

LA NEUTRALIDAD IMPOSITIVA EN LA ADQUISICIÓN DE UNA VIVIENDA PARA EL USO EMPRESARIAL DE ESTA

Miguel Pérez de Ayala Becerril

Profesor de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad CEU San Pablo

EXTRACTO

Para analizar la neutralidad del sistema tributario debemos centrarnos en determinar si un gravamen no altera el funcionamiento normal del mercado que se produciría en ausencia de ese gravamen. Esta neutralidad debe ser respetada por las normas, de manera que la redacción de ellas coincida plenamente con la finalidad buscada, evitando así maniobras «artificiosas» del sujeto pasivo.

En el ámbito de las operaciones de segunda o ulterior transmisión de bienes inmuebles urbanos, la sujeción a la operación al ITP o al IVA debería depender del carácter patrimonial o empresarial de la operación; sin embargo, en nuestra legislación se configura como una auténtica presunción que depende únicamente de si la operación se realiza como primera o ulterior transmisión, prescindiendo pues del verdadero espíritu de la operación y rompiendo la neutralidad del impuesto. Para evitarlo, el legislador arbitra la posibilidad de renunciar a la exención del IVA, con el objeto de someter la operación a este impuesto, y así recuperar la neutralidad impositiva. Sin embargo, este precepto está mal construido, con lo que tampoco se recupera la justicia fiscal. Así, en primer lugar, la condición de empresario o profesional solo debería exigirse del adquirente del bien, puesto que la afectación del bien tras la transmisión no depende para nada del transmitente. Pero en segundo lugar, tampoco debe exigirse que el adquirente tenga derecho a la deducción del 100 % del IVA soportado en cuotas anteriores. El carácter empresarial de la operación depende del destino del bien inmueble, y no de las operaciones anteriores.

Palabras claves: vivienda, transmisión, patrimonial, exención e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Fecha de entrada: 20-02-2013 / Fecha de aceptación: 22-03-2013 / Fecha de revisión: 14/10/2013

TAX NEUTRALITY IN THE ACQUISITION OF A RESIDENCE FOR BUSINESS USE

Miguel Pérez de Ayala Becerril

ABSTRACT

To analyze the tax neutrality of the tax system we should first determine if a levy does not alter the normal function of the market that would take place in the absence of this levy. This neutrality must be respected by the law, and in consequence, the drafting of the law must meet this purpose in order to avoid «artificial» maneuvers of the tax payer.

In the field of second or subsequent transfer of urban residential property, the subjection of the transaction to the VAT or the Property Transfer Tax will depend on the nature of the operation as a business transaction or a sale of assets. However, in our legislation the applicable tax is based in a legal presumption on whether the transaction is a first or subsequent transfer. By the use of this legal presumption it is evident that the draft of the law does not respect the real spirit of the transaction and that it violates its tax neutrality.

In order to maintain the tax neutrality the legislator gives the tax payer the choice to renounce the VAT exemption, and in consequence the transaction will be subject to VAT, recovering the tax system its tax neutrality. However, the legal precept is poorly crafted because the fiscal justice is not recovered. In the first place, the condition of business person should be demanded to the acquirer, because the affection of the transferred good does not depend on the transferor. In second place, it should not be required that the acquirer has the right to a deduction of the 100 % of the VAT input in the previous assessments. The business nature of the transaction depends on the destination of the residence and not in the previous transactions that have taken place.

Keywords: residence, transaction, property, exemption and Property Transfer Tax.

Sumario

- I. Planteamiento general
- II. La tributación patrimonial en la transmisión de bienes
- III. La tributación empresarial en la transmisión de bienes
- IV. El solapamiento ITP-IVA en relación con operaciones inmobiliarias. Consecuencias respecto a la neutralidad impositiva
 - A. La consideración de empresarios de ambos sujetos. Una propuesta de *lege ferenda*
 - B. La necesaria deducción del 100 % del IVA soportado
- V. Conclusiones

I. PLANTEAMIENTO GENERAL

A la hora de enfrentarnos a un sistema fiscal, uno de los principios quizás más olvidados pero a la vez más importante es el de la neutralidad impositiva, entendida por aquella en la que la presencia de un determinado gravamen no supone alterar el funcionamiento normal del mercado que se produciría en ausencia de ese gravamen; como define NEWMARK, «la política fiscal debe abstenerse de aquellas intervenciones en la economía de mercado que de manera asistemáticamente fragmentaria favorezcan o perjudiquen a grandes o pequeños sectores parciales de la vida económica en su evolución o en su estructura formal». Es decir, para que un sistema tributario sea neutral, o más bien para que lo sea una determinada figura impositiva, la situación que debe provocar en su aplicación sobre un determinado hecho imponible no debe tergiversar el mercado en relación con una operación similar que pueda de esta manera verse beneficiada por una tributación inferior. Se trata en definitiva de evitar que el sujeto pasivo pueda modificar la obligación derivada del tributo con una simple alteración de su comportamiento. Parece que no sería justo el que el individuo, por el propio impuesto, tuviera que alterar su conducta económica.

