

JOSÉ ANTONIO PUEYO MASÓ

*Inspector de Finanzas del Estado (excedente)
Abogado. Garrigues & Andersen*

Extracto:

SE denomina comunidad de autopromotores a aquella situación jurídica en la que diversas personas autoconstruyen su vivienda, bien para que sirva de domicilio familiar o bien para revenderla obteniendo una ventaja económica.

En ella son promotores-constructores los que exponen en la operación mercantil su propio dinero, es decir, los comuneros adquirentes de pisos y promotor-administrador el que se encarga de realizar la edificación, sin arriesgar nada en la ejecución.

La comunidad ordinaria, regulada en el Código Civil, se utiliza, en principio, como instrumento y vehículo jurídico de la comunidad de autopromotores, si bien complementando o modificando las disposiciones del Código para acomodar dicha figura legal a las necesidades de la práctica.

En principio, la doctrina considera que el gravamen por ITP, operaciones societarias, sólo afecta a la constitución y disolución de la comunidad de bienes, siempre que la comunidad «realice actividades empresariales». Tradicionalmente se consideró que la comunidad de autopromotores no realizaba actividades empresariales. Actualmente existe jurisprudencia que sujeta al concepto de operaciones societarias la disolución de la comunidad con adjudicación de pisos a los comuneros en las comunidades simples.

En la comunidad de propiedad horizontal constituida *ab initio*, si la propiedad horizontal y la adjudicación de pisos se hace en una sola escritura la jurisprudencia ha concluido que se tributa una sola vez, bien por el concepto AJD o por operación societaria, según diversas resoluciones.

El IVA y el Impuesto sobre Actividades Económicas generan peculiaridades en la aplicación a las comunidades de autopromotores.

Sumario:

- I. La comunidad de autopromotores en el Derecho privado.
 - A) La comunidad de autopromotores.
 - B) Naturaleza jurídica de la comunidad de autopromotores.
 - C) Comunidad *pro indiviso*.
 - D) Propiedad horizontal.
 - E) Comunidad convencional.
 - F) Funcionamiento conjunto de las diversas instituciones.
 - G) Negocios sobre la cuota en una comunidad.

- II. La comunidad de bienes en la legislación tributaria.

- III. La sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de las comunidades de autopromotores.
 - A) La tributación por el concepto «operaciones societarias» de las comunidades.
 - B) La tributación por el concepto «operaciones societarias» y actos jurídicos documentados de las comunidades de autopromotores.
 - C) Otros criterios sobre la tributación por ITP de la comunidad de autopromotores.

- IV. El IVA de las comunidades de autopromotores.
 - A) La sujeción y el devengo del impuesto.
 - B) La sujeción al impuesto de la transmisión de cuotas de los comuneros.
 - C) La transmisión por el comunero del piso adjudicado.

- V. La comunidad de autopromotores y el Impuesto sobre Actividades Económicas.
 - A) Historia.
 - B) El Impuesto sobre Actividades Económicas: la cuota fija y variable del grupo 833.

I. LA COMUNIDAD DE AUTOPROMOTORES EN EL DERECHO PRIVADO

A) La comunidad de autopromotores.

Se denomina comunidad de autopromotores a aquella situación jurídica en la que diversas personas autoconstruyen su vivienda, bien para que sirva de domicilio familiar o bien para revenderla obteniendo una ventaja económica.

El local o vivienda que va a corresponder a cada uno de los comuneros puede determinarse o no desde el principio.

En la comunidad de autopromotores, *son promotores-constructores*, aunque encarguen la edificación material a terceros, los que exponen en la operación mercantil su propio dinero, es decir, los comuneros adquirentes de pisos y *promotor-administrador*, el que se encarga de realizar la edificación, pero sin arriesgar nada en la ejecución.

El promotor-administrador, que ordinariamente es una sociedad, desarrolla su actividad desde la opción de compra del solar, que otorga anticipándose a la formación del grupo, hasta la adjudicación del piso que le corresponda a cada comunero según lo pactado desde el inicio, pasando por todas las fases intermedias, en las que si bien parece un mero ejecutor de los acuerdos de la comunidad, sin embargo sus propuestas son las aceptadas, con lo que aquella se convierte sólo en ratificante formal de la voluntad del promotor-administrador. Este promotor-administrador puede ser, también, promotor-constructor cuando se reserva la adquisición de algún piso en la comunidad.

La comunidad surge por su iniciativa e impone a los componentes, cuando ingresan en ella, que le tengan que aceptar como administrador único de esa comunidad, reservándose facultades exclusivas para elegir técnicos, constructores y entidades crediticias que cooperen en el resultado final. Estas funciones son propias del mandato, como manifestó nuestro Tribunal Supremo en Sentencia de 11 de diciembre de 1965.

B) Naturaleza jurídica de la comunidad de autopromotores.

La comunidad ordinaria, regulada en los artículos 392 al 406 del Código Civil no está acomodada a las necesidades dinámicas y creativas propias de la comunidad de autopromotores, ya que es concebida como de goce, transitoria y por supuesto romana.

El Código considera la situación de comunidad, regulada en los artículos 392 a 406, como antieconómica y transitoria, favoreciendo su desaparición. No tiene órgano de administración. Para los actos de administración es necesaria la mayoría de interés. Para los de disposición se exige la unanimidad, según jurisprudencia del Tribunal Supremo (SSTS 24-4-1941 y 30-4-1958).

A pesar de estos inconvenientes, como el artículo 392 del Código Civil ordena la aplicación de lo pactado en el contrato que da nacimiento a la comunidad, con carácter preferente a ninguna disposición legal, se utiliza en principio su régimen, si bien completando o modificando las disposiciones del Código para acomodar dicha figura legal a las necesidades concretas de la comunidad de autopromotores.

Se utiliza de dos formas: *la real*, en la que existiendo ya un solar predeterminado se constituye la comunidad para construir sobre él. La personal: existe un conjunto de interesados, que intentan adquirir un solar. En la primera la integración del individuo en la comunidad es definitiva. En la segunda, queda condicionada a ratificación cuando se conozca el solar elegido.

- a) Comunidad simple: existe condominio del solar y del edificio que se construye sobre él, siendo las cuotas cualitativamente iguales.

Se constituye mediante otorgamiento de escritura de compraventa del solar a favor de todos los comuneros e independientemente se otorga también un contrato entre todos en el que se regula la comunidad. Se regula la enajenación de cuotas. Todos los condóminos tendrán que prestar, en su día, un nuevo consentimiento para extinguir el *pro indiviso*, siendo imprescindible la unanimidad por tratarse de acto de dominio, adjudicándose a cada comunero un piso o local concreto.

En opinión de G. MUÑOZ DE DIOS (*Aportación de solar y construcción en comunidad*. Madrid 1987, pág. 153) la constitución de comunidad no se considera como operación societaria, porque le falta el carácter empresarial, para cuya calificación es decisiva la habitualidad. Por ello tampoco considera societaria la extinción o disolución.

En definitiva esta comunidad simple *se caracteriza porque a la hora de adjudicación de los pisos y locales, debe otorgarse un nuevo pacto determinativo* ya que no se determinan desde el comienzo los pisos que corresponden a cada comunero.

- b) Comunidad con determinación del piso o local que corresponderá a cada partícipe o «comunidad valenciana» o construcción en propiedad horizontal.

El obstáculo más grave planteado por la comunidad simple era la necesidad de prestar un nuevo consentimiento unánime para extinguir la comunidad mediante la adjudicación de pisos y locales independientes a cada condueño en pago de su cuota.

La solución a este inconveniente, reconocida por la Ley de 21 de julio de 1960, consiste en la adscripción de los pisos y locales inicialmente, mediante la constitución de la propiedad horizontal *ab initio* (MONET y ANTÓN. *Problemas de técnica notarial en la adquisición de pisos y locales en edificio por construir*. Valencia 1969, 2.ª edición, págs. 28 y ss.).

¿Este régimen especial surge *ex novo* por la mera aplicación del instituto de la propiedad horizontal o a través de una comunidad ordinaria, coexistiendo ambos hasta un determinado momento?

MONET (obra y páginas citadas) defiende la existencia de una sola comunidad, la de propiedad horizontal, que nace directamente sin pasar por ninguna otra intermedia. Por lo tanto no existe ninguna situación previa de proindivisión, que deba cesar al adjudicar los pisos a los comuneros.

CÁMARA, GARRIDO y SOTO (Obra citada, t. II, págs. 874 y ss) afirman que la propiedad horizontal nace desde el principio, pero entienden que será necesario pactar una reglamentación específica de las relaciones de los copropietarios durante la obra, que será válida y vinculante por vía del artículo 392, párrafo 2.º.

Es decir, la Ley de Propiedad Horizontal permite la ficción de considerar jurídicamente la casa construida desde el principio, cuando sólo está comenzada su edificación.

Por lo tanto, el régimen de propiedad horizontal existe desde el principio, con plenitud de efectos que sólo se verán limitados por la existencia en formación del objeto sobre el que recae, aunque los avances parciales en la construcción se irán integrando directamente en el mismo régimen. Antes de esto, hay que reconocer la existencia de una comunidad previa, desde el momento en que el solar fue adquirido en *pro indiviso* y la obra nueva del edificio otorgada por todos conjuntamente.

Esta construcción jurídica modificaría las cuotas indivisas en pisos singulares.

¿Quién construye en este sistema?

No el individuo, sino la comunidad, que no puede ser la especial de propiedad horizontal, que es de goce y disfrute, sino una comunidad de tipo asociativo, a mitad de camino entre la regulada por el Código Civil y la sociedad.

Existe, pues, una segunda comunidad dinámica que es la promotora-constructora, con existencia pública si se forma por medio de documento público o privada en caso contrario, que ha nacido expresamente para la construcción o que sea la residual que quedó de la comunidad primitiva, cuando se constituyó el régimen de propiedad horizontal *ab initio*, transformándose las cuotas en pisos singulares, y que ya sin patrimonio (si tiene las cuotas de los miembros para construir) continúa teniendo su propia vida hasta que termine la construcción.

