

**LORETO FELTRER RAMBAUD****PATRICIA LAMO DE ESPINOSA ROCAMORA***Asesoras Jurídicas del Defensor del Pueblo***Extracto:**

EN el presente artículo se desarrollan los problemas que suscita la fiscalidad de la transmisión de inmuebles y, en concreto, la doble imposición que en ocasiones surge con motivo de este negocio jurídico y la solución dada por las Administraciones públicas.

La transmisión de bienes inmuebles, constitución de derechos reales de uso y disfrute, concesiones y constitución de arrendamientos, sigue en el ordenamiento tributario dos vías distintas que encuentran su punto diferencial en la cualidad de transmisión empresarial o no empresarial. La primera por su carácter generalmente habitual y por realizarse en el curso de una actividad empresarial tributa en el Impuesto sobre el Valor Añadido; la segunda por su condición de no habitual y por ser ajena al tráfico propio de las empresas se encuentra sometida al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

A pesar de ello tanto la Ley reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) como el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados declaran dicha operación sujeta a ambos impuestos, estableciendo un complejo y casuístico mecanismo de exenciones, lo que se complica con la cesión de tributos a las Comunidades autónomas. Los principales problemas surgen en operaciones inicialmente sujetas a IVA que, con posterioridad, la Comunidad autónoma considera sujetas a ITP produciendo una doble imposición, con la consecuencia de que el sujeto pasivo debe abonar dos impuestos declarados por ley incompatibles. Con escasa frecuencia se producen casos en que se tributa por ITP y posteriormente se liquida IVA.

A lo largo de este trabajo vamos a ver cómo esta doble sujeción da lugar a una serie de problemas para los ciudadanos de difícil solución y en el que la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha tomado carta muy activa para su solución ante la injusticia que se produce.

---

## Sumario:

---

1. Introducción.
2. Regulación en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).
  - 2.1. Hecho imponible.
  - 2.2. Supuestos de no sujeción.
  - 2.3. Exenciones.
  - 2.4. Sujeto pasivo.
  - 2.5. Base imponible.
  - 2.6. Tipo de gravamen.
3. Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
  - 3.1. Hecho imponible.
  - 3.2. Supuestos de no sujeción y exenciones.
  - 3.3. Sujeto pasivo.
  - 3.4. Base imponible.
  - 3.5. Tipo de gravamen.
4. Delimitación del problema.
5. Principales supuestos.
6. Propuesta de solución.
7. Solución adoptada por la Administración.

## 1. INTRODUCCIÓN

En el presente artículo se desarrollan los problemas que suscita la fiscalidad de la transmisión de inmuebles y, en concreto, la doble imposición que en ocasiones surge con motivo de este negocio jurídico y la solución dada por la Administración pública.

La transmisión de bienes inmuebles se refiere al desplazamiento de un valor patrimonial entre un patrimonio y otro. El valor patrimonial citado está constituido por un bien que no puede moverse o desplazarse sin detrimento de su materia, sustancia o identidad, como de forma descriptiva se indica en el artículo 334.1 del Código Civil. En todas estas operaciones hay un sujeto que transmite y otro que recibe y según la condición que éstos ostentan y el tipo de impuesto que grave la operación jurídica será distinto el obligado tributario.

La fiscalidad inmobiliaria referida a la transmisión de bienes inmuebles, constitución de derechos reales de uso y disfrute, concesiones y constitución de arrendamientos, sigue en el ordenamiento jurídico español dos vías distintas que encuentran su punto diferencial en la cualidad de transmisión empresarial o transmisión no empresarial, que podríamos llamar transmisión civil. La primera por su carácter generalmente habitual y por realizarse en el curso de una actividad empresarial tributa en el Impuesto sobre el Valor Añadido; la segunda por su condición de no habitual y por ser ajena al tráfico propio de las empresas se encuentra sometida al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Por consiguiente, la transmisión de bienes inmuebles en el derecho fiscal español es una operación jurídica sujeta a diferentes impuestos: Así, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados consideran dicha operación sujeta a ambos impuestos. A lo largo de este trabajo vamos a ver cómo esta doble sujeción da lugar a una serie de problemas para los ciudadanos de difícil solución y en el que la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha tomado carta muy activa para su solución ante la injusticia que se produce.

## 2. REGULACIÓN EN LA LEY 37/1992, DE 28 DE DICIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (LIVA)

### 2.1. Hecho imponible.

**Aspecto material.** La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido define el hecho imponible en el artículo 4 en el que afirma:

*«Uno. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicio realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.*

*Dos. Se entenderán, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:*

- a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles.*
- b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integran el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al impuesto.*

*Tres. La sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación particular.*

*Cuatro. Las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.*

*Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las operaciones que se indican a continuación:*

- a) Las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.2.*
- b) Las transmisiones de valores a que se refiere el artículo 108, apartado 2, número 1.º y 2.º de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, según la redacción establecida por la disposición adicional 12.ª de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.»*

Del contenido del precepto se deduce que son varios los elementos que integran el hecho imponible. En primer lugar la entrega de bienes que constituye un concepto amplio del que forma parte la transmisión de bienes inmuebles. En este sentido, el artículo 8 de la misma Ley considera entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.

El número dos del mismo artículo 8 determina que tienen la consideración de entrega de bienes las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas. Este precepto implica la introducción en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido de medidas cautelares con el fin de evitar la elusión fiscal en las transmisiones de inmuebles mediante la interposición de sociedades.

A los efectos que aquí interesan la norma describe las entregas de bienes señalando que están constituidas por las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación en las que el empresario aporte materiales, cuyo coste exceda del 20 por 100 de la base imponible; las transmisiones de bienes en virtud de una norma o una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa <sup>1</sup>; las cesiones de bienes en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o condición suspensiva; las cesiones de bienes en virtud de contratos de arrendamiento-venta y estimando como asimilados los arrendamientos con opción de compra y los arrendamientos de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes. El autoconsumo forma parte de la entrega de bienes cuando se trata de transferencia de bienes efectuada por el sujeto pasivo del patrimonio empresarial a su propio patrimonio, la transmisión del poder de disposición en el mismo caso y el cambio de afección de un sector a otro diferenciado de su actividad empresarial o profesional.

También están sujetas al IVA las concesiones administrativas cuando tienen por objeto la cesión del derecho a utilizar inmuebles o instalaciones en puertos, aeropuertos e infraestructuras ferroviarias.

**Aspecto espacial.** El hecho imponible es un reflejo del principio de territorialidad propio de los impuestos indirectos. Según el artículo 4 de la LIVA están sujetas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto. Quedan fuera de aplicación del IVA las operaciones que se llevan a cabo en la Comunidad autónoma de Canarias, así como en Ceuta y Melilla, que cuentan con una imposición prácticamente idéntica pero distinta del IVA. En el caso concreto de Canarias, los problemas serían similares pero referidos al Impuesto General Indirecto Canario.