Todos estos conceptos pueden analizarse desde dos prismas diferentes: en primer lugar, es indeseable que el sistema fiscal global, o una figura tributaria individual provoque que los sujetos pasivos no realicen la actividad que iba a resultar gravada. Este sería el caso claro de un exceso de gravamen sobre el sueldo que provoca que un determinado sujeto pasivo prefiera no realizar una determinada actividad sometida a la imposición sobre la renta debido al excesivo gravamen que le va a ocasionar.

Sin embargo, una segunda vertiente de este principio que estamos analizando provoca no ya que los sujetos pasivos o agentes económicos abandonen la realización de la actividad sino que modifiquen la conducta prevista inicialmente debido al alto (excesivo) gravamen que comporta esta operación, sustituyéndola por otra, de similares características con un gravamen inferior (esta era, por ejemplo, la situación que anteriormente recogía el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las rentas de capital mobiliario, que provocaba diferencias grandes de tributación en función del producto de inversión elegido). En definitiva, nos estamos refiriendo a una alteración provocada, únicamente, por razones fiscales y no de otro tipo.

Obviamente, parece claro que la presencia de la fiscalidad siempre va a marcar la actitud del sujeto pasivo, que a la hora de enfrentarse con una decisión económica va a alterar su conducta con el fin de reducir el gravamen. Creemos que eso es inevitable; hoy en día, la carga fiscal derivada de una determinada operación se establece como determinante a la hora de afrontar su

viabilidad, y ello motiva la elección de la «fórmula» económica que acarree la factura fiscal más económica (en todo caso legítima)¹.

Sin embargo, todo ello debe ser matizado por un aspecto importante que nos permita además no alejarnos de la cuestión principal que habíamos avanzado: si el sistema tributario en general, y la norma o figura tributaria en particular deben ser neutrales, y entendemos por tal no ya que no intervengan en la economía, sino que cuando lo hagan se basen para ello en los propios fundamentos que deben basar la naturaleza de esa imposición, entonces la normativa ad hoc debe adaptarse perfectamente a la naturaleza de la operación realizada de manera que, por un lado, no se provoque una aplicación de una figura tributaria a un supuesto de hecho teóricamente no incardinable en la ratio de esa figura; pero como consecuencia de lo anterior, y en segundo lugar, esa normativa deberá impedir, prohibir sin dar cabida a ello, que el sujeto pasivo pueda artificialmente modificar los rasgos externos que rodean la operación para que quede sometida a otra figura tributaria inicialmente arbitrada para otra operación².

En nuestro caso vamos a dirigir y adaptar el planteamiento, partiendo de la introducción indicada, a una determinada operación: la adquisición de una vivienda, de un inmueble en general. Esta, desde el momento en el que estamos analizando una operación que pudiéramos definir como una operación de tráfico patrimonial, debería ir gravada por un impuesto, estamos situándonos en una esfera hacendística, cuya finalidad sea precisamente la de someter a tributación las operaciones derivadas de la circulación del patrimonio. Sin embargo, pudiera suceder que esta misma operación tuviera unas características especiales, como son el que el bien transmitido, es decir, en este caso el inmueble, no pueda ser catalogado como un elemento patrimonial de consumo, sino más bien como un elemento de producción, o lo que conocemos más vulgarmente como empresarial. Esto sucedería de una manera diáfana cuando ese bien, ese inmueble, fuese utilizable por el adquirente (no sería necesario que lo hubiera sido por el transmitente) como un elemento destinado a integrar su «activo» empresarial. En este caso, y dado que el elemento transmitido no

¹ Quizás el ejemplo más claro en nuestra legislación sobre la posible repercusión fiscal en las decisiones del individuo, y la «persecución» de esta motivación por el legislador, se encuentra en la famosa cláusula establecida ya desde la Ley 43/1995 en el Impuesto sobre Sociedades relativo al régimen fiscal especial de fusiones y escisiones. Actualmente esta previsión se encuentra en el artículo 96.2 del Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que «no se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal». Las críticas no deben ser realizadas tanto a la normativa sino a la aplicación que de ella se puede realizar por parte de los órganos de comprobación que no deben desconocer que uno de los principales motivos para la operación será, siempre y en todo caso, el fiscal.