En este caso la cuota de esta segunda comunidad no recae sobre un bien inmueble, luego la enajenación de la misma no transfiere la propiedad del inmueble. Sólo la transmisión del mismo inmueble por el comunero de la propiedad horizontal es lo que puede transmitir la propiedad.

La existencia de las dos comunidades se manifiesta en que si judicialmente quieren cobrarse las aportaciones debidas por un comunero para la construcción, no estará legitimado el Presidente de la Comunidad de Propiedad Horizontal, sino los propios órganos rectores de la comunidad constructora, si los tiene, o todos los copropietarios conjuntamente. El Presidente de la Comunidad de Propiedad Horizontal sólo está legitimado para el cobro de los gastos de comunidad que ya se pudieran ir produciendo.

Coexisten dos comunidades hasta la terminación de la construcción: la dinámica, que dejará de existir automáticamente cuando se termine la construcción, sin necesidad de acto alguno de adjudicación de pisos a los comuneros, y la especial de propiedad horizontal con plenitud de efectos jurídicos desde su nacimiento.

La primera no requerirá nuevo consentimiento al concluir la edificación para el acto específico.

La propiedad horizontal, mientras el edificio se construye, recae como bien privativo sobre la cuota en el solar que corresponde al piso individualizado y el piso futuro en construcción.

El TS en Sentencia de 2 de abril de 1971 admitió la compatibilidad absoluta de ambas comunidades.

C) Comunidad *pro indiviso*.

Nuestro Código Civil define la comunidad de bienes como aquella situación que se produce cuando «la propiedad de una cosa o un derecho pertenece *pro indiviso* a varias personas» (art. 392).

La STS de 20 de marzo de 1929 dice «La comunidad de bienes no es sustancialmente distinta de la propiedad individual sino sólo una variación o accidente que origina simultaneidad de varios en el mismo derecho, o sea una manifestación del dominio con los dos elementos: de unidad de cosa u de pluralidad de sujetos».

Es decir, la comunidad *pro indiviso*, regulada en el Código Civil, es una institución que regula el disfrute de un bien, por varios. Por tanto, puede aplicarse en su regulación originaria a la propiedad del solar por los comuneros. Pero no sirve para regular la construcción que se intenta realizar sobre el solar, y ni siquiera sirve para regular el disfrute de los pisos construidos y adjudicados a los comuneros. Esta última se considera una propiedad tan sofisticada que no se deja a la regulación de la comunidad *pro indiviso* de los artículos 392 y ss. del Código Civil, sino que se crea la institución de la propiedad horizontal, comunidad peculiar distinta de la anterior.

No hay indivisión cuando hay superposición de varios derechos sobre objetos distintos. Por tanto en una situación de propiedad horizontal la indivisión recae sólo sobre los elementos comunes.

La indivisión querida o indivisión condicional es la forma superior de la indivisión. Cuando se habla de sociedad de indivisión o, si se quiere, de comunidad de indivisión: los que se encuentran en situación de indivisión, deseosos de prescindir de los límites que impone a su actividad común la indivisión, deciden constituir una sociedad civil o una comunidad activa que tenga por objeto la puesta en valor y explotación de los bienes indivisos. Esta transformación de la indivisión en sociedad supone la aportación de los bienes para una explotación común. Si se aportan para una comunidad, se «comunican» los bienes con tal finalidad. Mientras en el primer caso sale del esquema jurídico de la indivisión, en el segundo, aun continuando con él, se modula para recoger otros fines.

D) Propiedad horizontal.

La ordenación de la pluralidad de derechos que recae en la unidad física de las casas por pisos, delimitadas por bienes que pueden ser objeto de aprovechamiento autónomo y por otros en los que recaen las facultades dominicales de todos los propietarios, ha sido objeto de regulación por la Ley de Propiedad Horizontal de 21 de julio de 1960.

La doctrina discute cuál es el momento en que surge la propiedad horizontal, por los efectos que esta determinación produce.

Lucas FERNÁNDEZ exige para que surja la propiedad horizontal dos o más pisos, con una realidad física (no en proyecto) y que pertenezcan a dos o más propietarios («La contratación sobre edificio futuro». *R.D. Notarial*, número LVI, abril-junio 1967, págs. 277 y ss.).

CÁMARA GARRIDO y SOTO (*Modalidades en la constitución de los regímenes de indivisión de la Propiedad Urbana*. Publicación Junta Decanos Colegios Notariales, t. II, págs. 874 y ss.) afirman que para que nazca la propiedad horizontal plenamente es necesario el título constitutivo y la existencia de diversos propietarios. Entienden que si sólo hay pluralidad de propietarios, pero no título constitutivo, se crea una situación de propiedad horizontal no plena y los adquirentes tienen derecho a exigir el otorgamiento de aquél.

El I Simposio sobre Propiedad Horizontal de Valencia (Actas de las Sesiones, págs. 43 y ss.) considera que el título formal es necesario y suficiente para que surja el régimen y que las situaciones en que sólo existe título pero no pluralidad de propietarios producen todos los efectos, salvo los que inexcusablemente requieran aquella pluralidad.

SAPENA, CERDÁ y GARRIDO (*Las garantías de los adquirentes de viviendas frente a promotores y constructores*, J. Decanos Colegios Notariales de España, 1975, t. III) entienden que para que la propiedad horizontal exista, no es necesario que esté otorgado el título de la misma, surgiendo este régimen sólo por existir adquirentes de pisos.

En la comunidad de autopromotores, el nacimiento de la propiedad horizontal depende de la forma jurídica que se adopte y así en la comunidad romana la propiedad horizontal podrá nacer al final, cuando ya esté construido el edificio y adjudicados los pisos a los comuneros, porque antes aunque existían diversos propietarios, lo eran en *pro indiviso* y en la comunidad de propiedad horizontal *ab initio*, nacerá al principio.

El título constitutivo o escritura de división horizontal, aun siendo importante, no es condición imprescindible para que exista el régimen jurídico de propiedad horizontal, pues éste surge desde el momento en que hay una pluralidad de propietarios de los distintos pisos o locales de un edificio (STS 28 de junio 1973, 5 de julio 1991, 24 de septiembre 1991; Resoluciones de la Dirección General de Registros 18 de junio 1991 y 18 de julio 1955).

Precisamente con el término de prehorizontalidad, recogido por la jurisprudencia del Tribunal Supremo (SSTS de 27 de febrero 1987 y 4 de mayo 1989), se recogen diversos supuestos y entre ellos el del edificio que está en construcción, proyectado para que pertenezca por pisos a diversas personas o incluso cuando el edificio está en proyecto.

Así las Resoluciones de la Dirección General de Registros de 18 de abril de 1988 (RJ 1988, 3358) y de 24 de junio de 1991 (RJ 1991, 4659) admiten que desde que se produzca un acuerdo suficientemente determinado sobre la construcción y el destino de las viviendas o locales, puede producirse el acceso al Registro de tal situación de prehorizontalidad, pudiendo inscribirse el régimen de propiedad horizontal como tal cuando la construcción esté comenzada.

La mayoría de la doctrina entiende que la constitución en propiedad horizontal de un edificio es un acto o negocio dispositivo que modifica el dominio sobre el mismo, pues si la constitución es unilateral, lo desintegra en tantos dominios como pisos o locales.

Si con anterioridad a la constitución existe un dominio en *pro indiviso*, se modifica en un dominio propio de la situación de propiedad horizontal: proindiviso en los elementos comunes y distinto en los pisos o locales.

Otros autores lo consideran como negocio modificador de la situación preexistente o como negocio meramente configurativo que por sí solo carece de efectos traslativos.

Frente a la división horizontal del edificio, la declaración de obra nueva no implica cambio jurídico alguno y tiene naturaleza puramente registral, siendo una manifestación del propietario de la finca, inmatriculada en el Registro de la Propiedad, en la que se hacen constar la construcción de edificios o la mejora de una finca urbana.

Frente a ella la constitución del régimen de propiedad horizontal supone la creación de nuevos objetos de derecho.

Recordemos que en la comunidad de promotores que hemos llamado simple se pacta mantener la situación de comunidad ordinaria o *pro indiviso* hasta que se finaliza el inmueble, momento en que se procede a la división por unidades independientes, adjudicando éstas a los partícipes y

constituyendo sobre el edificio la propiedad horizontal. En este supuesto puede pactarse que desde el principio los condóminos fijen la manera de practicarse la división del edificio y la distribución de los pisos y locales resultantes, sin que con posterioridad tengan que volver a prestarse los consentimientos. Se trata de una «liquidación preventiva» de la comunidad que actuará automáticamente en el momento de la terminación del inmueble (BATISTA MONTERO-RIOS, *Comunidad para edificar*; RDP febrero 1969, pág. 102).

En la «comunidad valenciana», se constituye la propiedad horizontal desde el momento en que se inicia la edificación, coexistiendo la propiedad horizontal con la comunidad ordinaria para la finalización de la construcción del edificio.

En el caso de la comunidad simple, el procedimiento para dar forma jurídica al resultado de la construcción será la declaración de obra nueva relativa al edificio, todavía en régimen de copropiedad por cuotas, con el posterior otorgamiento de la escritura de división horizontal por parte de los condóminos. La división de la cosa común no se origina por el ejercicio de la *actio communi dividundo* por parte de un condómino, sino que se deriva del pacto inicial o fin para el que se creó esa comunidad ordinaria de bienes.

La simple constitución de la propiedad horizontal no tiene efecto adjudicatorio alguno. No son identificables las operaciones de adjudicación de los diferentes pisos o locales del edificio y el otorgamiento del título constitutivo de la propiedad horizontal, pues puede haberse formalizado este último sin que ello implique cambio de titularidad jurídica alguna en las unidades independientes del edificio ya terminado, que siguen siendo objeto cada una de ellas de un condominio ordinario o por cuotas (véase STS 6-10-1989. RJ. 1989, 6894). Se puede otorgar la escritura de división horizontal y la adjudicación de los pisos o locales del edificio en dos actos separados e independientes, pero en la práctica en el mismo título se constituye la propiedad horizontal y se adjudican las unidades privativas del edificio a quienes integraban la comunidad ordinaria de bienes. La declaración de obra nueva puede ser de obra terminada o de obra en construcción, esto es, de edificio cuya construcción está meramente comenzada.