---

<sup>1</sup> La Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido no tiene en consideración que el artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa declara que el pago del precio está exento de toda clase de gastos, de impuestos y gravámenes o arbitrios del Estado, Provincia o Municipio. Precepto que no ha sido expresamente derogado. Por su parte el Tribunal Económico-Administrativo Central ha estimado que esta exención alcanza únicamente al pago del precio (TEAC 12 de marzo de 1998).

A esta norma hay que añadir el contenido del artículo 2 de la misma Ley que delimita la titularidad activa del impuesto en territorio español cuando señala que el impuesto se exigirá de acuerdo con lo establecido en dicha Ley y en las normas reguladoras de los regímenes de Concierto en los Territorios Históricos del País Vasco y Convenio Económico en la Comunidad Foral Navarra, teniendo en cuenta los Tratados y Convenios internacionales que forman parte del ordenamiento jurídico español.

Por su parte, el artículo 28.6, A), 5.º de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por el que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en la redacción dada por la Ley 19/1998, de 15 de junio, señala como entrega de bienes y sujetas al poder tributario de dicha comunidad «*las entregas de bienes inmuebles, cuando los mismos estén situados en territorio navarro*». En los mismos términos se expresa el artículo 16.A), 3.º de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

El artículo 68 de la LIVA recoge el lugar de realización del hecho imponible, que para el caso de las entregas de bienes inmuebles será el territorio nacional, siempre que éstos radiquen en dicho territorio.

Con las cesiones de tributos a las Comunidades autónomas el lugar de realización del hecho imponible dentro del territorio nacional adquiere mayor importancia que la que tenía hasta ese momento, que en la mayoría de los casos carecía de consecuencias jurídicas.

**Aspecto temporal.** El IVA es un impuesto instantáneo, por lo que cada hecho imponible está constituido por una transmisión diferente, sin perjuicio de los períodos de liquidación e ingreso.

El impuesto se devenga, por lo que aquí interesa, cuando tenga lugar la puesta a disposición de los bienes inmuebles que se transfieren y en los supuestos de autoconsumo, cuando se efectúan las operaciones gravadas. En las entregas de bienes con contrato de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, se devenga el impuesto cuando los bienes que constituyen su objeto se ponen en posesión del adquirente.

## 2.2. Supuestos de no sujeción.

La LIVA al igual que el resto de las normas reguladoras de los impuestos realiza una delimitación negativa del hecho imponible a través de la definición de los supuestos de no sujeción. La primera norma de no sujeción se remite a los supuestos que tributan en ITP, con la excepción expresa de las entregas de bienes inmuebles. A su vez el artículo 7 de la misma norma declara la no sujeción de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional; la transmisión *mortis causa*; las entregas de bienes realizadas directamente por los entes públicos mediante contraprestación de naturaleza tributaria o sin contraprestación, este supuesto no se aplica cuando los entes públicos actúen a través de empresa pública, privada o mixta o, en general, de empresas mercantiles.

En los casos descritos el adquirente se subroga en la posición del transmitente, también se produce la subrogación en cuanto a la calificación de primera o segunda entrega de las edificaciones y terrenos donde se hallen enclavadas. Cuando los bienes y derechos transmitidos se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción, estas transmisiones quedarán sujetas al impuesto en los términos previstos en la Ley.

### 2.3. Exenciones.

La no sujeción de un hecho supone el no nacimiento de la obligación tributaria, por el contrario, la exención necesita la existencia previa de dicha obligación, que queda posteriormente desnaturalizada para los supuestos que el legislador ha considerado idóneos por las circunstancias concurrentes. Son necesarias dos normas: la que delimita el hecho imponible y la norma de exención del supuesto concreto de que se trate.

La LIVA declara exentas en el artículo 20<sup>2</sup> las siguientes entregas de bienes:

*«20.º Las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.*

*A estos efectos, se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanísticas, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada por la correspondiente licencia administrativa.*

*La exención no se extiende a las entregas de los siguientes terrenos, aunque no tengan la condición de edificables:*

- a) Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, realizadas por el promotor de la urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.*
- b) Las de terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas al impuesto. No obstante, estarán exentas las entregas de terrenos no edificables en los que se hallen enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos de la misma naturaleza en los que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas.»*

---

<sup>2</sup> Se citan únicamente los supuestos referidos a las entregas de bienes inmuebles.

La justificación de la exención hay que buscarla en que el tráfico de terrenos que no tienen la condición de edificables no es, normalmente, un tráfico empresarial, sino un tráfico civil. De ahí que la exención no abarque los solares, terrenos urbanizados o en curso de urbanización, o los que tienen construcciones terminadas o en curso de realización; en estos casos el suelo tiene un valor añadido que provoca la exclusión de la exención. Esta circunstancia es el fundamento de la exención de los terrenos en que existen edificaciones agrarias.

*«21.º Las entregas de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación inicial a las Juntas de Compensación por los propietarios de los terrenos comprendidos en polígonos de actuación urbanística y las adjudicaciones de terrenos que se efectúan a los propietarios citados por las propias Juntas en proporción a su aportaciones.*

*La exención se extiende a las entregas de terrenos a que dé lugar la reparcelación en las condiciones señaladas en el párrafo anterior.*

*Esta exención está condicionada al cumplimiento de los requisitos exigidos por la legislación urbanística.»*

Razones de política urbanística y las peculiaridades de esta técnica justifican la exención, pues se trata de una especie de permuta, cuyo incremento del valor de los terrenos se debe a las inversiones de los mismos propietarios.

*«22.º Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.*

*Los terrenos en que se hallen enclavadas las edificaciones comprenderán aquellos en los se hayan realizado las obras de urbanización accesorias a las mismas. No obstante, tratándose de viviendas unifamiliares, los terrenos urbanizados de carácter accesorio no podrán exceder de 5.000 metros cuadrados.*

*A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto la edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo.*

*También a los efectos de esta Ley, las obras de rehabilitación de edificaciones son 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 el coste global de las operaciones de rehabilitación 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.*

*Las transmisiones no sujetas al impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 7, número 1.º, de esta Ley no tendrán, en su caso, la consideración de primera entrega a efectos de lo dispuesto en este número.*

*La exención no se extiende:*

*a) A las entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero.*

*A los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, el compromiso de ejercitar la opción de compra frente al arrendador se asimilará al ejercicio de la opción de compra.*

*b) A las entregas de edificaciones para su inmediata rehabilitación por el adquirente, siempre que se cumplan los requisitos que reglamentariamente se establezcan.*

*c) A las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística.»*

Las segundas y posteriores entregas de edificaciones no constituye normalmente un tráfico empresarial lo que dificulta la aplicación del impuesto, incluso es complicado determinar el valor de la operación.