² Este supuesto es, claramente, lo que hasta ahora se definía como fraude de ley. Por él el sujeto pasivo se ve obligado a «forzar» un supuesto de hecho para poder ampararse en la norma. Si realmente esta actuación del sujeto pasivo va, no solo contra la letra de la norma, sino también contra su espíritu, entonces su conducta debe ser rechazada. Si, por el contrario, su actividad va contra la letra de la norma pero no contra su espíritu, el problema será, con toda seguridad, que la norma está mal construida, rompiendo entonces la neutralidad de la que hemos hablado. Este será el caso que exponemos más adelante.

podría catalogarse técnicamente hablando como un elemento patrimonial, la imposición debiera ser diferente, puesto que la aplicación de un impuesto sobre el tráfico patrimonial a la operación estaría deslegitimando esta (siempre fiscalmente hablando), y entonces debiera ser de aplicación la imposición sobre el tráfico empresarial.

Vamos pues a abordar esta primera cuestión, desde el punto de vista de los fundamentos impositivos de ambas figuras; posteriormente, aplicando las conclusiones a las que lleguemos, nos volcaremos en la legislación española, para poder demostrar no solo si su regulación en esta materia es coherente desde un punto de vista teórico sino si los resultados a los que se llegan en la práctica permiten que las operaciones realizadas, no se olvide que son las adquisiciones de inmuebles, tienen un tratamiento tributario u otro acorde con su realidad, no necesitando una intervención «artificial» del sujeto interviniente en la operación.

II. LA TRIBUTACIÓN PATRIMONIAL EN LA TRANSMISIÓN DE BIENES

Desde un punto de vista hacendístico, existen tres manifestaciones de capacidad económica (lo que algunos autores denominan materia imponible, y otros, el objeto del impuesto) que a su vez aparecen recogidas como tal en la legislación: renta, patrimonio y consumo. Y sin embargo, en todas las legislaciones se somete a tributación una manifestación que per se, estrictamente, no aparece citada en ninguna de las tres anteriores, cual es la transmisión, con carácter privado o no económica de los bienes. En nuestro sistema fiscal nos encontramos con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (que recoge, a su vez, dos manifestaciones o hechos imposables con estas características³) y con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP) [en su vertiente Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), abandonando pues las otras dos figuras incluidas en él].

Pues bien, en la doctrina hacendística se ha analizado estas figuras como un gravamen sobre una de las manifestaciones de riqueza antes citada, el patrimonio, aunque en este caso desde un punto de vista dinámico (ya que la vertiente estática vendría determinada por el gravamen del Patrimonio como tal a una determinada fecha). Así, se han dado diversas razones para ello:

- En primer lugar, si pretendemos admitir el patrimonio como manifestación de capacidad económica, no nos podemos limitar a gravar este desde una vertiente meramente estática, puesto que estaríamos únicamente alcanzando una tributación parcial. La manifestación de riqueza se produce no solo desde el momento en el que una persona o sujeto pasivo mantiene en su poder, a una determinada fecha, un patrimonio deter-

³ También se podría justificar la imposición sobre Sucesiones y Donaciones desde el punto de vista de la renta. Así, acogiendo la llamada teoría del incremento global como base para un impuesto sobre la renta, la renta del individuo no solo estará compuesta por aquellos rendimientos percibidos de manera ordinaria o regular por un sujeto a lo largo del año, sino también por aquellas otras rentas obtenidas con carácter extraordinario, entre las que se encuentran, claramente, las donaciones o sucesiones.

minado, sino también cuando se produce la transmisión de ese bien, y un tercero lo adquiere. En ese momento este nuevo sujeto está manifestando una capacidad económica diferente que le hace susceptible de este gravamen. En el ámbito del gravamen sobre la renta, de hecho, en un determinado momento se planteó la teoría del Impuesto sobre la renta como teoría de la renta gastada o consumida, que atendía al gravamen de la renta en función del consumo por parte de una persona (lo que obviamente incluiría no solo el consumo empresarial sino también el privado y la inversión).

- Manteniendo el criterio anterior, la existencia de una tercera manifestación de riqueza, el consumo, se fundamenta en que el adquirente de un bien, por el mero hecho de serlo, está aflorando una riqueza no por tenerla previamente, sino por consumirla o, más vulgarmente, por gastarla. Siendo así, sería injusto desde un punto de vista económico el que ese consumo, ese acto de consumo por el sujeto pasivo, fuese objeto de gravamen si el bien o el consumo tiene un carácter económico, y sin embargo quedase exento de tributación si el bien objeto de adquisición tiene un carácter privado o no empresarial (este es, básicamente, el argumento en el que nos vamos a basar para analizar la legislación española en la segunda parte del programa, ya que todo ello se basa en el distinto tratamiento fiscal, pero tratamiento al fin y al cabo, en función del carácter del bien adquirido y, en fin, en función de la operación realizada)⁴.

Podemos, entonces, admitir la existencia de una figura que grave el tráfico patrimonial de los bienes; esta figura, precisamente por no encuadrarse dentro de un proceso productivo, sino únicamente en una transmisión privada de bienes, debe ser soportada directamente por el verdadero manifestador de la capacidad económica, que es el adquirente, el cual a su vez no podrá deducírsela. Desde el momento en el que nos incardinamos en una operación con carácter meramente civil, privado, y por ende esporádico, ese gravamen deberá ser asumido por el comprador del bien como tal, y por tanto sería inútil plantearse cualquier cuestión adicional (repercusión, deducción frente a otro impuesto⁵, etc.).