Respecto de todos y cada uno de los pisos y locales que resulten cubiertos por dicha declaración de obra nueva en construcción, la presunción es que los mismos están ya construyéndose, y cabe la inscripción de su venta, amparada en que es finca todo lo que en el registro consta inscrito como tal, y en el juego de presunciones posesorias de la LH en favor del titular inscrito.

Se inscribe la venta de un piso en construcción, pero no la venta de un piso que hay que terminar de construir.

E) Comunidad convencional.

La comunidad convencional, constituida para la construcción del edificio y para atribuir a sus comuneros fracciones concretas de inmuebles, está en la base de la comunidad de autopromotores.

En las *societes de construction-attribution* francesas regidas por la Ley de 16 de julio de 1971 el fisco equiparaba la venta o cesión de derechos sociales del edificio en construcción a la venta o cesión de los locales terminados.

F) Funcionamiento conjunto de las diversas instituciones.

a) En el supuesto de comunidad simple, existe una comunidad proindiviso del solar en una primera fase. En una segunda fase se añade un convenio de construcción en común, que especifica el pacto primero. De hecho el convenio de comunidad en la edificación puede ser anterior a la adquisición *pro indiviso* del propio solar. Mientras se edifica el edificio la situación de comunidad *ad aedificandum* abarca un pacto sobre las relaciones de los comuneros con el solar. Al no tener la comunidad personalidad jurídica, los comuneros son propietarios por cuotas del solar, aplicándose las reglas del Código Civil, con las modulaciones convencionales correspondientes, vg. exclusión de la *actio communi dividendo*. Al terminarse la edificación, se realiza la declaración de obra nueva, la división de cosa común y se constituye la propiedad horizontal, todo en la misma escritura, si bien entendiéndose que la secuencia temporal es: declaración de obra nueva del edificio en régimen de propiedad por cuotas, la división de cosa común y adjudicación a los miembros de la comunidad y la constitución de propiedad horizontal.

En esta comunidad el comunero transmite su cuota libremente. Cada cuota de copropiedad tiene carácter de propiedad y se le aplican todas las normas que regulan ésta (ENECCERUS, KIPP y WOLF, t. III, 1.º Ed. Bosch 1971 3.ª ed. pág. 610). El contenido del derecho de la propiedad compete al comunero singular sólo en una cuota.

b) En el supuesto de comunidad, con división de propiedad horizontal *ab initio*, pero sin adjudicación de partes a los comuneros, es decir, sin división de la cosa común *ab initio*, se supone la existencia de una comunidad por cuotas que se transforma en régimen de división horizontal al comenzarse la construcción. En este caso el comunero dispone de su cuota, que representa directamente a la propiedad siguiendo el régimen de la comunidad existente en el momento de la transmisión. Al finalizar la construcción se procede a la división de cosa común.

Se transmite una cuota sobre unidades independientes que siguen siendo objeto cada una de ellas de un condominio ordinario o por cuotas.

c) Comunidad con constitución del régimen de propiedad horizontal *ab initio*.

Existe en primer lugar una comunidad en *pro indiviso* en la adquisición del solar. Después existe una situación de propiedad horizontal con división y adjudicación de los pisos a los comuneros.

La constructora es una comunidad de tipo asociativo, distinta de la comunidad surgida por la constitución de la propiedad horizontal. Ésta puede constituirse expresamente para la construcción o ser la original, *pro indiviso* del solar, con las cláusulas correspondientes.

Dada la ausencia de personalidad jurídica de la comunidad, no puede equipararse al supuesto de una sociedad que está en régimen de comunidad *pro indiviso* en un solar con otros copropietarios. En este caso la sociedad sería la copropietaria del solar. Por el contrario, no puede decirse que la comunidad de construcción sea la copropietaria del solar, sino que coinciden la comunidad de construcción y la copropiedad del solar y pisos en construcción en régimen de propiedad horizontal. Aunque algunos entienden (MONET) que sólo existe una comunidad, la de propiedad horizontal.

Hasta la constitución de la propiedad horizontal existirían cuotas indivisas. Después de la constitución de la propiedad horizontal: pisos singulares. Con todo puede constituirse la propiedad horizontal al tiempo de adquirir el solar, siempre que el edificio esté «definido» (DE LA CÁMARA. *Estudios Derecho Civil*, pág. 331).

El constructor es una comunidad distinta de la comunidad de propiedad horizontal, como reconoce el Tribunal Supremo (en contra MONET, como hemos dicho).

La enajenación de la cuota en propiedad horizontal supone enajenación del piso. La enajenación de la cuota en la comunidad de construcción no supone enajenación de inmueble alguno.

La constitución de la propiedad horizontal, cuando se inicie la construcción o incluso cuando esté en proyecto, es un acto que modifica el dominio del edificio, pues lo desintegra en tantos dominios como pisos o locales, es decir, modifica el objeto del derecho.

Para que se adjudiquen estos pisos a los particulares miembros se precisa un acto traslativo: la adjudicación de pisos a los comuneros.

Pues la constitución de propiedad horizontal no produce el efecto por sí sola de la adjudicación de pisos a los comuneros. Para ello se precisa un acto propio y diferente, aunque conste en la misma escritura.

En definitiva, queremos decir que caben, entre otras, estas actuaciones más específicas o concretas:

- a) Adquisición entre varios del solar y constitución de la propiedad horizontal con el edificio «definido», adjudicando los pisos a los comuneros. En este caso el solar deviene elemento común y no puede ejercitarse la acción de división. El juego de la accesión queda modificado, de forma que a medida que la construcción avanza, cada comunero va consolidando los derechos que han de corresponderle, tanto sobre las partes privativas como sobre los elementos comunes. No estamos ante una comunidad germánica.
- b) Adquisición del solar *pro indiviso* y posteriormente al iniciarse la construcción constitución de la propiedad horizontal y adjudicación de partes privativas y comunes a los comuneros. En este caso, en tanto se constituye la propiedad horizontal, se soslaya la *actio communi dividundo* pactando que el solar no puede dividirse durante un plazo, que no puede exceder de 10 años.

La comunidad para construir deriva del contrato plurilateral que para la construcción del edificio pactan los comuneros. El comunero que durante la construcción vende su parte, vende un piso en construcción y realiza una cesión de contrato, transmitiendo las relaciones jurídicas activas y pasivas que ligan al comunero con los demás, para realizar la construcción. El adquirente adquiere un piso en construcción y se subroga en la posición que ocupaba el cedente en la comunidad. DE LA CÁMARA entiende que no son dos comunidades sino una: comunidad de construcción en régimen de propiedad horizontal.

G) Negocios sobre la cuota en una comunidad.

Por lo que se refiere a la cuota, en ocasiones ocurre que se habla de cuota como un derecho independiente del que sería titular el comunero y sobre el cual podría realizar determinados actos jurídicos. En ocasiones incluso los autores se refieren a la cuota como una cosa susceptible de constituir el objeto de los derechos. Así CASTÁN TOBEÑAS (*Derecho Civil de España, Común y Foral*, t. II. Vol. 1, 11.^a ed. Madrid. E. Reus 1978, pág. 374) dice que «de dos clases son los derechos que corresponden a los comuneros: unos, que hacen relación a la cosa objeto de la comunidad, y otros, que se refieren a las porciones o cuotas indivisas».

Pero en realidad los autores afirman que la cuota no es más que la proporción en la que los comuneros deben recibir algunos de los efectos de la propiedad. De ello se deduce que cada comunero es titular del derecho de propiedad sobre la cosa que, como consecuencia de la concurrencia de derechos de igual naturaleza correspondientes a los restantes condueños, tiene, en comparación con un derecho de propiedad individual, modificadas algunas de sus facultades, de modo que sólo le corresponden en una determinada proporción o cuota.

Cuando se habla de los posibles derechos del comunero sobre su cuota se emplea el término cuota en sentido inexacto queriendo hacer referencia, en estos casos, a los posibles negocios jurídicos que el comunero puede realizar sobre su derecho de propiedad. Es decir, no se configura la cuota en nuestro Derecho como si fuera un bien incorporal, como un crédito o una acción, sino como un derecho de propiedad concurrente con otros de la misma índole, que lo limitan en cuanto a la intensidad de las facultades, pero no en cuanto a la extensión del objeto (BELTRÁN DE HEREDIA, *La comunidad de bienes en derecho español*, Edit. Revista Derecho Privado 1954, pág. 264).

Descartada la posibilidad de que el acto dispositivo se realice sobre la cuota ¿cuáles son los actos dispositivos que el comunero puede realizar sobre su cuota?

En primer lugar cuando se habla de la disposición de la cuota (art. 399 CC) podemos entender que se refiere no a esa porción actual, sino a la parte que les venga a corresponder cuando cese la copropiedad.

Se trataría, pues, de un negocio sobre cosa futura.

Pero por otra parte cabe también entender que el copropietario puede disponer de su derecho de copropiedad, no ya de su derecho de propiedad sobre una parte concreta de la cosa que no se pueda determinar hasta el momento de la división, enajenándolo, cediéndolo, etc. Si el objeto de la comunidad es la propiedad de un bien inmueble el comunero podrá realizar en principio todos los negocios jurídicos que pueda realizar el propietario de un bien inmueble: vender, permutar, donar, hipotecar, etc.

II. LA COMUNIDAD DE BIENES EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA

El artículo 33 de la Ley General Tributaria (LGT) manifiesta que «tendrán la consideración de sujetos pasivos, en las leyes tributarias en que así se establezca ... las comunidades de bienes ...».