También el apartado 23<sup>3</sup> recoge exenciones para la constitución y transmisión de los derechos reales de goce y disfrute referidos a los terrenos e inmuebles agrarios, salvo las que tienen por objeto la actividad de ganadería independiente y los destinados a viviendas exclusivamente y anexos.

<sup>3</sup> 23. Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

- a) Terrenos incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica. Se exceptúan las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo.
- b) Los edificios o parte de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, incluidos los garajes y anexos accesorios a estas últimas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.  
La exención no comprenderá:
  - a') Los arrendamientos de terrenos para estacionamiento de vehículos.
  - b') Los arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial.
  - c') Los arrendamientos de terrenos para exposiciones o para publicidad.
  - d') Los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al impuesto.
  - e') Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obliga a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.
  - f') Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados.
  - g') Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos asimilados a viviendas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Arrendamientos Urbanos.
  - h') La constitución o transmisión de derechos reales de goce y disfrute sobre los bienes a que se refieren las letras a'), b'), c'), e') y f') anteriores.
  - i') La constitución o transmisión de derechos reales de superficie.

Es importante llamar la atención sobre la potestad concedida al sujeto pasivo de este impuesto de renunciar, en determinados casos, a la exención, siempre que se actúe en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional y tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado por las adquisiciones. Esta renuncia implica la sujeción al IVA, por tanto su tributación, esto permite al empresario o profesional la deducción del IVA soportado, y por consiguiente la recuperación del importe del impuesto. Ésta es una consecuencia de la neutralidad del IVA.

La opción de la renuncia se contempla para: las entregas de terrenos no edificables; las entregas de terrenos a las Juntas de Compensación y adjudicaciones efectuadas por las mismas; y las segundas y ulteriores entregas de edificaciones.

El fundamento de esta facultad se encuentra, según la Exposición de Motivos de la LIVA en evitar las consecuencias de la ruptura de la cadena de deducciones producida por las exenciones. Esta finalidad se consigue siempre que el destinatario de las operaciones exentas sea, a su vez, sujeto pasivo del IVA con derecho a la deducción total de las cuotas soportadas.

El artículo 8 del Reglamento establece los requisitos para que pueda procederse a la renuncia y se exige la comunicación fehaciente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes.

Por último, el apartado 24 recoge la exención de las entregas de bienes utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas. El sujeto pasivo no puede deducirse el IVA soportado en la adquisición que tiene que repercutir en el precio de venta posterior. Si esta venta se gravase se produciría una doble tributación. La exención se aplica incluso si el sujeto pasivo está sujeto a la regla de prorrata, siempre que se hubiese utilizado el bien exclusivamente en la realización de operaciones exentas, pues es este uso el que, precisamente, determina que el porcentaje de prorrata se reduzca. Ésta es una exención técnica, por lo que en caso de conflicto entre ésta y las exenciones inmobiliarias se aplican prioritariamente estas últimas. Así las entregas de terrenos no edificables, las aportaciones a las Juntas de Compensación y las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, realizadas después del período de regularización, y referidas a bienes inmuebles usados exclusivamente en operaciones exentas, pueden beneficiarse de la renuncia a la exención.

También las entregas de bienes cuya adquisición o afectación hubiera determinado la exclusión total del derecho a deducir a favor del transmitente se pueden acoger a la exención del apartado 25.

## 2.4. Sujeto pasivo.

En materia de sujetos pasivos las transmisiones de bienes inmuebles o la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute no ofrecen peculiaridad alguna en relación con el régimen general del impuesto.

La entrega del bien se ha de realizar por un empresario o profesional, concepto que el propio impuesto amplía no sólo al empresario con carácter general sino también a aquellos otros que realicen una o varias entregas de bienes y prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, los que urbanicen terrenos, promuevan o construyan o rehabiliten edificaciones para su venta, adjudicación o cesión por cualquier título aunque se realicen ocasionalmente, quienes realicen a título ocasional entregas de medios de transporte nuevos expedidos o transportados al territorio de otro Estado miembro.

El sujeto pasivo a título de contribuyente es la persona que realiza la entrega del bien, es decir, el transmitente cuando se trata de entregas de bienes o, el cedente cuando lo que se ceda sea el uso de bienes inmuebles mediante la constitución o transmisión de los derechos reales de goce o disfrute. En estos casos el artículo 84 de la LIVA dispone que son sujetos pasivos del IVA «1.º *Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes*».

También es aplicable este precepto al sustituto del contribuyente, ya que el citado artículo considera sujetos pasivos a los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen, cuando las mismas se efectúen por personas no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto. Este supuesto es el denominado inversión del sujeto pasivo.

A los efectos de la LIVA los sujetos pasivos se consideran establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, cuando éstos tengan en el mismo la sede de su actividad económica a través de un establecimiento permanente o su domicilio fiscal, aunque no realicen las operaciones sujetas mediante dicho establecimiento.

En el IVA rige la regla general que considera como sujetos pasivos a las entidades carentes de personalidad jurídica a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria<sup>4</sup>. Regla que se recoge expresamente en el artículo 84.3.

Son igualmente aplicables los preceptos sobre repercusión del impuesto. El transmitente o arrendador está obligado a repercutir íntegramente el impuesto sobre el adquirente quedando éste obligado a soportarlo. La repercusión tiene que hacerse en factura o documento análogo, debiéndose hacer constar la cuota repercutida de forma separada de la base imponible.

## 2.5. Base imponible.

La regla general del artículo 78 de la LIVA dispone que la base imponible está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

<sup>4</sup> Artículo 33 LGT: «Tendrán la consideración de sujetos pasivos, en las leyes tributarias en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptibles de imposición.»

El mencionado precepto enumera una serie de conceptos que deben incluirse en la base imponible. En concreto en las transmisiones de bienes inmuebles forman parte de la base imponible los seguros, las comisiones, los intereses devengados como consecuencia del retraso en el pago del precio y los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones excepto el propio IVA.

La base imponible se determina en régimen de estimación directa y se exceptúa el régimen de estimación objetiva para la entrega de bienes inmuebles.

En la cesión de uso de bienes inmuebles y en cualquier otra operación de tracto sucesivo, la base imponible está formada por el importe total de la contraprestación de cada período de exigibilidad del canon por la cesión de uso del bien.

## 2.6. Tipo de gravamen.

El tipo de gravamen general se fija por el artículo 90 de la LIVA en el 16 por 100, aplicable a las transmisiones de bienes inmuebles, constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute.