⁴ Otro tercer argumento utilizado por parte de la doctrina consiste en analizar el patrimonio desde un punto de vista dinámico como figura complementaria de la imposición sobre la renta. Así, si la renta queda gravada bajo lo que se denomina la teoría del incremento patrimonial (que permite una tributación global) y esta teoría incluye los incrementos de patrimonio manifestados en un sujeto pasivo por el incremento de valor de sus bienes a lo largo del año, la técnica fiscal recomienda el gravamen de este incremento únicamente cuando se manifieste desde un punto de vista económico, lo que se produce únicamente con la transmisión o salida del bien fuera del patrimonio del sujeto pasivo (este es el argumento que desde un punto de vista hacendístico se utiliza para la justificación del gravamen del incremento de patrimonio en las donaciones y transmisiones lucrativas en la persona del donante). Por ello, para conseguir que ese incremento de patrimonio no manifestado pero sí devengado anualmente quede bajo tributación, se utiliza la figura de la tributación sobre el patrimonio. A nosotros, sin embargo, esta teoría nos parece insuficiente para justificar el gravamen dinámico sobre el patrimonio (que recordemos recae sobre el adquirente del bien).

⁵ Distinto es que en el ámbito de la imposición personal, y con el fin de personalizar el impuesto sobre la renta, se permita la deducción de las cantidades pagadas para satisfacer la vivienda habitual (adquirida antes de 31 de diciembre de 2012), dentro de la cual se encontrará la cuota del ITP.

Fíjese incluso que es habitual en muchas legislaciones, todo ello basado en la configuración hacendística de la tributación sobre el patrimonio como gravamen sobre elementos no productivos desde un punto de vista empresarial, que exista una exención de los bienes empresariales; así sucede en nuestro Impuesto sobre el Patrimonio, que recae sobre todos los bienes o derechos de los que es titular un determinado sujeto pasivo a una determinada fecha (en nuestro caso, 31 de diciembre), y que contiene una exención para los bienes de carácter empresarial afectos a la actividad económica realizada por el sujeto pasivo⁶ que constituyen. Y de la misma manera, el Impuesto sobre el Patrimonio en nuestro país (como en la mayoría de los Ordenamientos) solo grava a las personas físicas y nunca a las jurídicas las cuales, per se y salvo excepciones, se configuran como entes eminentemente empresariales.

III. LA TRIBUTACIÓN EMPRESARIAL EN LA TRANSMISIÓN DE BIENES

Como ya vimos, la tercera materia impositiva susceptible de ser gravada por ser fuente de riqueza (capacidad económica, aunque discutida por muchos⁷) es la del consumo. Y ya hemos visto que cuando este consumo adquiere el carácter de empresarial (es decir, cuando en él interviene un transmitente que, con carácter habitual, se dedica a realizar operaciones o servicios empresariales), entonces debe ir acompañado de un gravamen específico, que en nuestro ámbito es el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). De esta manera, cuando un sujeto adquiere un bien o solicita un servicio a un profesional o empresario que realiza *habitualmente*⁸ este servicio soporta este impuesto sobre el consumo *empresarial*.

Ahora bien, para poder enfrentarnos completamente al ámbito de este impuesto, debemos hacer mención a la neutralidad, que en este caso se traduce en la posibilidad de trasladar la cuota tributaria, mediante los mecanismos de repercusión, al consumidor final. De esta manera, el vendedor, sujeto pasivo del impuesto por razones meramente técnicas, no soporta la carga tributaria

⁶ Podríamos evaluar si las normas fiscales concretas que se incluyen en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio son legítimas y están acordes con esta finalidad obviamente buscada por el legislador; no es, sin embargo, el momento de hacerlo.

⁷ No deja de ser curioso que nos encontramos ante una figura, la tributación indirecta, que puede llegar a pecar de regresividad, o al menos, no respetar plenamente la adecuación a la renta del sujeto pasivo. Es cierto que el sujeto que consume está manifestando capacidad económica para ello susceptible de ser gravada en la mayoría de los casos (lo que recomienda pues la implantación del gravamen basado en el principio de normalidad), pero también lo es que el carácter objetivo del gravamen provoca consecuencias fiscales no esencialmente de acuerdo con el principio de redistribución de las cargas impositivas acorde con la riqueza del sujeto pasivo.

