JT 866). También, en este sentido, la Contestación de la DGT de 7 de febrero de 1986 (BOE del 11 de febrero) y la más reciente de 20 de julio de 2001 (consulta n.º 1506-2001).
- 89 Si la obra ha sido realizada por subcontratistas albañiles para otros contratistas que, a su vez, contraten con promotores de edificaciones aunque tengan por objeto la construcción o rehabilitación de vivienda, tributan al tipo general (Contestación de la DGT de 2 de octubre de 2000, consulta n.º 1663-2000).
- 90 Estas condiciones son: a) que el destinatario de la obra sea una persona física que no actúe como empresario y que utilice la vivienda para su uso particular, o bien una comunidad de propietarios y b) que la construcción o rehabilitación del edificio haya concluido hace al menos dos años. A diferencia de las ejecuciones de obra que tengan por objeto la

construcción o rehabilitación de viviendas, este segundo supuesto de aplicación del tipo reducido sólo corresponderá a ejecuciones de obra que se consideren prestaciones de servicios, es decir, en las que el contratista no aporte materiales o lo haga en importe inferior al 20 por 100 de la base imponible.

- 91 Por dicha Orden se amplió la exención prevista en el artículo IV, número 1, apartado C del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979, relativa al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales, al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se trate de entregas de bienes inmuebles sujetas al mismo en virtud del artículo 9 del Reglamento del Impuesto (RCL 1985, 2603, 3021 y ApNDL 7278), estando exentas aquellas entregas en las que las ejecuciones de obra tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados siempre que el coste de los mismos exceda del 20 por 100 de la base imponible.
- 92 Nótese que se trata de una de las escasas exenciones de este tipo en el ámbito del IVA, en lo que también se diferencia del ITP (TPO), que prevé diversas exenciones de esta clase en el artículo 45.I.A) de su Texto Refundido.
- 93 *Normacef Fiscal*.
- 94 Resolución en la que puede leerse: «Que, a mayor abundamiento, ha de señalarse que la excepción a la exención del artículo 8.1.22.º de la Ley del IVA de 1985 se refiere a la rehabilitación de edificios. Fue la Resolución de la Dirección General de Tributos de 3 noviembre 1986 la que extendió la excepción al supuesto de demolición y construcción de nuevas edificaciones, luego recogido como nueva excepción en la Ley del IVA de 1992».
- 95 Interpretación lógica y sistemática que viene amparada por el artículo 3.1 C.c. al que reenvía el artículo 23 LGT. En este caso es dudoso que pueda invocarse de contrario la prohibición de la aplicación analógica de las exenciones y bonificaciones (art. 23.3 LGT), dada la especial naturaleza que tienen las exenciones inmobiliarias en el IVA, que más que auténticos beneficios fiscales son un medio de arbitrar la coordinación de este impuesto con el ITP y AJD.
- 96 *Op. cit.* pág. 130.
- 97 *Op. cit.* pág. 322.
- 98 *Op. cit.* pág. 64.
- 99 PUEYO MASÓ, J.A.: *El Impuesto sobre el Valor Añadido...*, *op. cit.* pág. 45.
- 100 Según los artículos 92.Dos y 94.Uno LIVA otorgan el derecho a deducir las operaciones realizadas en el ámbito territorial de aplicación del impuesto (o fuera de él pero que si se hubieran realizado en el interior, habrían originado el derecho a la deducción) y que no sean operaciones exentas, salvo que sean operaciones que gozan de exención «plena» como es el caso de las exportaciones y entregas intracomunitarias.
- 101 Al tipo del 0,5 por 100 o tipo legalmente aprobado por la Comunidad Autónoma competente, en ejercicio de sus facultades normativas de acuerdo con la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regula el nuevo sistema de financiación de las CC.AA. de régimen común. La mayoría de CC.AA., de hecho, han establecido el tipo general en el 1 por 100, en ocasiones con tipos específicos para, por ejemplo, las operaciones en las que se renuncie a la exención en IVA.