Por su parte el artículo 91 de la LIVA dispone un tipo reducido, cuya cuantía asciende al 7 por 100 que grava, en particular, a las entregas de edificios o parte de los mismos aptos para ser utilizados como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente. No tienen el concepto de anexos los locales de negocio y no se estiman aptos para su utilización como vivienda los edificios destinados a su demolición. La aplicación del tipo reducido se basa en la consideración de la vivienda como producto de primera necesidad, supuesto recogido en la Sexta Directiva CEE relativa al IVA.

También hay otro supuesto en materia inmobiliaria gravado con el tipo reducido referido a las ejecuciones de obra con o sin aportación de materiales, consecuencia de contrato directamente realizado entre promotor y contratista que tenga por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios. Para ello el 50 por 100 de la superficie construida tiene que destinarse a viviendas.

Finalmente, el IVA recoge un tipo del 4 por 100 para, entre otras, las entregas de viviendas públicas sea cual sea el régimen especial de las mismas, cuando se efectúan por los promotores con sus anexos. El número de plazas de garaje también se encuentra limitado a dos. Estas viviendas tienen un precio fijado por la Administración no se pueden vender por un precio superior al establecido en la cédula de calificación definitiva. En su origen estas transmisiones estaban exentas de tributación. Y, en particular, la primera transmisión estaba exonerada del Impuesto General del Tráfico de Empresas.

### 3. REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/1993, DE 24 DE SEPTIEMBRE, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Tanto el IVA como el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (ITP) concurren a la hora de gravar los mismos actos o negocios. Para evitar la doble imposición que ello puede originar existe una distinción fundamental que determina la sujeción a uno u otro impuesto y es, como ya se ha indicado, el carácter de empresario o profesional de la persona que realiza la entrega de bienes sujeta a IVA y, que la operación sobre el bien inmueble se haga en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional. A esto hay que añadir que el hecho imponible no es el mismo en ambos impuestos, aunque se trate de la misma operación, pues en el IVA es la entrega del bien inmueble, mientras que en el ITP es la adquisición de dichos bienes.

#### 3.1. Hecho imponible.

El Texto Refundido del ITP recoge como hecho imponible de este impuesto las transmisiones patrimoniales onerosas, las operaciones societarias y los actos jurídicos documentados. Nunca una misma operación puede quedar gravada a la vez por transmisiones patrimoniales onerosas y por operaciones societarias.

**Aspecto material.** El artículo 7 del Texto Refundido del ITP dispone que son transmisiones patrimoniales onerosas sujetas:

*«1.A) Las transmisiones onerosas por "inter vivos" de toda clase de bienes y derechos que integran el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.*

*B) La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y aeropuertos.»*

El citado precepto establece determinados actos como asimilados a las transmisiones patrimoniales onerosas a efectos de la liquidación y pago del impuesto:

- Las adjudicaciones en pago y para pago de deudas.
- Los excesos de adjudicación declarados, salvo que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1056 (segundo) y 1062 (primero) del Código Civil y Disposiciones de Derecho Foral basadas en el mismo fundamento, que contienen normas sobre reparto de las herencias y división de la cosa común.

- Los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos a que se refiere el Título VI de la Ley Hipotecaria y las certificaciones expedidas a los efectos del artículo 206 de la misma Ley.
- Los reconocimientos de dominio a favor de persona determinada.

Los actos y negocios jurídicos descritos son entregas de bienes incluidas en la LIVA, que cuando están exentos en el IVA se encuentran sujetos en ITP.

**Aspecto espacial.** Este impuesto se rige por la territorialidad de los impuestos indirectos al igual que el IVA, estableciendo el artículo 6 que el impuesto se exige «*Por las transmisiones patrimoniales onerosas de bienes y derechos cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español o en territorio extranjero, cuando, en este último supuesto el obligado al pago del impuesto por las transmisiones patrimoniales de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza que, efectuadas en territorio extranjero, hubieran de surtir efectos en territorio español.*»

La conclusión de este precepto es clara, no se exige el ITP por la transmisión de bienes inmuebles situados fuera del territorio español. A su vez, hay que tener en cuenta que se trata de un tributo cedido a las Comunidades autónomas, por lo que será necesario conocer dónde radica el inmueble que se transmite.

**Aspecto temporal.** Cada hecho imponible genera su propia obligación tributaria e incluso su propia liquidación. Al tratarse de un impuesto con un hecho imponible instantáneo, y por tanto carente de período impositivo, el devengo se produce el día en que se realiza el acto o contrato gravado.

El ITP sigue un régimen de autoliquidación de la deuda tributaria, por lo que corresponde al sujeto pasivo su determinación e ingreso en la Hacienda pública. El plazo de presentación de la autoliquidación es de treinta días a contar desde el día siguiente al que haya tenido lugar el hecho imponible.

### 3.2. Supuestos de no sujeción y exenciones.

El legislador delimita negativamente el hecho imponible a través de los supuestos de no sujeción. El artículo 7 del Texto Refundido declara que no están sujetas a ITP las transmisiones sometidas a IVA. No obstante, están sujetas a ITP las entregas de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute cuando estén sujetas pero exentas en el IVA.

Además de ser incompatible con el IVA, el ITP es incompatible con el Impuesto sobre Operaciones Societarias.

La definición del hecho imponible hay que completarla con una referencia a las exenciones que pueden ser de carácter objetivo y subjetivo. Gozan de exención subjetiva el Estado y las Administraciones públicas territoriales e institucionales, los establecimientos de fundaciones benéficas y culturales, de prevención y seguridad social, docentes o de fines científicos y la Cruz Roja Española...

De entre las exenciones objetivas se pueden citar:

- Las transmisiones y demás actos como consecuencia de la concentración parcelaria y las permutas forzosas de fincas rústicas.
- Las transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación a las Juntas de Compensación y las operaciones de reparcelación cuando se realicen por los propietarios de la unidad de ejecución, siempre que se cumplan todos los requisitos urbanísticos.
- La primera transmisión de viviendas de protección oficial, cuando se realice en los primeros 6 años desde la calificación definitiva. La exención ha perdido su vigencia real pues en la práctica la primera transmisión de estas viviendas se encuentra sujeta a IVA sin exención.
- La transmisión de solares y cesión de derechos de superficie para la construcción de viviendas protegidas.