⁸ Volveremos sobre esta cuestión; pero resulta curioso que a pesar de que la habitualidad parece la nota esencial en el ámbito del impuesto, esta exigencia de habitualidad no se produce en determinadas operaciones; así, el artículo 5.1 de la Ley 37/1992 establece, en el concepto de empresarios o profesionales, que lo serán «Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo».

del impuesto sobre el consumo, sino que este se repercute sobre el consumidor final. Y para que esta neutralidad sea plena es necesario no solo que el vendedor del bien pueda trasladar la cuota al consumidor final, sino que además pueda deducirse, mediante el mecanismo del IVA soportado, la cuota que ha soportado en la adquisición de los bienes que han sido necesarios para la prestación de los servicios. Con ello, en un perfecto funcionamiento, el IVA se vuelve neutral, entendiéndose por tal, entonces, en consonancia con las características que abordamos al principio de este comentario, el que el impuesto no incide en ningún momento en el empresario que se configura como un mero intermediario técnico para conseguir la recaudación de aquel⁹.

IV. EL SOLAPAMIENTO ITP-IVA EN RELACIÓN CON OPERACIONES INMOBILIARIAS. CONSECUENCIAS RESPECTO A LA NEUTRALIDAD IMPOSITIVA

Todo lo reflejado anteriormente se quiebra, en nuestro Ordenamiento, en el ámbito de las transmisiones inmobiliarias (concretamente en las operaciones de segunda y posteriores transmisiones de inmuebles urbanos), lo que provoca una falta de neutralidad y, lo que es más grave, que los sujetos intervinientes en la operación realicen maniobras artificiosas para poder someterse a una normativa que, per se, debería serles perfectamente aplicable atendiendo a la ratio de la operación.

Como es conocido, las operaciones de segunda transmisión de bienes inmuebles están exentas de IVA y sujetas al ITP, modalidad TPO, en nuestro Ordenamiento. Así, el artículo 20.1.22 de la Ley 37/1992 establece que quedan exentas del IVA «las segundas y posteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación». En correlación con este precepto, el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993 prevé que «No estarán sujetas al concepto de *transmisiones patrimoniales onerosas*, regulado en el presente Título, 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 o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido».

⁹ Es por eso por lo que en los casos en los que ese juego del IVA devengado –IVA soportado no sea correcto–, el impuesto deja de ser neutral. Sucede así, por ejemplo, en los supuestos de prestación, por el empresario, de bienes o servicios con exención de IVA. En este caso, la exención final, normalmente establecida en función de criterios de justicia impositiva, provoca que el empresario, que soportó unas cuotas de IVA para la adquisición de los bienes, no pueda repercutirlas, con lo que el impuesto no recae sobre quien debía, y sí sobre quien no manifiesta la capacidad económica derivada de ello.

Toda esta previsión normativa es lógica de acuerdo con lo que hemos manifestado anteriormente. En el ámbito de transmisión de un inmueble, parece lógico presumir que cuando esta transmisión se realiza por primera vez, nos encontramos ante un bien construido por el mismo que lo transmite, y por tanto nos encontramos ante una operación eminentemente empresarial sujeta, por tanto, al IVA. De la misma manera, cuando nos encontramos ante una segunda o ulterior transmisión del inmueble debemos presumir que ya no nos encontramos ante una operación de carácter empresarial, sino más bien de carácter civil, puesto que tanto el que transmite como, en definitiva lo que es más importante, el que adquiere lo harán en el ejercicio de sus actividades meramente particulares; desde este punto de vista, entonces, no encontraríamos con una transmisión meramente patrimonial devengándose entonces el ITP.

La filosofía de la norma radica pues en que la segunda transmisión, y por tanto la segunda adquisición, se realiza con carácter, o con finalidad, puramente civil. Sin embargo, los elementos de la norma conllevan que estamos identificando una característica objetiva (segunda o ulterior transmisión de un bien inmueble) con una característica subjetiva (condición civil o patrimonial de la operación). En definitiva, podríamos decir que nos encontramos ante una presunción legal encubierta en los siguientes términos; si el inmueble que se transmite es nuevo (es decir, es una primera transmisión), debemos presumir que la operación tiene carácter empresarial (y por tanto se le aplica el gravamen propio de estas operaciones) por cuanto que lo es el transmitente. Si nos encontramos ante una segunda o ulterior transmisión, debemos presumir que la operación, la adquisición, tiene carácter privado o civil, y por tanto se gravará con el impuesto específico para operaciones de carácter privado.

Ahora bien, el legislador es consciente de que esta presunción (que no aparece configurada como tal en la legislación, pero que tiene todas las características de ella) no debe configurarse como *iuris et de iure*, ya que la filosofía, la premisa que la inspira, puede no ser cierta. Es decir, es posible que nos encontremos ante una operación de segunda transmisión, que según las premisas establecidas provocarían la caracterización de la operación como patrimonial, pero que sin embargo se haya realizado con un carácter empresarial¹⁰, ya que el adquirente, empresario (tanto persona física como persona jurídica), vaya a destinar el inmueble a su actividad empresarial que le es propia, y lo va a utilizar para obtener rentas con él. En este caso, el carácter de empresarial de la actividad no lo daría el inmueble (criterio objetivo acuñado por la presunción) sino que tendríamos que fijarnos en el carácter subjetivo de las partes (en este caso, del adquirente) y en la finalidad con la que haya realizado la operación.