Desde el comienzo la doctrina considera que estos entes, carentes de personalidad jurídica, pueden ser llamados por la ley tributaria a realizar dos funciones:

- a) Elemento personal, configurador del hecho imponible.
- b) Persona obligada al cumplimiento de la obligación tributaria.

Respecto a la última de las funciones, la dificultad que supone que un ente sin patrimonio propio pueda verse obligado a pagar deudas al Fisco, se resuelve en el sentido de que los obligados al pago serán las personas que tras los mismos se encuentren.

Cuando el ordenamiento hace nacer determinadas obligaciones o derechos por la realización de un hecho practicado por ese sujeto de derecho, no significa propiamente que ese sujeto –desprovisto de personalidad jurídica– pueda ser titular de obligaciones y derechos o de cualquier otra situación jurídica subjetiva, sino que las personas unidas por el vínculo quedarán obligadas, según los casos, precisamente por formar parte de ese sujeto.

FALCÓN Y TELLA («La responsabilidad de los copartícipes de las entidades sin personalidad», *Impuestos*, n.º 7, julio 1985, pág. 43) manifiesta que las entidades del artículo 33 de la LGT tienen en común: carecer de personalidad jurídica, autonomía patrimonial, una organización que permite una actuación unitaria frente al exterior.

Las comunidades de bienes en sentido estricto o copropiedad no tienen un patrimonio (ni separado, ni colectivo, ni personal) por lo que no cumplen uno de los requisitos del artículo 33. En opinión de FALCÓN Y TELLA, no pueden ser sujeto pasivo de los enumerados en el artículo 33 de la LGT.

Por el contrario, las comunidades societarias, con órganos que les permiten actuar al exterior y llegar a una formación común, estarían comprendidos plenamente en el artículo 33 de la LGT.

III. LA SUJECCIÓN AL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES DE LAS COMUNIDADES DE AUTOPROMOTORES

A) La tributación por el concepto «operaciones societarias» de las comunidades.

El artículo 19 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de 24 de septiembre de 1993, dice:

«1. Son operaciones societarias sujetas:

- 1.º La constitución, aumento y disminución de capital, fusión, escisión y disolución de sociedades.
- 2.º Las aportaciones que efectúen los socios para reponer pérdidas sociales.
- 3.º El traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad, cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Comunidad Económica Europea o en éstos la entidad no hubiese sido gravada por un impuesto similar al regulado en el presente Título».

El artículo 22 del mismo texto legal manifiesta:

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

- 1.º Las personas jurídicas no societarias que persigan fines lucrativos.
- 2.º Los contratos de cuentas en participación.
- 3.º La copropiedad de buques.
- 4.º La comunidad de bienes constituida por actos *inter vivos* que realice actividades empresariales, sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley del IRPF.
- 5.º ...».

El Reglamento del antiguo Impuesto de Derechos Reales, en su artículo 19, n.º 29 «únicamente sujetaba a imposición la constitución de la comunidad» (Manuel DE LA CÁMARA, «El concepto de Comunidad de bienes en el ITP», *RD Financiero y H. Pública*, n.º 93, pág. 521). Por el contrario, en la actual Ley del Impuesto la comunidad se asimila genéricamente a la sociedad.

La doctrina considera que el gravamen por ITP sólo afecta a la constitución y disolución de la comunidad de bienes. MENÉNDEZ HERNÁNDEZ (*Los Impuestos Indirectos sobre el Tráfico Jurídico*, Barcelona, Bosch 1990, pág. 418) observa que no puede asimilarse enteramente la comunidad a la sociedad y por ello «no puede hablarse con propiedad, del aumento o disminución de

capital de la comunidad de bienes ... Tampoco se concilian con el concepto de la comunidad los conceptos de la fusión y de la transformación», llegando a la conclusión de que «quedan, pues, como únicos trasuntos fiscales de la sociedad la constitución y la disolución de comunidades».

En la tributación de la disolución de comunidades debe tenerse presente que el sujeto pasivo no es la comunidad, sino los comuneros.

La tributación de la constitución y disolución de la comunidad por el concepto operaciones societarias depende del requisito de que la comunidad «realice actividades empresariales».

Este requisito fue introducido por el Texto Refundido del Impuesto de 1980, ampliando el ámbito subjetivo respecto del Texto Refundido de 1967 que sólo sometía a gravamen las comunidades «constituidas por actos *inter vivos* para la explotación de negocios mercantiles, cuyos rendimientos están sujetos a los Impuestos Industrial o de Sociedades».

La doctrina ha mantenido diversos criterios sobre el concepto de actividad empresarial. Así la mayoría de los autores comprenden dentro de ella «todo género de actividad económica tendente a la obtención de lucro».

Otros autores entienden que actividad empresarial es la definida por el artículo 40 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, dada la expresa mención que de este impuesto realiza el artículo 22. Es decir, se entenderá por «actividades empresariales» las que «supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios».

Se trata de un concepto de «actividad empresarial» más amplio que el anterior: basta ordenar recursos humanos y medios de producción para producir un bien, para que nos encontremos ante una actividad empresarial, aunque no exista lucro.

En todo caso ambas posiciones dejaban fuera del concepto de actividad empresarial a la copropiedad.

El artículo 60 del Reglamento del ITP, de 29 de mayo de 1995, ordena:

«1. Cuando en los documentos o escrituras que documenten la adquisición *pro indiviso* de bienes por dos o más personas se haga constar la finalidad de realizar con los bienes adquiridos actividades empresariales, se entenderá a efectos de la liquidación por el impuesto que, con independencia de la adquisición, existe una convención para constituir una comunidad de bienes sujeta a la modalidad de "operaciones societarias"».

El artículo 61 del nuevo reglamento manifiesta:

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

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

B) La tributación por el concepto «operaciones societarias» y actos jurídicos documentados de las comunidades de autopromotores.

¿Cómo tributan por ITP las actividades de la comunidad de autopromotores?

Como hemos visto antes, todo depende del alcance que se dé a las palabras legales «actividades empresariales».

Tradicionalmente y bajo la vigencia del Texto Refundido de 1967, la doctrina entendió que las comunidades de autopromotores no se sujetaban al ITP al no cumplir el requisito de estar sujetas a licencia fiscal del Impuesto Industrial, que, recordemos, era uno de los requisitos para la sujeción al impuesto (véase *El ITP y su incidencia en la construcción de fincas urbanas*, J. MEXIÁ ALGAR. I.E. Fiscales. Madrid 1977, pág. 531).

DE LA CÁMARA, SOTO y GARRIDO (*Modalidades en la constitución de los regímenes de indivisión en la propiedad urbana*. R. Derecho Notarial, 1969, pág. 250) admiten que «supuesto que el propio Código Civil considera que la constitución del inmueble en régimen de propiedad horizontal con adjudicación a cada comunero de pisos o locales en propiedad privativa es un medio de salir de la proindivisión, evidentemente tal acto implica una división material que debe quedar sujeto al impuesto».

A pesar de ello el TEAC en Resoluciones de 3-4-1968, 4-7-1968, 6-11-1969, 26-2-1970, 16-4-1970 y 21-4-1970, entendió que no procedía liquidar por el concepto disolución de sociedad, ya que en su opinión «la adjudicación de las partes jurídicas susceptibles de aprovechamiento independiente en un edificio no comporta la división material del inmueble» (Resolución de 3-4-1968 reiterada por las demás expuestas).

La Ley 60/1969, de 30 de junio, añadió al artículo 57.2 un nuevo párrafo que decía: «se considerará como división material de bienes poseídos *pro indiviso* la adjudicación realizada entre los comuneros de los pisos o locales de un edificio o parte de ellos, susceptibles de aprovechamiento independiente con sus elementos comunes anejos».

El TEAC corrigió su criterio ante el nuevo artículo, pero admitiendo incluso la existencia de división material contraviniendo así su criterio anterior (véase Resoluciones 10-7-1973, 14-3-1973, 24-10-1974, etc.).

En el Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD, de 30 de diciembre de 1980, y en el actualmente vigente, de 24 de septiembre de 1993, no se contiene ya tal mandato.

Incluso el mandato del artículo 60 del actual Reglamento del ITP y AJD, que ordena que se sujeta a la modalidad de operaciones societarias la adquisición de bienes proindiviso, para realizar con los bienes adquiridos actividades empresariales, deja pendiente esta discusión.

Este artículo, con todo, afirma los siguientes principios:

- a) Parece aceptar que la constitución y disolución de la situación de proindiviso no origina el impuesto por operaciones societarias.
- b) Sólo la constitución de un *pro indiviso*, con el pacto de realizar actividades empresariales, presupone la existencia de una comunidad que tributa por operaciones societarias.
- c) El pacto debe tener como objetivo realizar actividades empresariales.

En la jurisprudencia y doctrina se ha considerado que la comunidad de autopromotores no realiza actividades empresariales, por las siguientes razones:

- a) Falta de habitualidad. La Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 1985 (RJ 1985, 4555) manifestó que la comunidad de autopromotores no estaba sujeta, ni en su constitución, ni en su extinción, al concepto de operaciones societarias por faltar a su actividad el requisito de habitualidad, propio de la actividad empresarial.

En el Considerando quinto y sexto dice:

«Considerando quinto: El concepto indeterminado actividad empresarial, utilizado por el artículo 223 del Texto Refundido, no permite considerar incluido dentro de él a quien no realiza una actividad empresarial con habitualidad, no bastando, por otra parte, la mera realización de un acto singular para gravarlos por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, sino que es preciso acreditar que los constructores cuentan con una organización y un capital, que, junto con su esfuerzo, se encaminan habitualmente a obtener un resultado ... por lo tanto no existiendo una "empresa", no puede hablarse de actividad empresarial, ya que ésta solamente la desarrollan las empresas.