### 3.3. Sujeto pasivo.

El sujeto pasivo de las transmisiones de bienes inmuebles es el adquirente y el cesionario para el caso de constitución o transmisión de derechos reales de uso, disfrute y de garantía. Según el artículo 8 del Texto Refundido:

*«Está obligado al pago del impuesto, a título de contribuyente, y cualquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario:*

- a) En las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere.*
- b) En los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos y las certificaciones a que se refiere el artículo 206 de la Ley Hipotecaria, la persona que los promueva, y en los reconocimientos de dominio hechos a favor de persona determinada, esta última.*
- c) En la constitución de derechos reales, aquel a cuyo favor se realice este acto.*
- d) En la constitución de arrendamiento, el arrendador.*
- e) En la concesión administrativa, el concesionario.»*

Como se puede observar el sujeto pasivo es el destinatario de la operación jurídica, por consiguiente el que recibe el bien, y en el IVA el sujeto pasivo es el que entrega el bien, sin embargo es la misma persona la que soporta la carga tributaria en ambos impuestos aunque en diferente posición jurídica.

El artículo 9 del Texto Refundido, a los efectos que aquí interesan, establece la responsabilidad del pago del impuesto de los funcionarios que autoricen el cambio de sujeto pasivo de cualquier tributo estatal, autonómico o local o, cuando el cambio suponga directa o indirectamente una transmisión gravada por el presente impuesto, cuando no hubiese exigido previamente la justificación de pago del mismo.

### 3.4. Base imponible.

Como regla general para el cálculo de la base imponible en las transmisiones de bienes inmuebles el Texto Refundido se remite en su artículo 10 al valor real de los mismos o del derecho que se constituya o ceda, deduciéndose las cargas y gravámenes pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.

Dicho valor real es el que determina la base imponible no el precio realmente satisfecho, circunstancia que origina gran conflictividad en torno a este impuesto, dada la diferencia entre el precio pagado por las partes y el valor que los bienes tienen, que puede ser fijado posteriormente por la Administración a través de la correspondiente comprobación de valores <sup>5</sup>.

La base imponible en el ITP plantea serios problemas, ya que a diferencia del IVA, en que una menor base imponible obliga a una deducción menor, en el ITP la declaración por menor valor supone menor coste tributario.

En el mismo artículo 10 se establecen unas normas especiales para el cálculo de la base imponible para unas operaciones concretas como el usufructo, los derechos de uso y habitación y las concesiones administrativas, para los primeros se fija un sistema de cálculo objetivo y para las concesiones se establece en el precio fijado por la Administración.

La Administración no tiene por qué aquietarse con el valor declarado por las partes, sino que puede comprobarlo, en cuyo caso la base imponible será el mayor de los dos valores: el declarado por el sujeto pasivo o el comprobado por la Administración.

---

<sup>5</sup> La facultad de comprobar el valor por parte de la Administración está prevista en el artículo 46.1 del Texto Refundido y el procedimiento específico de oposición a dicha comprobación cuando la disconformidad se centra en la excesividad se regula en el artículo 121 del Reglamento.

### 3.5. Tipo de gravamen.

En primer lugar al tratarse de un tributo cedido a las Comunidades autónomas, éstas pueden regular el tipo de gravamen en la transmisión de bienes inmuebles y las concesiones administrativas, así como en la constitución cesión de derechos reales que se constituyan sobre los mismos, salvo los de garantía.

Cuando una Comunidad autónoma no haya hecho uso de sus competencias se aplica la normativa estatal que grava con el tipo del 6 por 100 la transmisión de bienes inmuebles, el 1 por 100 la constitución de derechos reales de garantía y el 4 por 100 para las concesiones administrativas.

## 4. DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA

Una vez fijado el régimen establecido para cada impuesto hay que precisar que los principales problemas se presentan cuando se trata de delimitar el ámbito objetivo de aplicación del IVA e ITP, con el agravante de que son diferentes los sujetos activos de los impuestos debido a la cesión efectuada del ITP a favor de las Comunidades autónomas, a pesar de que la regulación de ambos impuestos se complementa para evitar, precisamente, la doble imposición.

Aunque el IVA grava el tráfico mercantil y el ITP el tráfico civil la regla general es que las operaciones sujetas al IVA no están sujetas al ITP. Se produce por tanto una doble imposición que se solventa a través del mecanismo de la exención. El artículo 4.4 de la Ley 37/1992 y el artículo 7.5 del TRITP declaran los dos impuestos incompatibles entre sí.

Así la LIVA dispone que *«Las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las siguientes operaciones: a) las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del Impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.2.»*

El artículo 7.5 del Texto Refundido del ITP establece que *«No estarán sujetas al concepto de Transmisiones patrimoniales onerosas las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas de arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el IVA. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes en la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al IVA.»*

Con ello se establece un sistema de separación cuyo objetivo es evitar la doble imposición. El precepto parte de la distinción científica de hecho sujeto, hecho no sujeto y hecho exento, al decir que por excepción determinadas transmisiones de bienes inmuebles exentas en el IVA pueden estar gravadas por el ITP, ya que de no establecerse esta excepción los supuestos exentos en el IVA y, por tanto, sujetos al mismo, no podrían gravarse en el ITP conforme a la regla general.

De todo ello se deduce a los efectos de este trabajo que se consideran sujetas al IVA las primeras entregas de viviendas y edificaciones y los terrenos en que se hallen enclavadas y al ITP las denominadas segundas y ulteriores entregas de edificaciones. El terreno, la urbanización y las obras de construcción hasta su ultimación y la primera entrega que el promotor realice está sujeta al IVA y no exenta, y las entregas posteriores están exentas.

Por otra parte, se considera primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada y no se entiende como primera entrega la efectuada por el promotor después de la utilización interrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute, salvo que sea el adquirente el que utilizó la edificación durante dicho plazo.

Tampoco tienen la consideración de entregas de bienes las transmisiones de edificaciones comprendidas en una transmisión de un patrimonio global, no sujetas al impuesto. En consecuencia las posteriores entregas podrán ser, en su caso, primeras entregas aunque se realicen por personas que no sean sus promotores.

Para que pueda aplicarse en el IVA el mecanismo de deducciones en actividades empresariales no se extiende la exención a determinadas segundas o ulteriores entregas como son las de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero, las entregas de edificaciones para su inmediata rehabilitación por el adquirente y entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística.

Las obras de rehabilitación son aquellas que tienen por objeto la reconstrucción de edificaciones mediante consolidación y tratamiento de estructuras, fachadas o cubiertas siempre que el coste global de tales operaciones exceda del 25 por 100 del precio de adquisición, si ésta se hubiera efectuado durante los dos años inmediatamente anteriores a la rehabilitación, o en otro caso del verdadero valor de la edificación antes de la rehabilitación. Para hablar técnicamente de rehabilitación hay que estar ante obras que afecten a elementos constitutivos o sustentantes (derribos, movimientos de tierra y cimientos...) y no ante reparaciones menores. Las edificaciones que se enajenen antes de la reconstrucción, las que se destinen al ejercicio de actividades que impidan la misma o aquellas en que se paralicen las obras de rehabilitación durante un tiempo prolongado no se consideran destinadas a la rehabilitación.