Y la consecuencia sería clara: si hemos dicho que en el ámbito de las operaciones empresariales la neutralidad del gravamen lo da el IVA, y más concretamente el mecanismo de deduc-

¹⁰ Obviamente, la premisa contraria no es posible. La primera transmisión de un inmueble es, per se, una operación empresarial, puesto que el transmitente siempre tendrá la consideración de empresario al haber, él, procedido a la construcción del inmueble (siendo, en definitiva, el promotor).

ción del IVA soportado que esta figura permite, el gravar a un empresario que adquiere un bien para el ejercicio de su actividad con un impuesto no deducible (el ITP) provoca que desaparezca la neutralidad impositiva¹¹.

Es por ello, decimos, por lo que el legislador arbitra una salida a esa presunción, salida que se configura como una auténtica legalización de lo que conocemos como la prueba en contrario. Así, la propia ley anticipa este criterio al arbitrar que «Las exenciones relativas a los números 20, 21 y 22 del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y, en función de su destino previsible, tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones. Se entenderá que el adquirente tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en el que se haya de soportar el Impuesto permita su deducción íntegra, incluso en el supuesto de cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales».

En definitiva, con esta previsión, la situación es la siguiente: en el ámbito de una segunda transmisión de un bien inmueble, se presume que la operación tiene carácter patrimonial. Sin embargo, es posible que las partes la realicen con un carácter empresarial; para ello, entonces, la presunción se romperá si se cumplen dos condiciones:

- Que tanto el adquirente como el transmitente sean sujetos pasivos del impuesto.
- Que el adquirente tenga el derecho a deducirse el 100 % de las cuotas soportadas.

Siendo así, la justificación de estas condiciones parece clara: siendo el IVA un impuesto de carácter empresarial, es necesario permitir que el adquirente de tal bien, en la medida en que lo vaya a utilizar en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, pueda deducirse la cuota del impuesto (para que, en definitiva, el gravamen sea neutral) y, por tanto, permitir que la operación quede sujeta al IVA. En definitiva, con ello conseguimos que esta presunción de operación patrimonial en las segundas y ulteriores transmisiones de bienes inmuebles desaparezca, recuperando la neutralidad perdida en el tratamiento del impuesto.

Ahora bien, esta conclusión, sin embargo, entendemos que se desvirtúa precisamente por cuanto que no existe una perfecta correspondencia entre la justificación de la renuncia a la exención y las circunstancias que se exigen para ello; veamos por qué.

¹¹ Es cierto que en ese caso el empresario adquirente podrá incluir el ITP pagado en la adquisición como mayor precio del inmueble, y por tanto entrará en la deducción como amortización; pero obviamente con ello lo único que se consigue es mitigar una situación errónea y, por tanto, una anomalía tributaria.

A. LA CONSIDERACIÓN DE EMPRESARIOS DE AMBOS SUJETOS. UNA PROPUESTA DE *LEGE FERENDA*

Así, aunque el artículo 22 de la Ley 37/1992 no lo dice expresamente, sí que se exige que ambos sujetos intervinientes en la operación sean sujetos pasivos del IVA, lo que significa, con la legislación actual, que no solo el adquirente del bien debe ser sujeto pasivo sino también, y ahí radica el problema, el vendedor (todo ello obviamente debido a que una teórica renuncia a la exención de IVA le convierte al transmitente, y no al adquirente, en sujeto pasivo del impuesto para el que, recuérdense los textos citados anteriormente, se exige la condición de empresario o profesional). Y el problema acontece desde el momento en que, dado que estamos tratando de segundas transmisiones de bienes, en muchas ocasiones el transmitente no es un empresario o profesional como tal, y por tanto, sujeto pasivo del IVA. Es decir, y ejemplificando, se puede producir la situación siguiente: una sociedad de abogados o de profesionales decide adquirir un inmueble para poder ejercer ahí su actividad. Normalmente, la adquisición se realiza de una vivienda, y como en principio lo lógico es que prime la localización, es normal que deba estar en el medio de una ciudad. En ese caso, debe adquirirse una vivienda de segunda mano, que en la mayoría de los supuestos son propiedad de personas físicas no empresarios ni profesionales. Siendo así, entonces, la operación queda exenta del IVA, y, por ende, sujeta al ITP, sin posibilidad de renunciar a la exención del IVA, con lo que, en definitiva, la sociedad adquirente debe soportar, como mayor valor de adquisición, la cuota de ITP, sin posibilidad de deducción.