Considerando sexto: Cuando para gravar una conducta se tiene en cuenta una actividad, no puede acudir a las presunciones (salvo que la ley establezca una presunción, que no es el caso presente) y por ello no puede extenderse la pretendida "actividad empresarial" a la futura y posible venta de los apartamentos, locales y viviendas adjudicadas, ya que entonces se estaría gravando no un hecho ocurrido, sino un hecho futuro, no producido y que no se sabe si se va a producir, y por lo tanto, estaríamos ante una liquidación sin hecho imponible, y con la consecuencia de que, en caso de no producirse esas supuestas ventas, el deudor que hubiera pagado la deuda tributaria, tendría derecho a la devolución de lo pagado, pero sin saber durante cuánto tiempo tendría que conservar los bienes en el patrimonio para que no se entendiera incluida dentro de la "actividad empresarial" supuesta».

- b) Su actividad no está dirigida a terceros distintos de los propios comuneros. Así lo manifestó la Resolución del TEAC de 21 de octubre de 1986, si bien no respecto a una comunidad de autopromotores, sino de una comunidad que realizaba actividades agrícolas.

Esta Resolución dice:

«Que a la vista de los preceptos anteriormente transcritos no cabe duda de que la disolución de comunidades de bienes que realicen actividades empresariales ha de tributar como disolución de la sociedad, como tampoco cabe duda que dentro del amplio concepto de "actividades empresariales" utilizado se incluyen las actividades agrícolas, como correctamente argumenta la Dirección General recurrente en su escrito de alegaciones, a la vista de la definición de las actividades empresariales contenida en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero la duda surge cuando se plantea el problema de si el simple hecho de ostentar la titularidad de una finca rústica lleva consigo necesariamente la realización de una actividad empresarial agrícola o es necesaria la concurrencia de algún otro requisito y, en este sentido, hay que indicar que para que exista una actividad empresarial, y por ende una actividad empresarial agrícola, es preciso que exista una ordenación de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes o servicios, es decir que, en el caso de una comunidad de bienes, es necesario que la misma desarrolle una actividad económica organizada dirigida a terceros distintos de los propios comuneros e informada de un ánimo de lucro».

- c) La actividad de estas comunidades no se dirige a la obtención de lucro partible. El artículo 1.665 de nuestro Código Civil y el artículo 1.832 del Code Civil francés basan la diferencia entre la sociedad y las comunidades surgidas por convención en el elemento intencional del «ánimo de partir entre sí las ganancias». El término ganancias se interpreta de dos formas: a) amplia, que define como tal a toda ventaja de orden económico, y b) estricta, sólo son ganancias las pecuniarias. Los autores del s. XIX estaban de acuerdo en que la comunidad no excluye la realización de beneficios, sino sólo la búsqueda de estos beneficios como motivo de su constitución.

Otros criterios utilizados para declarar la no sujeción por operaciones societarias:

La Sentencia de la Audiencia Territorial de Zaragoza, de 28 de julio de 1987, entiende que la adjudicación de pisos y locales no constituye disolución de la comunidad promotora originariamente existente, sino una simple modificación o transformación de la misma, que pasa de ordinaria de bienes (art. 392 CC) a la especie o modalidad de casas por pisos (art. 396 CC) razón por la cual al no ser hecho imponible del impuesto la modificación de sociedades por variación del objeto social, tampoco ha de serlo esta comunitaria.

Otros autores, y los civilistas en general, entienden que no existe disolución de comunidad en la comunidad constituida *ab initio* y sí solo en la comunidad ordinaria que constituye la propiedad horizontal al terminarse el edificio.

El Tribunal Supremo en su Sentencia de 12 de noviembre de 1998 y refiriéndose a hechos realizados al amparo del artículo 57.2 del Texto Refundido del ITP, aprobado por Decreto 1018/1967, recoge la interpretación siguiente:

Los hechos son los siguientes: los copropietarios de un solar construyen un edificio sobre el mismo, realizan la declaración de obra nueva, lo dividen horizontalmente y se adjudican individualmente las fincas resultantes de la división. La Oficina Gestora practica tres liquidaciones: a) por declaración de obra nueva y concepto AJD; b) por división horizontal y concepto AJD; c) por disolución de sociedad, concepto operaciones societarias.

El Tribunal Supremo dice: a) procede la tributación por AJD por la declaración de obra nueva; b) la división horizontal seguida, sin solución de continuidad (es decir, en el mismo acto de la disolución), por la adjudicación de diferentes pisos a los comuneros no tributa por el concepto AJD; c) la adjudicación de pisos a los comuneros tributa por operaciones societarias, pues, de conformidad con el artículo 57.2 citado, supone división material de los bienes poseídos *pro indiviso*; d) la división horizontal practicada en escritura autónoma a la de disolución de comunidad tributa por el concepto AJD.

Con arreglo a estos criterios, los hechos imponibles concretos son:

En la comunidad simple:

- a) Adquisición del solar: sujeta a ITP o IVA según la condición del transmitente. Si está sujeta a IVA dicha adquisición tributará, además, por el concepto AJD.
- b) Declaración de obra nueva. Constitución de propiedad horizontal y extinción de comunidad tributarán por el concepto AJD cada uno de ellos.

- c) La constitución de la comunidad y la disolución de la misma por la adjudicación de pisos no tributa por operaciones societarias, por entender que esta comunidad no realiza actos empresariales. (Así TEAC, Resolución 21-7-1999). En contra, sí tributa la adjudicación por operaciones societarias (STS 12-11-1998).

En la comunidad de propiedad horizontal, constituida ab initio:

- a) Adquisición del solar: sujeta a ITP o IVA según la condición del transmitente.
- b) Declaración de obra nueva, constitución propiedad horizontal y división de la comunidad *ab initio*. Tributa por AJD cada una de ellas (art. 61.2 del Reglamento del ITP y AJD, de 29 de mayo de 1995).

La división de la comunidad se refiere a la adjudicación de cada piso a cada comunero desde el comienzo, operación distinta a la mera constitución de la propiedad horizontal, que si no fuera seguida de aquella adjudicación supondría una copropiedad de todos los comuneros sobre todos y cada uno de los pisos, declarados como objeto singular de derecho por la constitución de la propiedad horizontal. La comunidad dinámica de construcción que coexiste con la obra deja de existir en forma automática al terminarse la edificación y como no tiene patrimonio no tributa dicha terminación o ceses.

La STS de 12 de noviembre de 1998 manifiesta que si la constitución de la propiedad horizontal y la adjudicación de pisos a los comuneros se hace en una sola escritura sólo se tributa una vez, pudiendo ser por AJD o por operación societaria.

Al terminar la edificación no se precisa un nuevo consentimiento para que se produzca el acto especificativo correspondiente.

La base de tributación de la extinción del *pro indiviso* será el valor de lo realizado y lo pendiente de construir, anticipándose una liquidación de una comunidad que todavía sigue produciendo los efectos. Podría someterse a la condición suspensiva de la terminación del edificio los efectos de la adjudicación, con lo que la liquidación por AJD de la adjudicación podría demorarse hasta ese momento.

C) Otros criterios sobre la tributación por ITP de la comunidad de autopromotores.

A pesar de lo manifestado en el apartado anterior, existen nuevos hechos que ponen en peligro la situación fiscal definida en él. Estos hechos son:

- a) Corriente doctrinal que entiende que la constitución y disolución de las comunidades de autopromotores debe tributar por operaciones societarias al realizar actividades empresariales en el sentido del artículo 40 de la Ley 18/1991 de IRPF, prescindiendo, pues, de los requisitos de habitualidad y producción para terceros.
- b) Frente a la unanimidad de la doctrina que excluía de tributación por operaciones societarias a la extinción del condominio, el TEAC grava la extinción del condominio con adjudicación a los comuneros de su parte.

Así el TEAC, en Resolución de 22 de febrero de 1996 manifiesta en su Considerando Cuarto que:

1. La división horizontal no entraña desaparición de la situación de comunidad precedente, sino que cada piso o local resultante continúa siendo propiedad indivisa del conjunto de los comuneros.
2. Para que se produzca una división material o adjudicación es necesario pacto expreso de los comuneros, distinto del anterior, por el cual cada uno pasa a ser titular de una propiedad separada.
3. La cesación del *pro indiviso*, con adjudicación de pisos, está equiparada a la disolución de sociedades y gravada por el impuesto en su modalidad de operaciones societarias.
4. El sujeto pasivo de la operación gravada son los comuneros en función de su cuota de participación en la finca común, no respondiendo la comunidad por ellos.

El TEAC en Resolución de 21 de julio de 1999 se hace eco de una doctrina mantenida, también por el propio Tribunal, según la cual en los supuestos de simultánea división horizontal y disolución de comunidad mediante adjudicación individualizada a los diferentes propietarios de los pisos, procedía practicar liquidación por el concepto AJD por la división horizontal y además la disolución de comunidad, según los casos, también por AJD o por operaciones societarias.

Dicho criterio fue confirmado por Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de abril de 1992, si bien el Tribunal Supremo, citando como precedente su Sentencia de 4 de abril de 1977, revocó la sentencia citada y señaló que «cuando la división horizontal va seguida, sin solución de continuidad, por la adjudicación de los diferentes pisos y locales de manera individualizada a los miembros de la comunidad de propietarios, titular *pro indiviso* del edificio, no es más que un antecedente inexcusable de la división material de la cosa común.

... En efecto, si resulta posible otorgar una escritura de división horizontal sin que se altere la titularidad común o exclusiva del inmueble, no lo es practicar la división material del edificio y adjudicar los pisos y locales a los comuneros sin haber realizado antes la división horizontal de los mismos y cuando ésta se produce en el mismo acto de la disolución de la sociedad a que legalmente se equipara la disolución del condominio, no puede gravarse por ambos conceptos».

Esta Sentencia y la Resolución del TEAC producida a su amparo señalan:

- a) Que la división horizontal seguida de la disolución del condominio o comunidad sólo puede gravarse por uno solo de los conceptos.
- b) Éste puede ser AJD o disolución de comunidad *según los casos* (0,50% o 1%).

Con esta frase parece estar admitiendo la disolución de comunidades de construcción que no tributan por operaciones societarias porque no realizan actividades empresariales.