De todo ello se deduce que la delimitación de ambos impuestos es prolija y casuística a lo que hay que añadir las dificultades de gestión que conlleva el hecho de que el IVA es un impuesto estatal y el ITP, en virtud de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fis-

cales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (art. 46), se gestiona, liquida, recauda e inspecciona por las Comunidades autónomas, que asimismo ostentan la competencia para la revisión de los actos de gestión.

Los principales problemas surgen en operaciones inicialmente sujetas a IVA que, con posterioridad, la Comunidad autónoma considera sujetas a ITP, lo que provoca la doble imposición del hecho imponible, con la consecuencia de que el sujeto pasivo debe abonar dos impuestos declarados por ley incompatibles. Con escasa frecuencia se producen casos en que se tributa por ITP y posteriormente se liquida IVA.

En la mayoría de los casos observados el ciudadano solicita a la Administración estatal la devolución del IVA indebidamente soportado, en base a lo dispuesto en el artículo 9 del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, que afirma *«La solicitud de devolución de ingresos indebidos correspondiente 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, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 122 del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas.»*

*Cuando las cuotas repercutidas e ingresadas sean declaradas excesivas, serán devueltas al sujeto pasivo que efectuó el ingreso de las mismas en el Tesoro, sin perjuicio de las actuaciones que deba desarrollar éste para resarcir a quienes soportaron la repercusión.*

*No obstante en el IVA, las cuotas repercutidas serán devueltas a la persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando ésta se haya efectuado mediante factura o documento equivalente y dichas personas o entidades no hayan deducido el importe de aquellas cuotas en una declaración liquidación posterior ni hayan obtenido su devolución. En ningún caso procederá la devolución de cuotas repercutidas que ya hayan sido devueltas o reembolsadas por la Administración Tributaria al sujeto pasivo, a quien soportó la repercusión de las mismas o a un tercero.»*

La interpretación que la Administración mantiene es que la especificidad del citado procedimiento para la devolución del IVA indebidamente ingresado exige inexcusablemente el concurso de la entidad o persona que ha repercutido el impuesto de forma que sólo ésta puede instar el procedimiento. Los sujetos pasivos, no el consumidor final, realizan una especie de gestión delegada del impuesto cuyo mecanismo es el siguiente:

El cliente abona al empresario o profesional el precio del producto o servicio más un porcentaje en concepto de IVA que éste retiene para posteriormente, una vez que ha descontado del total de sumas recaudadas los impuestos que el mismo ha satisfecho en concepto de IVA a sus proveedores, ingresar la diferencia en el Tesoro. El sistema se basa, además en que la contabilidad de todo este operativo se desconcentra también en los sujetos pasivos del IVA, los cuales están obligados a

llevar el registro completo de operaciones, pero no vienen obligados a comunicar con detalle todas sus operaciones sino que únicamente declaran a la Hacienda pública las sumas de las mismas. Estas declaraciones además se presumen ciertas y aunque en general están sujetas a la comprobación administrativa, en una mayoría de casos no son comprobadas por los funcionarios ganando firmeza.

Esta atribución de competencias que se realiza en el ámbito del ingreso se extiende igualmente a la devolución de los ingresos indebidos, donde se da de nuevo una gestión delegada atribuyendo a todos los empresarios y profesionales la función de devolver cuando proceda el IVA indebidamente cobrado y descontar en su liquidación periódica las cantidades que hayan devuelto. Las declaraciones del IVA sólo se hacen por diferencias y por tanto el detalle de la operación no estará recogido en las mismas aunque sí conste en los libros del empresario, lo que dificulta el conocimiento por la Administración del derecho a la recuperación del importe del IVA.

La devolución del IVA indebidamente satisfecho a un empresario o profesional es por tanto, para la Administración, tan sencilla como solicitarla amistosamente del mismo. Si éste no acepta es posible recurrir a los órganos económico-administrativos para resolver la controversia que se haya originado.

La solicitud del sujeto repercutido al sujeto pasivo del IVA aceptada por éste de buen grado, o si formula oposición, según lo que resuelva el Tribunal Económico-Administrativo Regional, constituye al sujeto pasivo en la obligación de expedir una nueva factura y devolver el IVA improcedentemente repercutido, bien con cargo a sus propios fondos, pues el pago que efectúe lo compensará después en su siguiente liquidación, bien instando a la Hacienda pública a través del artículo 9 la devolución del IVA improcedente, que en este caso será trasladado al sujeto repercutido sólo si soportó la repercusión, si no ha deducido el IVA en sus autoliquidaciones en el caso de que sea a su vez sujeto pasivo del IVA y si no ha obtenido ya su devolución.

La necesidad de contar con el concurso de quien ha efectuado la repercusión se revela para la Agencia Estatal de Administración Tributaria como ineludible para evitar que el repercutido pueda solicitar una devolución que ya puede haber obtenido directamente el sujeto pasivo y que la Administración tributaria desconoce si se ha producido, a no ser que someta la contabilidad del sujeto pasivo a un análisis exhaustivo.

Sin embargo, el citado artículo 9 permite que las cuotas sean devueltas a la persona que soportó la repercusión y no restringe la iniciación del procedimiento al sujeto pasivo. No parece razonable que la Administración mediante la vía de la interpretación exija el concurso del sujeto pasivo que en ocasiones ha desaparecido, piénsese por ejemplo en una cooperativa que se crea hasta la entrega de las viviendas y una vez realizada esta operación se disuelve.

Como se puede observar el problema radica en que la persona que soporta la carga tributaria es distinta que el sujeto pasivo en el IVA, necesitándose siempre la colaboración del sujeto pasivo para recuperar el importe del IVA indebidamente pagado. Así el artículo 80 de la LIVA, que permite la modificación de la base imponible, exige la colaboración del sujeto pasivo para

expedir y enviar al destinatario de las operaciones una nueva factura o documento en que se anule la cuota repercutida. Este precepto, sin embargo, no está redactado para solucionar los casos de doble imposición, por lo que, aunque éstos pudieran tener cabida en el mismo, sus exigencias lo convierten en inaplicable.

Mayores facilidades otorga el procedimiento del artículo 89 de la LIVA <sup>6</sup> para la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas, cuando suponga una minoración de estas últimas, pero continúa siendo necesaria la voluntad del sujeto de rectificar su liquidación de IVA e instar el procedimiento de devolución previsto en el artículo 9 del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre.