- 102 Debe tenerse presente, además, que la base imponible del IVA es la contraprestación satisfecha (precio realmente pagado por el inmueble) mientras que en la modalidad TPO es el valor real (que puede ser inferior al precio realmente pagado, en función del sistema de comprobación de valores que tenga establecida la Comunidad Autónoma correspondiente).
- 103 Que será del 7 por 100 si se les entregan viviendas y del 16 por 100 si se les entregan locales de negocio. Nótese que para la aplicación del tipo de gravamen lo relevante no es el destino que vaya a darse al inmueble sino la condición objetiva de vivienda o local que tenga.
- 104 La comprobación del IVA de estas operaciones puede obedecer a una comprobación general por este tributo o más frecuentemente a las comprobaciones abreviadas que se desarrollan antes de practicar las devoluciones solicitadas por los contribuyentes.
- 105 *Vid.* sobre este tema CHECA GONZÁLEZ, C.: «Análisis sistemático de las cuotas tributarias soportadas no deducibles» en *El IVA en el sistema tributario español*, vol. II, M. de Economía y Hacienda, Madrid, 1986.
- 106 Que será aquella en la que radique el inmueble, a tenor del punto de conexión establecido en el artículo 25.2.2.º C) 1.ª Ley 21/2001, de 27 de diciembre (RCL 2001,3245) por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación aplicable a las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía.
- 107 La modalidad AJD, cuota gradual de documentos notariales, es plenamente compatible con el IVA y todas las entregas de inmuebles que se documenten en escritura pública, valuable, inscribible, cuando no estén sujetas a TPO, Operaciones Societarias ni a ISD, tendrán que pagar este gravamen documental, de acuerdo con el artículo 31.2 TRITP.

- 108 Que se devenga por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia (art. 101 Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales).
- 109 El proyecto básico es aquel que define de modo preciso las características generales de la obra mediante la adopción y justificación de soluciones concretas, siendo suficiente, una vez conseguido el visado colegial, para solicitar la licencia municipal. El proyecto de ejecución desarrolla el Proyecto básico en la determinación completa de detalles y especificaciones de todos los materiales, elementos, sistemas constructivos y equipos. *Vid.* SANTOS DíEZ, R. y CASTELAO RODRÍGUEZ, J., *op. cit.* pág. 902.
- 110 El artículo 104 LRHL regula la liquidación definitiva del impuesto una vez finalizada la obra y conocido su coste real y efectivo.
- 111 Aunque será más fiable si la adquisición de que trae causa fue gravada por IVA que si lo fue por ITP pues en éste suelen declararse valores inferiores a los de la contraprestación realmente satisfecha.
- 112 Habría que plantear si ésta debe ser la Administración autonómica o la AEAT pero teniendo en cuenta que la valoración de inmuebles a efectos del ITP y AJD está confiada a la primera consideramos que sería la que debería actuar en este caso. En cualquier caso, mucho más importante que cuál de las dos Administraciones se encargue de esta valoración es asegurar la unidad de competencia, esto es, que se atribuya a una sola Administración, pues de otro modo la discrepancia de valoraciones puede abocar a soluciones dispares sobre la existencia de rehabilitación. En el ámbito de la Comunidad de Madrid, por ejemplo, se ha consensuado en el seno del Consejo Territorial de Dirección de la Gestión Tributaria que, para evitar discrepancias de valoración, sean los servicios autonómicos los que informen desde un punto de vista técnico si existe o no rehabilitación.
- 113 En este sentido, la Resolución del TEAC de 16 de enero de 1997 (JT 230) manifiesta lo siguiente: «conviene precisar que el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es único, y prueba de ello es su regulación normativa unitaria y el sistema común de autoliquidación a realizar en un modelo unitario, si bien presenta la particularidad de estar estructurado en tres modalidades diferentes cuyos elementos esenciales difieren entre sí para cada uno de ellos. Así, autoliquidado por el sujeto pasivo por alguno de sus conceptos, la dependencia gestora competente puede girar liquidación complementaria rectificando la primeramente realizada por el obligado tributario». Si la Oficina gestora no dedujera el AJD, el contribuyente deberá solicitar la devolución de lo ingresado por este concepto.