En el caso enjuiciado, la comunidad constituida por una empresa y el Ayuntamiento para la construcción de un edificio se constituye en régimen de propiedad horizontal y se disuelve la comunidad adjudicando a cada comunero en pleno dominio diversos locales o apartamentos. La operación se sujeta al concepto AJD y no al concepto operaciones societarias, criterio ratificado por el TEAC.

Resulta curioso observar que la adjudicación de pisos a los comuneros en una comunidad de construcción para vender a terceros se sujeta en esta Resolución al impuesto AJD y, por el contrario, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 1998, antes citada, se sujeta al concepto operaciones societarias a pesar de que esta última comunidad es una comunidad de autopromotores que, en principio, construyen para sí mismos.

Lo mismo dice la Resolución del TEAC de 23 de noviembre de 1995.

Es de resaltar que ambas Resoluciones se refieren a comunidades de autopromotores que realizan «actividades empresariales» sin detenerse a definir este concepto.

- c) La STS de 10 de enero de 1991 ha sido considerada por algún autor (Ana DÍAZ MARTÍNEZ, *Propiedad Horizontal*, Aranzadi 1996, pág. 193) como resolviendo la sujeción al impuesto de las adjudicaciones de pisos o locales a los comuneros que los construyeron. Su lectura detallada nos parece más bien que no se pronuncia sobre el tema. Trata del tema de si la transmisión de una vivienda de Protección Oficial, antes de la entrada en vigor del IVA, hecha por el comunero al que se adjudicó la vivienda, está exenta por ser primera transmisión. La Resolución del Tribunal es que se trata de primera transmisión y está exenta. En el Fundamento de Derecho Primero dice: «ahora bien, es evidente que la división de la cosa común con extinción del condominio es una actividad que podría calificarse en cierto modo interna, cuya función no es traslativa del dominio, sino que consiste en concretar materialmente las cuotas abstractas correspondientes a los copropietarios. Se distribuyen y adjudican las respectivas porciones sin que globalmente varíen los titulares ni en su número ni en la proporcionalidad de su participación, titulares que a su vez ostentan la condición de promotores».

IV. EL IVA DE LAS COMUNIDADES DE AUTOPROMOTORES

A) La sujeción y el devengo del impuesto.

La Administración tiene manifestado que tienen la consideración de empresarios y sujetos pasivos del IVA las comunidades de propietarios que promuevan la construcción de edificaciones para su adjudicación a los comuneros, «aunque realicen dichas operaciones ocasionalmente» (Resolución vinculante DGT 6-10-1986, BOE 20-10-1986 y Resolución DGT 12-12-1994). En el mismo sentido TEAR de Andalucía en Resolución de 10-II-1997.

Como se ve, el concepto de empresario de la LIVA es mucho más amplio que el concepto que de empresario y actividades empresariales tiene el ITP y AJD. La LIVA prescinde para definir al empresario tanto del concepto de habitualidad, como de los requisitos de producción de bienes a terceros y de la finalidad de obtención de lucro (el art. 4, tres de la LIVA dice «la sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines perseguidos con la actividad empresarial»).

El artículo 5, Uno, d) de la LIVA considera empresarios a «quienes efectúen ... la promoción de edificaciones destinadas a su adjudicación, aunque sea ocasionalmente».

La Dirección General Tributos, con todo, tiene manifestado que la comunidad de propietarios de viviendas en régimen de propiedad horizontal no tiene la condición de empresario (DGT 12-4-1995), ni tampoco la persona física que realice la operación de promoción de una vivienda para su uso propio (DGT 19-6-1986), aunque para ello contraten trabajadores por cuenta ajena (DGT 21-3-1988).

Por lo que se refiere a la comunidad de propietarios en régimen de propiedad horizontal, la doctrina afirma que no es sujeto pasivo del IVA. (Véase Ramón FALCÓN Y TELLA, «Los entes de hecho como sujetos pasivos de la obligación tributaria», *R.E. Derecho Financiero*, n.º 88, págs. 657 y ss.; SAINZ DE BUJANDA, *La capacidad jurídica tributaria de los entes colectivos no dotados de personalidad*, Hacienda y Derecho, Madrid, 1967, págs. 319 y ss).

La doctrina, con razón, insiste en que resulta dudoso que las comunidades de autopromotores: a) sean empresarios, y b) que la adjudicación sea un hecho imponible dado el carácter no traslativo de la propiedad, sino determinativo o especificativo del acto de adjudicación en las comunidades de autopromotores simples, que supone una excepción al principio fundamental del IVA de que el hecho imponible está constituido por la entrega o transmisión de la propiedad, «transmisión del poder de disposición» (art. 8 LIVA).

Pero si se acepta la constitución de la propiedad horizontal y adjudicación a los comuneros *ab initio*, toda la doctrina civilista afirma que al terminarse la construcción no existe ni siquiera este

acto especificativo o determinativo, dado que los comuneros son propietarios individuales de su piso, desde ese momento (véase Gerardo MUÑOZ DE DIOS, «El IVA en la aportación de solar y la construcción en comunidad», *La Ley 21-II-1986*, año VII, n.º 1.395).

Esta última solución, sobre todo, es evidente que no ha sido considerada ni por la LIVA, ni por la Administración, no existiendo contestaciones expresas sobre tal particular.

La Administración ya en su Resolución vinculante de 6 de octubre de 1986, antes citada, manifestó que «en las entregas de edificaciones efectuadas por las comunidades de propietarios a sus comuneros el Impuesto sobre el Valor Añadido se devengará cuando habiendo concluido la construcción de las mismas, los bienes entregados se pongan en poder y posesión de los comuneros. No obstante, en los casos en que la comunidad de propietarios hubiese percibido con anterioridad la contraprestación de dichas operaciones, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial por los importes efectivamente percibidos».

Resulta claro que la Administración utiliza la personificación fiscal de las comunidades, que no tienen personalidad jurídica, para someter al IVA hechos imposables que no son realizados por ella en el mundo jurídico.

Sin embargo, las cuotas anticipadas pagadas por los comuneros a la comunidad no se tratan como aportaciones a una persona jurídica, no sujetas al IVA, sino como anticipos del precio de una adjudicación hecha por la comunidad.

Es decir, en la adjudicación de pisos por la comunidad al comunero utiliza la personificación fiscal de la comunidad para sujetar dicho hecho imponible, pero en los pagos del comunero a la comunidad no utiliza la personificación fiscal de la comunidad, que exigiría considerar como aportaciones sociales dichas entregas, sin devengo anticipado del IVA, sino como una especie de compra a la comunidad con precio anticipado.

La Audiencia Nacional en Sentencia de 28 de mayo de 1996 tiene afirmado que tras la división horizontal de la finca matriz no puede afirmarse que aparezca en el tráfico una nueva propiedad capaz de enajenarse dando lugar a una primera transmisión sujeta al IVA, sino que siempre que exista divergencia entre la finca registral y la material debe atenderse a los requisitos de esta última para ver si nos encontramos ante una primera o segunda transmisión sujeta o exenta del IVA.

B) La sujeción al impuesto de la transmisión de cuotas de los comuneros.

Mientras se realiza la operación de construcción por la comunidad de autopromotores, la titularidad del bien en formación corresponde a los comuneros de forma distinta, según el tipo de comunidad adoptado.

En la comunidad que hemos llamado simple, el comunero es titular de una cuota *pro indiviso*, hasta que terminado el edificio se constituye el régimen de propiedad horizontal y se adjudica cada piso a los comuneros.

En la comunidad de construcción en régimen de propiedad horizontal *ab initio*, deben distinguirse dos momentos: antes de la constitución de la propiedad horizontal el comunero es titular de una cuota *pro indiviso*; después de constituida la propiedad horizontal, si no existe adjudicación, el comunero es titular de diversas cuotas sobre los diversos pisos del edificio. Si además se ha procedido a adjudicar los pisos en construcción a cada comunero, las cuotas *pro indiviso* se convierten en propiedad singular de cada piso más copropiedad de los elementos comunes.

En este segundo supuesto, si se acepta la tesis de los que consideran que existen dos comunidades: la de propiedad horizontal sobre los pisos adjudicados y la comunidad ordinaria activa de construcción, existirían la propiedad del piso adjudicado más los elementos comunes y la participación o cuota en la comunidad activa de construcción.

El IVA que grava la transmisión de cuotas en la comunidad de autopromotores se rige por las normas generales del impuesto, dado que no existe una normativa aplicable al caso concreto.

- a) En el supuesto de comunidad simple, ya exista o no liquidación preventiva de la misma, es decir, ya se fije o no desde el principio de la construcción la manera de practicarse la división del edificio y la distribución de los pisos, para que surta efectos cuando se termine el edificio, la transmisión de la cuota por el condómino supone la transmisión de una parte del edificio en construcción, puesto que la cuota, tiene, como hemos dicho antes, el carácter de propiedad y el contenido del derecho de propiedad compete al comunero singular sólo en una cuota. Transfiere, pues, la propiedad de una cuota del edificio en construcción.

El artículo 20, Uno, 22.º de la LIVA declara la exención del impuesto de las segundas y posteriores entregas de edificaciones. Y considera primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una construcción cuya edificación esté terminada.

Entre medio existe pues un conjunto de transmisiones de edificaciones anteriores a la primera entrega, que son las transmisiones de edificios o partes de edificios en construcción. De hecho el concepto de primera o segunda entrega de edificación se utiliza por la Ley del Impuesto para los edificios terminados. Respecto de estos edificios, se predica la exención cuando se trata de segunda transmisión. En los edificios construidos sólo se sujeta al IVA la primera transmisión realizada por el promotor.

Por ello se deduce que la transmisión de edificios o parte de edificios en construcción está sujeta y no exenta del IVA siempre que la transmisión se realice por un sujeto pasivo del IVA, es decir, por un empresario.

La Dirección General de Tributos reconoce este criterio en una Resolución de 7 de febrero de 1991 en la que afirma que «A los efectos de calificar una entrega de edificaciones

como primera o segunda o ulterior entrega, y aplicar, en su caso, la exención prevista en el aludido precepto, es requisito esencial que se trate de una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.