## 5. PRINCIPALES SUPUESTOS

Para la determinación de los supuestos más frecuentes hay que destacar dos grandes grupos. El primero se refiere a los casos que están claros desde el punto de vista técnico respecto de los cuales existirá acuerdo inicial entre las dos Administraciones. Un ejemplo de ello se da cuando un particular que no siendo sujeto pasivo del IVA repercute e ingrese ese impuesto por una operación concreta. Dado que corresponde el ITP, el contribuyente abonará ambos impuestos.

El segundo se centra en los supuestos que suscitan dudas desde el punto de vista técnico jurídico. Éste sería el caso de la segunda transmisión por empresario de inmueble que ha sido objeto de rehabilitación, y del alcance de esta rehabilitación se hace depender la tributación de uno u otro impuesto. Estos supuestos pueden ser los siguientes:

### *A. Casos de no sujeción a IVA y sujeción a ITP.*

- a) Entrega de la propia vivienda de un particular repercutiendo el IVA.*
- b) Entrega de su propia vivienda por empresario o profesional repercutiendo el IVA, pero no realizada en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional.*
- c) Entrega de solares por un particular repercutiendo IVA sin que haya realizado sobre ellos actuación urbanística alguna.*

---

<sup>6</sup> Artículo 89.5 «Cuando la rectificación determina una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

- a) Iniciar ante la Administración tributaria el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos.
- b) Regularizar la situación tributaria en la declaración liquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso».

*B. Casos de sujeción a IVA y no sujeción a ITP.*

- a) Casos en que el legislador declara determinadas operaciones como sujetas y no exentas por la vía de excepcionar la exención. Por ejemplo: segunda entrega de edificación por un empresario para su demolición.
- b) Segunda entrega de edificación por un empresario para su rehabilitación por el adquirente o segunda entrega de edificación tras la realización de obras de rehabilitación sobre la misma. Concorre aquí la excepción a la exención que se contempla en el artículo 20. Uno.22.º b) de la LIVA, con lo que pasa a estar sujeto y no exento. En este caso el problema radica en valorar si la rehabilitación que se ha producido tiene o no ese carácter a los efectos de la LIVA, pues para que esta rehabilitación tenga dicho carácter tiene que implicar la consolidación y tratamiento de estructuras, fachadas, cubiertas ...siempre que el coste global de las obras exceda del 25 por 100 del precio de adquisición del inmueble, si se hubiese efectuado en los dos años inmediatamente anteriores o del verdadero valor que tuviera la edificación o parte de la misma antes de su rehabilitación.

Lo mismo sucede con las entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento por empresas que tienen como actividad principal el arrendamiento financiero.

*C. Casos de sujeción a IVA, con exención y consiguiente sujeción a ITP.*

- a) Segunda entrega de vivienda por sociedad mercantil repercutiendo IVA. Este caso puede resultar complejo ya que el adquirente es un consumidor final que tiene que soportar IVA, el problema se plantea por la inexistencia de renuncia a la exención en el IVA por la sociedad mercantil.  
  
Hay que precisar que la Administración suele desconocer el carácter de primera o segunda entrega puesto que las escrituras públicas no contiene todos los datos necesarios para su determinación.
- b) Venta de terreno no edificable con repercusión de IVA sin que conste fehacientemente la renuncia a la exención.
- c) Transmisión de un inmueble para su demolición por un particular que ejerció en él la actividad de arrendamiento de viviendas. Este particular adquiere la condición de empresario al explotar continuamente un bien corporal, sin embargo la entrega de dicho bien para la demolición, aunque es segunda entrega, está sujeta y no exenta en base a lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22.º excepción a la exención c), de la Ley 37/1992. Además como se trata de la entrega de un bien que fue dedicado exclusivamente a la realización de operaciones sujetas pero exentas de IVA (artículo 20. Uno.23.º b) se incluye dentro de la exención técnica del artículo 20. Uno. 24.º y como dicha exención no es renunciable la operación se sometería necesariamente a ITP.

#### *D. Casos de sujeción a ambos impuestos y exención en los dos.*

Transmisión de parcelas por miembros de Juntas de Compensación, que se encuentra exenta de tributación en el IVA de conformidad con el artículo 20, apartado Uno número 21 de la LIVA, también declaradas exentas el ITP por el artículo 45.I, B, número 7 del Texto Refundido.

Es preciso destacar que los casos más frecuentes se refieren a la consideración como primera, segunda o sucesiva entrega de edificaciones, surgiendo el problema por el concepto de primera entrega. Así se entiende la realizada por el promotor (o el constructor si él promueve la obra) una vez terminada la obra pero siempre que no hayan transcurrido dos años desde su utilización interrumpida en distintos usos como son el uso propio del promotor, su arrendamiento sin opción de compra, o su cesión en virtud del derecho real de que disfrute (usufructo o habitación). Otro supuesto típico es la rehabilitación cuando no se cumple el requisito de que el coste global de las obras exceda del 25 por 100 del precio de adquisición.

La experiencia demuestra que los supuestos más comunes son operaciones no sujetas a IVA que deben tributar por ITP, con el agravante de que la liquidación de ITP se gira estando próxima la prescripción del IVA. El desconocimiento de los ciudadanos provoca la impugnación de la liquidación de ITP, basada en el pago del IVA por la transmisión del inmueble. En ocasiones, dado el retraso que acumulan los Tribunales Económico-Administrativos, se produce la prescripción del IVA antes de que el Tribunal haya resuelto la reclamación. Otras veces el Tribunal resuelve declarando la procedencia de la tributación por ITP y obviando en sus consideraciones jurídicas, a pesar de que se alega por los recurrentes, que se ha pagado igualmente el IVA. Todo ello ocasiona evidentes perjuicios a los ciudadanos que soportan la doble imposición, a lo que hay que añadir que la descoordinación administrativa les obliga a acudir constantemente a una y otra Administración sin hallar solución para el problema.

## **6. PROPUESTA DE SOLUCIÓN**

Dado que las soluciones deben ir encaminadas a evitar los casos de doble imposición económica y los perjuicios que se generan a los contribuyentes los objetivos deberían ser los siguientes: en primer lugar indicar a los fedatarios públicos la necesidad de recoger en el documento público aquellas circunstancias que justifiquen la efectiva tributación por IVA y, en segundo lugar, la necesidad de que se haga figurar en la escritura la renuncia a la exención, con ello se evitaría la liquidación del ITP en los siguientes casos:

- Primeras entregas de edificaciones y viviendas realizadas después de dos años de su terminación pero con circunstancias que justifiquen su consideración como primera entrega.
- Los inmuebles rehabilitados.

- Las excepciones a la exención en las transmisiones de edificios para su demolición previa a una nueva construcción.
- Los solares cuando se contenga una clara referencia a la calificación jurídica del suelo.