- 114 Artículo 94.Uno LIVA.
- 115 El artículo 104.Tres LIVA dispone que en el cálculo de la prorrata no se tienen en cuenta el importe de las entregas de bienes de inversión (habitualmente inmuebles) que el sujeto pasivo haya utilizado en su actividad empresarial o profesional ni el importe de las operaciones inmobiliarias que no constituyan actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo. Por tanto, cuando la actividad del empresario que entrega el edificio para rehabilitar no sea la inmobiliaria o siéndolo, el inmueble entregado sea un bien de inversión (p.ej. donde tuviera ubicadas sus oficinas), la recalificación de la entrega como exenta no afectará a su prorrata. Por ello ha declarado el TEAC que «no procede la inclusión de las segundas entregas de los locales comerciales en el denominador de la prorrata, al tratarse de bienes de inversión que el sujeto pasivo ha utilizado en su actividad empresarial» (Resolución de 28 de abril de 2000, JT 1129). *Vid.* en esta materia GÓMEZ CABRERA, C.: «La regla de prorrata. Regularización de deducciones por bienes de inversión, deducciones en sectores diferenciados de actividad. Deducciones anteriores a la realización habitual de entregas de bienes y prestaciones e servicios. Rectificación de deducciones», *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, pág. 358. En cambio, cuando se trate de una empresa inmobiliaria, la realización de entregas sujetas y exentas en IVA reduce su porcentaje de prorrata.
- 116 El apartado Dos del artículo 20, novedad de la Ley 37/1992, dispone que «Las exenciones relativas a los números 20.º, 21.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones».
- 117 El artículo 20.Dos LIVA exige que la renuncia a la exención se produzca con carácter *previo o simultáneo* a la entrega del bien.
- 118 Este motivo de exención de responsabilidad concurre cuando la normativa aplicable a un supuesto es de gran complejidad y existe disparidad de opiniones, en la doctrina y en la jurisprudencia, sobre su aplicación. En pocos campos está más justificada la aplicación de esta eximente de responsabilidad que en el ámbito del IVA y del ITP (TPO), dada la complejidad de sus normas de delimitación y la variada casuística que plantea.

- 119 Uno de estos casos es el recogido en la Resolución del TEAC de 10 de marzo de 1993, ya citada, en la que se niega que la mera división horizontal de un edificio comprado en estado de indivisión sea equiparable a rehabilitación. Ante la claridad del supuesto, confirma la sanción aplicada por la Administración.
- 120 También citada.
- 121 Esta práctica es cada vez más habitual, si bien no se circunscribe a los supuestos de rehabilitación sino que se extiende a todos los supuestos de entregas de terrenos y de edificaciones en los que, bien renunciando a la exención de IVA bien por no ser aplicable dicha exención, las partes prefieren someter la operación a este impuesto para que el adquirente pueda deducirlo. Sin entrar en supuestos límite en los que el vendedor presenta un alta en IAE e incluso arrienda el inmueble unos meses antes –para adquirir la condición de empresario que dispensa al arrendador el art. 5.Uno.d) LIVA–, cuando sea claro que quien entrega no es empresario o profesional que actúe en el ejercicio de su actividad, la no liquidación del ITP (TPO) y la indebida deducción del IVA serán constitutivas de infracción tributaria.