Si el objeto de la entrega es una edificación en fase de construcción, no serán aplicables los conceptos de primera o segunda entrega a que se refiere dicho precepto ni, en su caso, la exención que en él se contempla; las entregas de una edificación en construcción estarán sujetas y no exentas del impuesto, cuando se realicen por empresarios o profesionales en el desarrollo de una actividad empresarial» y añadimos nosotros, cuando se realicen por sociedades mercantiles, siempre.

- b) En el supuesto de comunidad con constitución de propiedad horizontal y adjudicación de bienes *ab initio*, lo que transmite el comunero no es una cuota sino un piso o edificación en construcción, transmisión que cuando se hace por una sociedad mercantil está sujeta y no exenta del IVA.

Debe observarse que en ambos supuestos al transmitirse una edificación en construcción, aunque se trate de una vivienda, el tipo tributario es del 16 por 100, como reiteradamente tiene dicho la Dirección General de Tributos (Resoluciones de 22-1-1987; 13-10-1988, etc.).

En este último caso resulta relevante que la transmisión de la propiedad del edificio en construcción hecho por el comunero al adquirente que se subroga en su posición vuelva a ser gravada en el momento de terminar la edificación, cuando no existe ya ninguna copropiedad sobre los bienes y edificación terminada. La doctrina de la Administración insiste en la tributación de la comunidad por el valor total del edificio al terminar la construcción (o en el momento del pago anticipado del precio hasta el valor total de la construcción).

C) La transmisión por el comunero del piso adjudicado.

La Dirección General de Tributos entiende y afirma que una vez terminada la construcción, la adjudicación de los pisos a los comuneros constituye primera transmisión de edificación gravada por el IVA, y la transmisión que el adjudicatario sujeto pasivo del IVA haga de la edificación recibida constituirá segunda transmisión exenta del IVA, sin perjuicio de la renuncia a la exención en los supuestos en que proceda.

Así en la Resolución no vinculante de 20 de octubre de 1994 la Dirección General de Tributos manifiesta que la adjudicación de chalets hecha por una comunidad de autopromotores a los comuneros está sujeta y no exenta del IVA y la ulterior transmisión realizada por el comunero sujeto pasivo del IVA está sujeta y exenta del IVA por tratarse de *segunda transmisión de edificaciones*.

La misma Dirección General en Resolución de 10 de diciembre de 1987 decía textualmente: «Están sujetas al IVA las transmisiones de viviendas y locales comerciales ya adjudicados a los comuneros y realizadas por alguno de ellos en el ejercicio de la actividad empresarial ... No obstante, y

de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13, n.º 1, apartado 22.º del RIVA, están exentas del impuesto las segundas y ulteriores entregas de dichos bienes, incluidos los terrenos en que se hallen enclavados, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación ...».

Por el contrario en la imposición indirecta: IGTE y Transmisiones Patrimoniales, siempre se consideró a efectos de aplicar la exención a la primera transmisión de Viviendas de Protección Oficial, que la transmisión realizada por el adjudicatario de una comunidad de autopromotores o de una cooperativa de viviendas, era una primera transmisión que originaba la aplicación de la exención.

La jurisprudencia administrativa en la materia es antigua. Así el TEAC en Resolución de 26 de mayo de 1959 se planteó el problema y manifestó que en el supuesto de comunidades de construcción, la venta realizada por el comunero debe considerarse primera transmisión a efectos de la exención del impuesto de derechos reales, ya que el comunero es un constructor o promotor de la vivienda.

La STS de 10 de enero de 1991 en su Fundamento de Derecho Segundo dice: «Ahora bien, es evidente que la división de la cosa común, con extinción del condominio, es una actividad que podría calificarse en cierto modo interna, cuya función no es traslativa del dominio sino que consiste en concretar materialmente las cuotas abstractas correspondientes a los copropietarios. Se distribuyen y adjudican las respectivas porciones sin que globalmente varíen los titulares ni en su número ni en la proporcionalidad de su participación, titulares que a su vez ostentan la condición de promotores. Por ello como primera transmisión ... sólo puede calificarse la que tiene como destinatario a un tercero, que va a ser quien la habite En consecuencia, la previa división horizontal del edificio no altera la exención del impuesto que corresponde a la subsiguiente venta de las partes resultantes».

Esta misma tesis sostuvo el TS en Sentencia de 11 de junio de 1988.

La STSJ de Murcia de 18 de diciembre de 1996 en el caso de una sociedad que vende un inmueble que le había sido adjudicado en escritura de declaración de obra nueva, constitución de régimen de propiedad horizontal y adjudicación de un inmueble en virtud de participaciones indivisas que poseía sobre el solar, afirma que la «venta cuestionada era la primera transmisión del inmueble, ya que el título de adquisición del local ... no es un título traslativo, sino declarativo por transformación del derecho que ostentaba sobre el suelo (cuota ideal indivisa) en derecho de propiedad independiente sobre una parte del inmueble construido, mediante la división de la propiedad común y posterior adjudicación de cuotas.

Dicha sentencia hace un resumen de pronunciamientos jurisprudenciales y añade:

«A) En el caso de una pluralidad de propietarios de determinado terreno edificable que, a sus expensas, construyen sobre él un edificio y proceden a adjudicarse la propiedad exclusiva individualizada de las partes susceptibles de aprovechamiento independiente de que consta, más una cuota ideal indivisa sobre las partes comunes, ello, por su propia naturaleza, en ningún caso parece identificarse con el supues-

to de "primera transmisión de edificios" ... puesto que, en definitiva, lo operado es una "transformación" del derecho que ostentaba (cuota ideal indivisa sobre el total inmueble, convertida en derecho de propiedad independiente sobre una parte de él, más la atribución de un porcentaje de elementos comunes) o, si se quiere, una especificación o determinación del mismo (STS, Secc. 3.ª, 11-6-1988).

- B) La división de la cosa común con extinción del condominio es una actividad que podría calificarse en cierto modo de interna, cuya función no es traslativa de dominio, sino que consiste en concretar materialmente las cuotas abstractas correspondientes a los copropietarios, que, a través de tal operación, se distribuyen y adjudican las respectivas porciones sin que globalmente varíen los titulares ni en su número ni en la proporcionalidad de su participación, titulares que a su vez ostentan la condición de promotores, y por ello ... la previa división horizontal de un edificio no enerva la exención del ITP que corresponde a la subsiguiente venta de las partes resultantes (en las viviendas de protección oficial) (STS, Secc. 3.ª, 27-10-1994)».

El Tribunal, pues, declara no sujeta a IVA la adjudicación de la comunidad del local a una sociedad y exenta de ITP la transmisión que esta sociedad hace al adquirente por tratarse de vivienda de protección oficial (VPO) y ser primera transmisión.

La interpretación actual de la Dirección General de Tributos entiende que la adjudicación de los pisos hecha por una comunidad de autopromotores, que define como entrega el artículo 8, dos, 2.º de la LIVA, es una primera entrega de edificios sujeta al IVA, según la define el artículo 20, Uno, 22 de la LIVA. Es decir, es una entrega realizada por el promotor, una vez terminada la edificación. Califica, pues, a la comunidad como promotora del edificio.

Este criterio, con todo, no está totalmente contrastado y puede ser superado por las siguientes construcciones:

- 1.º El concepto de primera entrega de edificaciones no impide que existan entregas anteriores de edificios, sujetas y no exentas del IVA: la de los edificios en construcción.

El nombre de «primera entrega» es una conceptualización legal que exige los siguientes requisitos: a) que la entrega se haga por el promotor; b) que se trate de un edificio terminado.

Ciertamente la LIVA dice que las comunidades de autopromotores son sujetos pasivos del impuesto, pero en ninguno de sus artículos dice que sean promotores. La calificación de sujetos pasivos del IVA hecha a entes sin personalidad no puede llegar a más de lo que la ley dice.

Es decir, de la afirmación legal no se deduce que las comunidades tengan personalidad jurídica privada, que puedan ser titulares de un patrimonio, que sean comerciantes a los efectos del Código de Comercio, que sean promotores a los efectos del derecho de la construcción, etc.

La jurisprudencia administrativa en Resolución de 26 de mayo de 1959 fundamentó su criterio de que la transmisión del comunero de la vivienda adjudicada era primera transmisión en que el comunero es el constructor o promotor de la vivienda.

Las SSTs de 10 de enero de 1991 y 11 de junio de 1988 manifiestan que tiene el carácter de primera transmisión la enajenación por el comunero de la vivienda que se le adjudicó, y lo fundamenta en que son los comuneros, en una comunidad de autopromotores, los que ostentan la condición de promotores.

Puede defenderse, pues, que nos encontramos ante una primera transmisión del edificio sujeta y no exenta del IVA, en la enajenación hecha por el comunero del edificio terminado, dado que se cumplen los requisitos legales: a) transmisión por el promotor; b) de la edificación terminada.

Por el contrario, la Dirección General de Tributos entiende que el promotor es la comunidad, extremo este negado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

- 2.º En los supuestos de comunidad simple, al terminar la edificación, parece que es posible la coexistencia de dos comunidades, la ordinaria de proindivisión originaria y la de la Ley de Propiedad Horizontal con adjudicación de pisos a los comuneros (véase Ana DÍAZ MARTÍNEZ, *Propiedad Horizontal. El título constitutivo y su impugnación judicial*, Aranzadi 1996, pág. 219).

Si esto es así, al terminar la edificación se constituirá el régimen de propiedad horizontal con adjudicación de pisos a los comuneros que quisieran ocupar su vivienda (es decir, la mayoría de ellos), y sobre el resto continuaría la copropiedad ordinaria inicial que pertenecería al resto de comuneros. La enajenación de una cuota sobre la copropiedad subsistente, antes de la adjudicación y constitución del régimen de propiedad horizontal sobre el resto, entendemos que se trataría de la enajenación de una cuota parte, sujeta y no exenta al IVA, como hemos visto antes.