En tercer lugar se debería arbitrar la posibilidad de que el consumidor final pueda instar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos y recuperar efectivamente el importe del IVA, que le ha sido repercutido indebidamente, lo que implica la modificación del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el que se regula el Procedimiento para la Realización de Devoluciones de Ingresos Indebidos de Naturaleza Tributaria. Con ello se evitaría la dependencia en la que se coloca al consumidor final frente a la disposición favorable del sujeto pasivo a instar la devolución.

Esta cuestión podía haber quedado resuelta con el texto de la Disposición Final Primera de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes que da nueva redacción al artículo 155 de la Ley General Tributaria, ampliando el derecho a la devolución de los ingresos indebidos a los contribuyentes y sus herederos. Anteriormente sólo contemplaba a los sujetos pasivos o responsables.

A tal fin es necesario aclarar qué entiende la norma por contribuyentes para conocer si la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes faculta al consumidor final a instar la devolución. La conclusión de la propia Administración Tributaria es que el consumidor final no está habilitado a tal efecto y ello por varios motivos. El primer motivo radica en que la persona que ha soportado la carga tributaria no tiene cabida en el concepto de sujeto pasivo, definido en el artículo 30 de la Ley General Tributaria como la persona natural o jurídica que según la propia Ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, ya sea como contribuyente o sustituto. El segundo motivo se encuentra en el artículo 31 de la misma Ley, que cuando describe al contribuyente como toda persona natural o jurídica a quien la Ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible, no se refiere al consumidor final. Por último, porque la propia Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes dice que las referencias que en la Ley se realizan a los contribuyentes se entenderán asimismo aplicables a los restantes sujetos pasivos, retenedores, obligados a ingresar a cuenta, responsables, sucesores en la deuda tributaria, representantes legales o voluntarios obligados a suministrar información o a prestar colaboración a la Administración Tributaria, entre los que no se encuentra tampoco al consumidor final.

En cuarto lugar, para solucionar el problema sería necesario modificar la Ley General Tributaria y el Reglamento General de Recaudación a fin de regular la compensación entre créditos y débitos de un mismo contribuyente frente a dos Administraciones Tributarias.

En quinto y último lugar habría que potenciar la colaboración entre las dos Administraciones implicadas, arbitrada como una comunicación previa que evite los supuestos de doble imposición, de forma que la Administración que pretenda gravar una operación que previamente ha sido gravada por IVA o ITP consultase a la otra Administración si la operación ha pagado alguno de los dos impuestos citados.

## 7. SOLUCIÓN ADOPTADA POR LA ADMINISTRACIÓN

Las medidas fueron adoptadas por la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria, creada por la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas, en el seno de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y encargada entre otras funciones de coordinar los criterios de valoración a efectos tributarios, acordando la creación de una Comisión de Relación en materia de ITP-IVA con un carácter informal y técnico y de composición mixta Agencia Estatal de Administración Tributaria- Administración Tributaria Autonómica, que nace dentro de los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria (igualmente previstos por la citada Ley), con capacidad de estudio y propuesta técnica sobre la tributación a aplicar en los casos concretos.

Su composición es de dos miembros uno por cada Administración, que a su vez pertenecen al Consejo Territorial de Dirección para la Gestión Tributaria. Dicha Comisión se reúne en ausencia de casos conflictivos una vez al año, y sus acuerdos revisten la forma de propuestas de coordinación y en ningún caso de decisiones vinculantes, aunque deben ser aplicadas por las Administraciones implicadas.

No se trata de un órgano en sentido administrativo estricto y por tanto no existen en su seno procedimientos administrativos, sino que se trata de un procedimiento totalmente informal.

Sus mecanismos de funcionamiento se centran en que la Administración que pretenda el gravamen de una operación ha de comunicar su opinión a su representante en la Comisión, el cual si está de acuerdo, da traslado de la misma al representante de la otra Administración, junto con los antecedentes y un breve informe. El representante de la otra Administración manifiesta su opinión y si coincide con el de la otra Administración se lo comunica a ésta, así como a los órganos encargados de aplicar la propuesta.

Si por el contrario estima que la propuesta no se ajusta a las normas se convoca una reunión de la Comisión para el estudio en conjunto del problema y, si efectuada la reunión, subsiste la divergencia se eleva al Consejo Territorial que decide por unanimidad. Si aún subsiste el desacuerdo se eleva la cuestión a la Dirección General de Tributos, a través de la Secretaría Técnica Permanente de la Comisión Mixta para que resuelva la controversia.

Cuando hay acuerdo entre las Administraciones en la aplicación de la norma y la tributación por una de las dos figuras impositivas, pueden iniciarse los procedimientos para la aplicación del acuerdo: rectificación de oficio de facturas y devolución de ingresos indebidos.

Una vez que se haya asumido la propuesta de coordinación formulada por la Comisión Técnica de Relación se reanudan las actuaciones que estuviesen interrumpidas y en su caso, la Administración que deba devolver de oficio notifica la iniciación de ese procedimiento al sujeto pasivo o al que ha soportado el IVA, con carácter previo o simultáneo a la mencionada reanudación de actuaciones.

Hay que resaltar que el citado «procedimiento» se basa en el principio de inactividad, de forma que si una Administración conoce una operación conflictiva no inicie o continúe actuación alguna hasta que se haya adoptado una propuesta de coordinación sobre la misma.

En el caso más frecuente que se plantea de repercusión indebida del IVA y posterior determinación de la procedencia del ITP, supone que una vez determinada la improcedencia del IVA y en consecuencia la competencia de la Comunidad Autónoma para el gravamen del ITP, se proceda a comunicar por parte del representante de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la Comisión de Relación a los órganos de gestión la propuesta adoptada. A partir de la citada comunicación se puede utilizar el mecanismo de rectificación de factura (artículo 89 de la LIVA) mediante la comunicación de la improcedencia de dicha repercusión y de la obligatoriedad de la rectificación al que indebidamente repercutió y efectuando la devolución del IVA a su cliente. Si el anterior mecanismo no resulta posible, se habría que iniciar de oficio el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, para lo cual se requiere la comprobación de las autoliquidaciones practicadas por el contribuyente que repercutió indebidamente y en su caso la regularización de las mismas.

Por último, hay que destacar que este «procedimiento» ha sido utilizado con éxito por las Administraciones implicadas. Esta solución se adopta en el seno de una Administración que de acuerdo con el artículo 103.1 de la Constitución española debe actuar bajo el principio de coordinación, no pudiendo, por otra parte, perjudicar a los ciudadanos como consecuencia de su descoordinación, lo que venía sucediendo hasta que creó este sistema, aunque no estaría de más que los poderes públicos institucionalizaran normativamente, con carácter obligatorio, el mismo.