- 122 Con las molestias que ello comporta y el riesgo cierto de que no pueda localizar a la sociedad vendedora o ésta se niegue a tramitar dicha petición. En materia de devolución de ingresos indebidos pueden consultarse, entre otros, GARCÍA NOVOA, C.: *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, Ed. Marcial Pons-IEF, Madrid, 1993; LOZANO SERRANO, C.: «Notas al decreto regulador de la devolución de ingresos», *Tribuna Fiscal*, n.º 2, 1990; LLAMAS LABELLA, M.A.: «La devolución de ingresos tributarios indebidos», *REDF* (Civitas), n.º 3; MARTÍNEZ SERRATE, R.: «Devoluciones de ingresos tributarios», *CT*, n.º 2; MATEU-ROS CEREZO, R.: *Devolución de ingresos tributarios indebidos y revisión por manifiesta infracción de ley*, Ed. Civitas, Madrid, 1986; NAVAS VÁZQUEZ, R.: *La devolución de los ingresos tributarios*, Ed. Civitas, Madrid, 1992; SERRANO ANTÓN, F.: *Las devoluciones tributarias*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996.
- 123 Como establecen los artículos 155.1 LGT, 10 Ley 1/1998 y 1.1 del propio Real Decreto 1163/1990.
- 124 Así lo ha venido interpretando la doctrina, entre otros, DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E., en *Las Reclamaciones Económico-Administrativas. Comentarios al Nuevo Reglamento del Procedimiento*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 844 y ss.
- 125 El artículo 235 del Proyecto de LGT amplía el plazo de interposición de la reclamación económico-administrativa hasta un mes.
- 126 En efecto, las Sentencias del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2000 y 7 de julio de 1998 sostienen que las controversias que puedan plantearse sobre la procedencia de las cuotas de IVA deben sustanciarse en primer lugar en vía económico-administrativa, sin agotar la cual no es posible acceder a la vía jurisdiccional.
- 127 Así lo entienden G. CASADO OLLERO, FALCÓN Y TELLA, R., LOZANO SERRANO, C. y SIMÓN ACOSTA, E. en *Cuestiones tributarias prácticas*, La Ley, Madrid, 1989, págs. 676 y 677. Efectivamente, no parece lógico reconocer al repercutido legitimación para lo más, que es recibir el importe de la devolución, y negársela para lo menos, como es solicitar efectivamente tal devolución. De hecho, se le confiere legitimación activa para promover reclamación económico-administrativa frente a los actos de repercusión (art. 117 del Reglamento sobre procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo). *Vid.* sobre este último aspecto, ELIZALDE Y AYMERICH, P.: «Repercusión tributaria y función arbitral de la Administración», *HPE*, n.º 63, 1980.
- 128 Citadas por LONGÁS LAFUENTE, A.: «La legitimación del repercutido para iniciar procedimientos de devolución de ingresos indebidos y cuantía a devolver (Comentario 19/2002 a la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 15 de junio de 2002)», *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*, ed. Estudios Financieros, n.º 237, pág. 99. Este autor cita también las Resoluciones del TEAC de 10 de febrero de 2000 (JT 882), 25 de junio de 1999 (JT 1291) y 9 de mayo de 1996 (*Normacef Fiscal*). Sin embargo, alguna Resolución de los Tribunales regionales ha mantenido una posición discrepante, reconociendo la legitimación del repercutido, por ejemplo, la del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 28 de febrero de 1994.
- 129 Así, citadas por LONGÁS LAFUENTE, A., *op. cit.* pág. 102, Sentencias del TSJ de Galicia de 19 de enero de 2001 (*Normacef Fiscal*), 22 de enero de 1997, JT 129; Sentencias del TSJ de Cataluña de 6 de abril de 1999 (*Normacef Fiscal*) y 20 de enero de 1998, JT 139; Sentencia del TSJ de Castilla y León de 19 de febrero de 1999, JT 1497 y Sentencia del TSJ de Cantabria de 9 de julio de 1998, JT 1247. En todas ellas se sostiene que no puede pedir la devolución de un ingreso quien no lo ha efectuado, insistiendo en que es la vía económico-administrativa la que se ha previsto para que el repercutido pueda combatir el acto de repercusión y sus consecuencias.