Posteriormente al extinguirse la comunidad ordinaria, en la parte subsistente, con constitución de propiedad horizontal y adjudicación de pisos, según la tesis de la Dirección General de Tributos estaría sujeta y no exenta del IVA.

- 3.º Una última solución consistiría en la renuncia a la adjudicación hecha.

La Dirección General de Tributos tiene manifestado que en los supuestos en que el inicial adjudicatario de una vivienda (el supuesto se refiere a una venta), una vez ocupada la vivienda, renuncia a la misma, procediéndose después a una posterior adjudicación del inmueble, se producen los efectos siguientes:

«La renuncia a la vivienda por el inicial adjudicatario supone la resolución de la compraventa y la devolución del inmueble a la entidad promotora, la cual procede a una nueva adjudicación del mismo a un tercero.

Por la resolución de la primera venta la consultante deberá rectificar la repercusión efectuada, con la consiguiente devolución del impuesto al primer adquirente que soportó la repercusión del tributo.

La ulterior adjudicación de la vivienda tendrá a efectos del IVA la consideración de primera entrega efectuada por el promotor, por lo cual la consultante deberá repercutir el referido tributo sobre el adquirente (segundo adjudicatario) de la vivienda». (Resolución de 1-2-1996 Expte. 82/96).

En otra Resolución de 28 de junio de 1994, una promotora adjudicó y entregó una vivienda a un particular. Antes de formalizarse la compraventa, éste renunció a sus derechos procediendo aquélla a vender dicha vivienda al consultante.

La Dirección General de Tributos manifiesta: «De la descripción de los hechos realizada en el escrito de consulta parece desprenderse que el primer adjudicatario de la vivienda obtuvo la posesión de la misma por compraventa, aun no perfeccionada ni formalizada en escritura, y que dicho adjudicatario renunció a sus derechos como tal, resolviéndose así la relación obligacional que le unía con la constructora.

En tales términos, debe entenderse que la ulterior entrega que dicha promotora realiza de la vivienda al consultante tiene la consideración de primera entrega a efectos del IVA, estando por tanto sujeta y no exenta a dicho tributo».

¿Puede hablarse de una renuncia en el supuesto de comunidades de autopromotores? Entiendo que sí, y que probablemente la articulación de la renuncia, sobre todo después de concluida la edificación y hecha la adjudicación y, por tanto, disuelta la comunidad por la constitución de la propiedad horizontal, depende de la posibilidad de que la comunidad de construcción, distinta de la comunidad o copropiedad de la edificación, se pacte que dure durante un determinado espacio de tiempo.

V. LA COMUNIDAD DE AUTOPROMOTORES Y EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

A) Historia.

El Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales de 29 de diciembre de 1966 y sus correspondientes tarifas y el Real Decreto 791/1981, de 27 de marzo, que aprobó la nueva Instrucción y Tarifas de la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial, según la opinión doctrinal común (F. ARNAU, «La Licencia Fiscal del Impuesto Industrial y las empresas inmobiliarias», *Crónica Tributaria*, n.º 8) no sujetaba al impuesto la actividad de las comunidades de autopromotores:

- a) Porque la actividad sujeta al impuesto era la de «promoción-venta», mientras la actividad de las comunidades de autopromotores se destina al uso propio.
- b) En los casos en que un comunero empresario procediera a la venta de inmuebles adjudicados, al considerarlo promotor debía tributar por el concepto promoción-venta.
- c) En el supuesto de promotores-administradores que se reservan pisos, se entendía que deben sujetarse al impuesto, como promotores-constructores de dichas viviendas, por la tarifa de promoción-venta.

B) El Impuesto sobre Actividades Económicas: la cuota fija y variable del grupo 833.

- a) El artículo 84 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, de 28 de diciembre de 1988, establece que son sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas «las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria siempre que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible».

El artículo 79 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, dice que el hecho imponible del impuesto está constituido «por el mero ejercicio en el territorio nacional de actividades empresariales, profesionales y artísticas». El artículo 80 de la misma ley manifiesta que tal actividad se ejerce con tal carácter siempre que «suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios».

La doctrina entiende que este concepto es el mismo utilizado en el IRPF y en el IVA (Luis TOURÁS GARCÍA, *Impuesto sobre Actividades Económicas*, Valladolid, Lex Nova 1991, pág. 463).

La Regla 3.^a del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, bajo el título de «Concepto de actividades económicas» repite la definición de la Ley de Haciendas Locales. En el párrafo 2 dice: «Tienen la consideración de actividades empresariales, a efectos de este impuesto, las mineras, industriales, comerciales y de servicios, clasificadas en la sección 1.^a de las Tarifas». Si esta última definición pudiera servirnos para decidir si la actividad de una comunidad de autopromotores está sujeta al impuesto, al existir una tarifa que regula las actividades de promoción y venta, el artículo 79 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales somete a gravamen todas las actividades económicas «se hallen o no especificadas en las Tarifas del Impuesto», con lo que la remisión a las tarifas no nos permite resolver en su totalidad el tema.

- b) Del artículo 80 de la Ley de Haciendas Locales se deduce que la comunidad de autopromotores sólo será sujeto pasivo cuando ordene «por cuenta propia medios de producción y recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios». Es decir, cuando una voluntad propia y autónoma de la comunidad, distinta por tanto de la de todos los comuneros que la componen, sea la que ejercite esta actividad ordenando los factores de producción y con ánimo de intervenir en el tráfico de terceros.

Estas circunstancias se cumplen en las comunidades de bienes cuya naturaleza sea distinta de la del puro condominio o copropiedad (Así CHECHA GONZÁLEZ, Clemente: «El Impuesto sobre Actividades Económicas», *Impuestos* n.º 23, 1989).

En estos casos, además de la mera cotitularidad, existe un contrato de comunidad activa parecido al societario, que es el sujeto pasivo del impuesto. Es en la realización de actos de administración cuando la comunidad actúa una voluntad propia formada siguiendo las reglas de la mayoría de intereses y respaldada con la afectación de los bienes comunes al cumplimiento de las obligaciones que con dicho motivo se contraigan.

- c) El grupo 615 de las tarifas, aprobadas por Real Decreto 791/1981, de 27 de marzo, se refería a la «venta de terrenos y edificaciones» dejando, pues, fuera de su regulación a la actividad de las comunidades de autopromotores.

El grupo 833 de las tarifas del impuesto, actualmente vigente, aprobadas por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, habla de promoción inmobiliaria, y dentro de ella de una cuota fija y de una cuota variable por metro cuadrado de terreno o *edificación vendida*.

En la nota al epígrafe 833.2. Promoción de edificaciones, se dice: «Este epígrafe comprende la compra o venta de edificaciones totales o parciales en nombre y por cuenta propia, construidas directamente o por medio de terceros, *todo ello con el fin de venderlos*».

En las notas comunes al grupo 833 se ordena:

- «1.º La parte fija de la cuota de ambos epígrafes se exigirá, en todo caso, con independencia de la venta o no de terrenos o edificaciones. A su vez, la parte de cuota por metro cuadrado se exigirá al formalizarse las enajenaciones, cualquiera que sea la clase de contrato y forma convenida, estando obligado el sujeto pasivo a presentar ... declaración ... de variación de los metros cuadrados (enajenados) ... sin que sea necesario presentar declaraciones *cuando no se hayan efectuado ventas*».

La Subdirección General de Tributos Locales ha mantenido sobre el tema los siguientes criterios:

- a) Con fecha 8 de febrero de 1996 se le consulta si está obligada a tributar por IAE una comunidad de propietarios que tiene como objeto la promoción de viviendas para su entrega o adjudicación a los socios comuneros miembros de la misma teniendo en cuenta que la ejecución material de la obra se encarga a una empresa constructora.

La Contestación de la Dirección General reconoce que la actividad de promoción no tiene por fin la posterior venta de los inmuebles objeto de la misma, sino la adjudicación a los comuneros. Reconoce que la referida promoción inmobiliaria constituye una actividad económica, aunque no persiga un fin de lucro, por tratar de intervenir en la producción o distribución de bienes. En sentido contrario, dice, no debe reputarse como económica la actividad descrita si la transmisión a terceros se hace por expropiación forzosa o *en el caso de disoluciones de comunidades de propietarios cuando la propiedad se transfiere a los comuneros* ya que en estos casos no existe intención de intervenir en la producción o distribución de bienes. Excluye de esta consideración y, por lo tanto, entiende que está sujeta a tributación la adjudicación a comuneros, para que éstos después vendan.

A pesar de estos antecedentes concluye:

1. El sujeto pasivo, es decir, la comunidad de propietarios, debe darse de alta, satisfaciendo la cuota fija del epígrafe 833.2.
2. Debe satisfacer la cuota variable en función de los metros cuadrados edificadas.

La misma doctrina se contiene en la Contestación de 6 de octubre de 1997.

- b) Por el contrario, en las Contestaciones de fecha 21 de mayo de 1996 y 9 de octubre de 1997, ante los mismos hechos enunciados para las Contestaciones antes referidas, concluye de manera diferente:

1. El sujeto pasivo, es decir, la comunidad de autopromotores, debe darse de alta en el impuesto y satisfacer la cuota fija del epígrafe 833.2.
2. Cuando la adjudicación a los distintos comuneros se produce a consecuencia de la disolución de la propia comunidad de bienes, no está sujeta a la cuota variable en función de los metros cuadrados edificadas.
3. Si vende a terceros parte del inmueble edificado está sujeta a cuota variable.

Como conclusión, es claro que debe aceptarse la doctrina de las últimas contestaciones referidas por las siguientes razones:

1. Está de acuerdo con la práctica y tesis tradicionales.
2. Incluso las Contestaciones de sentido negativo realizan en su planteamiento unas afirmaciones que llevan al mismo resultado. Debe entenderse que el resultado negativo se debe al incumplimiento por el consultante de los requisitos planteados.
3. La interpretación literal de las tarifas lleva a la misma afirmación.