Y lo mismo sucederá en los casos de adquisición de un local a un particular que lo ha adquirido, por ejemplo, por herencia, o de la segunda transmisión de un solar por un particular a una empresa para la construcción de una nave.

Con esta situación, se llega a la conclusión siguiente: o bien la sociedad adquirente se somete a la aplicación de la ley, y por tanto liquida el ITP correspondiente a la comunidad autónoma, provocando la ya citada distorsión, o bien decide, en atención a los razonamientos que hemos expuesto, someter la operación al IVA mediante una «renuncia» del vendedor, que aparezca como tal empresario en la escritura notarial, repercutiendo este en el precio el importe del IVA correspondiente, ingresándolo mediante un impreso ocasional y deduciéndolo igualmente la sociedad adquirente, lo que, sin duda, supondría un fraude a la ley¹².

Pues bien, la solución a esta cuestión, entendemos que no debe ser muy compleja, puesto que no es necesario que el artículo 20.dos de la LIVA sea modificado, lo que podría llevar por mor de una *vis atractiva*, efectos no deseables a otros supuestos. Y así entendemos que dado que el artículo 20.dos únicamente exige que la renuncia se practique por el sujeto pasivo (que es el vendedor), y

¹² A esta situación es a la que nos referíamos anteriormente al hablar de los artificios utilizados por los sujetos intervinientes en la operación para conseguir que esta quedase sujeta al IVA y no al ITP. Pero debemos incidir en lo que dijimos anteriormente: la actitud de los sujetos pasivos iría contra la letra de la norma, pero no contra su espíritu, al existir una clara discordancia entre ambas.

de la misma manera lo hace el artículo 8.1 del Reglamento del Impuesto, pensamos que bastaría entonces con hacer entender, de manera puramente ocasional, como empresario o profesional y por tanto como sujeto pasivo del impuesto para esa operación, al vendedor del bien; recordemos que, como ya apuntábamos anteriormente, esta solución ya se mantiene por el propio texto legal al incluir en el artículo 4 (hecho imponible del impuesto) como sujetos pasivos a los que realicen las operaciones realizadas con carácter habitual u ocasional, lo que lleva, por ejemplo, a que si ese mismo señor que había recibido el local en herencia lo arrienda a una sociedad, desde la primera cuota por alquiler ya es sujeto pasivo del IVA, lo que determina la sujeción a la operación.

Así, a tales efectos, bastaría con introducir una modificación en el régimen de sujetos pasivos del impuesto, y por ende, del artículo 5 que es el que considera y enumera los que, a los efectos de la ley, deben entenderse empresarios o profesionales; dado que el apartado a) del artículo 5.uno considera como tal empresario o profesional a las personas que realicen las actividades empresariales o profesionales especificadas en el apartado siguiente, donde se especifican aquellas que en todo caso son consideradas como tales, incluir un párrafo en este precepto (art. 5.dos) que dijese lo siguiente:

«En particular tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios (...) y el ejercicio de profesiones, liberales y artísticas. De la misma manera tendrán tal consideración, y solo en lo referente al propio acto, la transmisión de un bien inmueble siempre que el adquirente lo haga en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional y el bien se vaya a utilizar íntegramente a estos fines».

Alternativamente, y con los mismos efectos, se propondría introducir un supuesto nuevo del concepto de empresario o profesional a los que se refiere el artículo 5.uno, y así se añadiría una letra f), que diría lo siguiente:

«Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales (...)

f) Los transmitentes de bienes inmuebles siempre que el adquirente lo haga en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional y el bien se vaya a utilizar íntegramente a estos fines. La condición de empresario o profesional solo será aplicable para el acto de la transmisión.»

Con ello, conseguimos extender, solo a la operación de transmisión, la cualidad de sujeto pasivo del impuesto al vendedor, y por ende se permite entonces plenamente la renuncia a la exención del IVA. Y fíjese que es importante que esa consideración de empresario sujeto pasivo del IVA solo se aplique a la transmisión sin que el vendedor pueda reputarse, antes o después de ello, como tal, pues ello podría permitir que se intentase deducir el IVA que pudo haber pagado por la compraventa del bien que ahora ha transmitido.

B. LA NECESARIA DEDUCCIÓN DEL 100 % DEL IVA SOPORTADO

El segundo criterio que fija la norma, como ya vimos, para poder someter la operación al IVA es que el adquirente tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones; ello quiere decir que la totalidad de las operaciones realizadas por el hoy adquirente deben estar sujetas al impuesto (en definitiva, devengar IVA) ya que solo así se podrá deducir el 100% del IVA soportado en las adquisiciones¹³.

Quizás más atípico que el primero de los requisitos analizados, este se configura de una manera absolutamente injusta. Desde un punto de vista finalista (no olvidemos que, en definitiva, estamos abordando el análisis de una normativa que contiene una presunción, todo ello confrontando la letra de la norma con el espíritu, y la finalidad, de la operación), el que un empresario adquiera un bien para utilizarlo en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional no queda condicionado por el que la totalidad de sus ingresos estén o no sujetos al impuesto.