- 130 *Normacef Fiscal*.
- 131 *Normacef Fiscal*.
- 132 Comentada por LONGÁS LAFUENTE, A., *op. cit.*
- 133 *Op. cit.* pág. 105.
- 134 *Op. cit.* pág. 106.

- 135 En este sentido se pronuncia también la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 15 de junio de 2002 así como A. LONGÁS LAFUENTE, en su comentario a la misma, *op. cit.* pág. 107, manteniendo que, si bien es cierto que el ingreso realizado en el Tesoro por el sujeto pasivo es resultado de minorar las cuotas devengadas de IVA en el importe del IVA soportado, la autoliquidación presentada está integrada por un conjunto de operaciones individuales, cada una de las cuales suponen la realización de un hecho imponible concreto del impuesto, y de las que pueden surgir ingresos indebidos. En este sentido, no puede confundirse el ingreso que efectúa el sujeto pasivo en el Tesoro Público, como consecuencia de su autoliquidación, y el que realiza el repercutido al sujeto pasivo, que es el que motiva el ingreso indebido.
- 136 Lo que afecta, fundamentalmente, al plazo de que dispone la Administración para esa comprobación que será en tal caso de seis meses (plazo previsto por el Real Decreto 1163/1990). Si consideramos que puede abrirse procedimiento distinto, será aplicable el general de doce meses para el procedimiento inspector o el de seis meses para la comprobación abreviada del artículo 123 LGT.
- 137 Esto sucederá especialmente cuando sea la AEAT la que, en sede de comprobación de devoluciones de IVA, haya apreciado la indebida repercusión de este impuesto.
- 138 Sobre esta propuesta versaron las Jornadas de Técnica Tributaria Aplicada «Superposición IVA-ITP», Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 22 de octubre de 2001, ponencias publicadas en *Crónica Tributaria* 102/2002 y en las que se debatió acerca del borrador del grupo de trabajo creado en el seno del Consejo para la Defensa del Contribuyente en el que se apostaba por la interrupción conjunta de la prescripción para IVA e ITP.
- 139 Existen algunos supuestos muy específicos como las aportaciones a Juntas de Compensación y adjudicaciones a su disolución que, estando exentas en IVA, se sujetan a ITP (TPO) pero gozan también de exención en éste, con lo que en la práctica no satisfacen ningún impuesto indirecto.
- 140 El hecho de que el ITP (TPO) lo haga desde la perspectiva del adquirente y el IVA desde la del transmitente no debe apartarnos del hecho de que la transmisión es una sola. El Tribunal Supremo, en Sentencia de 18 de enero de 1996 (RJ 1996,2655), considera que la distinta perspectiva con que proyectan su gravamen el IVA y el ITP (TPO) (el primero desde el punto de vista del transmitente, el segundo desde la perspectiva del adquirente) es irrelevante.
- 141 El grupo de trabajo creado en el seno del Consejo para la Defensa del Contribuyente considera que sería un argumento parecido al que se emplea para fundamentar la interrupción de la prescripción por un acto administrativo que luego se anula: aunque no haya sido la correcta, ha existido una actuación de la Administración dirigida a comprobar el hecho imponible «alternativo».
- 142 No obstante, debemos apuntar que el sentido con que tales preceptos utilizan el término delegación no es, en nuestra opinión, el mismo con que lo hace el artículo 13 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que regula la delegación como vía de desconcentración de competencias dentro la misma Administración. La Ley de Cesión contempla la delegación en un sentido más amplio, cercano quizá (aunque tampoco coincidente), con el que le atribuye el artículo 150.2 de la Constitución Española al considerar la delegación de competencias del Estado a las CC.AA. como vía de descentralización entre Administraciones Públicas de distintos niveles (principio reconocido por el art. 103 Constitución Española).
- 143 Para un estudio más en profundidad de esta cuestión nos remitimos a las ponencias expuestas en las Jornadas de Técnica Tributaria Aplicada «Superposición IVA-ITP», Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 22 de octubre de 2001, publicadas en *Crónica Tributaria*, n.º 102/2002. En la comunicación que presentamos a dichas jornadas, mantuvimos que, además de lo expuesto, los problemas de articulación IVA-ITP (TPO) no son exclusivos de estos dos impuestos, aunque quizá sea en ellos donde se manifiesten con más claridad, puesto que conflictos parecidos afloran entre el IRPF y el ISD (sobre todo en seguros de vida), en materia de retenciones de IRPF, etc.
- 144 Aunque desde el punto de vista del procedimiento parece perfectamente posible, pues sólo los Tribunales puede determinar, en última instancia, cuál es la tributación correspondiente. Sin embargo, en tales casos lo adecuado sería que por parte de la AEAT se iniciaran los procedimientos de revisión de oficio de las liquidaciones definitivas en que se haya considerado correcta la repercusión del IVA.
- 145 En particular, dentro de cada Consejo se crea una Comisión de relación IVA-ITP, de carácter técnico y composición mixta, a la que corresponde el estudio de los expedientes que se someten al Consejo y proponer la tributación que considere ajustada a Derecho.
- 146 No queda clara en la actual redacción la naturaleza que tienen, aunque no parece que, calificándolos la norma de dictámenes, se les pueda considerar como auténticas resoluciones administrativas.
- 147 Normalmente será difícil que concurra alguno de los supuestos previstos para la revisión de actos nulos y anulables, en los casos de colisión IVA-ITP (TPO). Sí será factible el procedimiento de declaración de lesividad del artículo 159 LGT. Estos cauces de revisión pasan a regularse en los artículos 216 a 221 del Proyecto de LGT.

- 148 También se podría incluir una previsión similar en la Ley 21/2001, dentro de la regulación de los medios de coordinación entre el Estado y las CC.AA. en materia de IVA e ITP.
- 149 Sobre esta cuestión puede consultarse, BOLLO AROCENA, M.C.: «La repercusión de las cuotas de IVA y su rectificación» en *El IVA en el sistema tributario español*, vol. II, M. de Economía y Hacienda, Madrid, 1986.
- 150 En este caso el sujeto pasivo del IVA habrá incurrido en la infracción tributaria grave prevista en el artículo 170.Dos.3.º LIVA, sancionada de conformidad con lo que establece el artículo 171.Uno.3.º de la citada ley.
- 151 Si bien no está de más recordar la jurisprudencia citada más arriba, Sentencia de 25 de abril de 2002 (*Normacef Fiscal*), de la Sala 1.ª del Tribunal Supremo, según la cual la jurisdicción civil no es competente cuando la única pretensión que se deduce ante la misma es la relativa a una devolución de ingresos indebidos de carácter tributario. Entendemos, no obstante, que la vía correcta sería la de enriquecimiento injusto.
- 152 El transmitente podrá repercutir el impuesto siempre que no haya transcurrido más de un año desde el devengo de la operación. Si hubiera transcurrido más de un año no podrá practicar repercusión, pero si expidió factura, ahora la podrá rectificar, siempre que no hayan pasado más de cuatro años (plazo vigente desde 1-1-2000, pues antes eran cinco). Si no hubo factura, y se ha superado el plazo del año, el vendedor no podrá resarcirse del comprador por la cuota que debe ingresar, salvo que inicie acciones civiles.
- 153 Artículo 87 LIVA.
- 154 Ya apuntamos que el sentido de «disfrutar» de una exención en el caso de las entregas inmobiliarias alternativamente gravadas por IVA o por ITP es muy discutible, dado que la exención sólo conlleva el pago de un impuesto distinto al que, por la condición de quien trasmite, debería corresponder.
- 155 Y esto teniendo en cuenta que se trata del mismo tributo.
- 156 Artículo 27 Ley 21/2001.