Lo que sí parece lógico, y necesario para poder romper la presunción, es el hecho de que si un empresario adquiere un inmueble que, teóricamente, tiene el carácter de civil y por tanto con ello se presume una operación de carácter patrimonial, en este caso, decimos, parece lógico que se exija que el empresario adquirente vaya a destinar el inmueble adquirido al ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales. Volveremos posteriormente sobre este punto.

Pero la letra de la norma, una vez más, se separa del espíritu buscado. No puede confundirse la utilización del inmueble adquirido, requisito de futuro, con el carácter de las operaciones realizadas hasta ese momento. Es cierto, sí, que la norma debe perseguir la lucha contra el fraude que pudiera conseguirse, si no, muy fácilmente. Pero para ello lo que será necesario es articular de una manera técnicamente correcta la norma en consonancia con su espíritu. Si lo que se pretende es, repetimos, que se pueda someter la operación al IVA para no romper la neutralidad impositiva en una operación en la que un sujeto adquiere un bien con la finalidad de utilizarlo para el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales, habrá que controlar que efectivamente exista una clara afectación del inmueble a esa actividad, y que sea efectivamente utilizado para ello. Estamos, volvemos a decirlo, con unos elementos futuros, producidos a partir de la realización del hecho imponible. Pero lo que para nada puede hacerse es condicionar la neutralidad de la compraventa a las operaciones realizadas por el sujeto pasivo con anterioridad a aquella, ya que para nada condicionan su carácter¹⁴.

¹³ A esto es lo que se refiere la norma al establecer que «se entenderá que el adquirente tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en el que se haya de soportar el Impuesto permita su deducción íntegra, incluso en el supuesto de cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales».

¹⁴ Fijese que incluso no estamos haciendo referencia al hecho de que el adquirente haya realizado operaciones sometidas íntegramente o no al IVA en el ejercicio anterior. No es este el espíritu de la norma, y por tanto tan defectuoso es exigir el 100% en operaciones anteriores como otro porcentaje.

Y siguiendo con este razonamiento, entonces ya sí que podría limitarse la deducibilidad del IVA soportado en la operación de adquisición del inmueble en atención a su afectación a actividades empresariales con el derecho a la deducción del IVA; pero este requisito ya está definido en la ley con el nombre de prorrata y para nada debe incidir en el sometimiento de la operación de compraventa al IVA, sino a la posterior deducción de este impuesto por el adquirente.

En definitiva, la neutralidad de la operación por la que un empresario adquiere un bien inmueble solo exige que ese sea utilizado para actividades empresariales. Siendo así, la norma que regula la exención debe limitarse a recoger, como requisito necesario, el del carácter de empresarial del adquirente y el del destino empresarial del bien, sin perjuicio de la posterior aplicación de la regla de la prorrata. De esta manera el precepto que permite la renuncia a la exención quedaría así:

«Las exenciones relativas a los números 20, 21 y 22 del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y destine el inmueble adquirido al ejercicio de esas actividades empresariales o profesionales».

V. CONCLUSIONES

- **Primera.** A la hora de afrontar la corrección del sistema tributario debemos analizar la neutralidad de este, entendida como aquella en la que la presencia de un determinado gravamen no supone alterar el funcionamiento normal del mercado que se produciría en ausencia de ese gravamen.
- **Segunda.** Esta neutralidad debe ser respetada por las normas, de manera que la redacción de ellas coincida plenamente con la finalidad buscada, evitando así maniobras «artificiosas» del sujeto pasivo.
- **Tercera.** En el ámbito de las operaciones inmobiliarias consistentes en la segunda o ulterior transmisión de bienes inmuebles urbanos, la sujeción a la operación al ITP o al IVA debería depender del carácter patrimonial o empresarial de la operación; sin embargo, se configura como una auténtica presunción que depende únicamente de si la operación se realiza como primera o ulterior transmisión, prescindiendo pues del verdadero espíritu de la operación y rompiendo la neutralidad del impuesto.
- **Cuarta.** Consciente de ello, el legislador arbitra la posibilidad de renunciar a la exención del IVA, con el objeto de someter la operación a este impuesto, y así recuperar la neutralidad impositiva. Sin embargo, este precepto está mal construido, con lo que tampoco se recupera la justicia fiscal. Así, en primer lugar la condición de empresario o profesional solo debería exigirse del adquirente del bien, puesto

que la afectación del bien tras la transmisión no depende para nada del transmitente. Pero en segundo lugar, tampoco debe exigirse que el adquirente tenga derecho a la deducción del 100% del IVA soportado en cuotas anteriores. El carácter empresarial de la operación depende del destino del bien inmueble, y no de las operaciones anteriores.