

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



• TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.....12

- EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
AVALA EL VALOR DE
REFERENCIA DE CATASTRO.....4

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

• NOVEDADES AUTONÓMICAS

- Andalucía.....7
- Asturias.....9
- Islas Canarias.....10
- Galicia.....12
- La Rioja.....14
- Comunidad de Madrid.....16
- Comunidad valenciana.....17

NOVEDADES AUTONÓMICAS

• “LA DELIMITACIÓN IVA-TPO AL HILO
DE LA CONSIDERACIÓN DE LOS DIFEREN-
TES SUJETOS INTERVINIENTES EN EL PRO-
CESO URBANIZADOR”.....12

Juan Calvo Vérguez

Catedrático de Derecho Financiero y
Tributario. Universidad de Extremadura.

TEMAS FISCALES

• CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

-Impuesto sobre Transmisiones
Patrimoniales Onerosas y Actos
Jurídicos Documentados.....38

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

• CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre el Incremento
de Valor de los Terrenos de
Naturaleza Urbana.....46

TRIBUTOS MUNICIPALES





TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- NOVEDADES AUTONÓMICAS
- TEMAS FISCALES
- TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS
- TRIBUTOS MUNICIPALES

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL..... 4

- EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL AVALA EL VALOR DE REFERENCIA DE CATASTRO 4

EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL AVALA EL VALOR DE REFERENCIA DE CATASTRO

EL PLENO DEL TC DESESTIMA POR UNANIMIDAD LA CUESTIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD PROMOVIDA POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA, CEUTA Y MELILLA, CON SEDE EN MÁLAGA, CON RELACIÓN AL “VALOR DE REFERENCIA”

El Pleno del Tribunal Constitucional, en una sentencia de 12 de febrero de 2026, ha desestimado por unanimidad la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, con sede en Málaga, sobre los arts. 10, apartados 2, 3 y 4, y 46.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, y la disposición final tercera del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, en la redacción que les dieron, respectivamente, los arts. 6.2 y 14.8 de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo consideraba que la normativa reguladora del “valor de referencia” podía vulnerar el principio de capacidad económica del art. 31.1 de la Constitución, al fijarse en los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (y sobre sucesiones y donaciones) la base imponible de los bienes inmuebles de forma objetiva y general mediante la utilización del “valor de referencia”, lo que generaba el riesgo de sometimiento a tributación de situaciones inexpresivas de capacidad económica.

La duda del órgano judicial se centraba en la posible ausencia de una justificación objetiva y razonable al haber renunciado el legislador a la singularización de la valoración de los inmuebles, optando por fórmulas universales y abstractas, que ignoraban las circunstancias individuales de cada inmueble. A su juicio, el citado valor no respondería al principio de capacidad económica por no ser acorde con el valor real consignado en la operación traslativa realizada.

Para el Pleno del Tribunal Constitucional, sin embargo, la estimación del valor de los bienes inmuebles a través de su “valor de referencia” (fijado por la Dirección General del Catastro), como método indiciario de valoración, no solo somete a tributación una fuente de capacidad económica, sino que lo hace mediante una adecuada medición de la riqueza gravada, existiendo una razonable conexión entre el hecho y la base imponible del impuesto. Su adopción como método estimativo de valoración no puede considerarse arbitraria, al responder a una justificación objetiva y razonable (como es la simplificación administrativa, la reducción de la litigiosidad, la seguridad jurídica y la evitación del fraude fiscal), que no solo guarda una estrecha relación con la realidad económica que pretende cuantificar sino que, en aquellos casos en los que pudiera haberse producido una desviación respecto del “valor de mercado”, se ha previsto legalmente la posibilidad de proceder a su corrección.

En consecuencia, para el Pleno se está ante un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales que cuenta con una justificación razonable y suficiente desde el punto de vista constitucional, respetando el medio articulado para alcanzar el fin los límites sentados en la propia doctrina del Tribunal Constitucional, no solo por gravar valores medios

o potenciales cercanos a los de mercado que son susceptibles de individualización para cada inmueble en atención a sus características específicas, sino también por tratarse de un sistema abierto a su contradicción que permite acreditar, sin límite probatorio de ninguna clase, un valor distinto, pudiendo así procederse a su corrección para una más exacta determinación de la base imponible del impuesto. Ni se trata, entonces, de unas estimaciones genéricas que desconozcan la necesaria singularización en atención a las características (extrínsecas e intrínsecas) de los bienes inmuebles objeto de valoración, ni tampoco de un sistema cerrado de valoración, inaccesible a los obligados tributarios y, por ello, impermeable a una valoración distinta.

[Clique aquí para consultar la sentencia](#)



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

ANDALUCÍA	7
LEY 8/2025, DE 22 DE DICIEMBRE, DEL PRESUPUESTO DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA PARA EL AÑO 2026.....	7
ASTURIAS.....	9
LEY DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS 5/2025, DE 31 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES PARA 2026.....	9
ISLAS CANARIAS	10
LEY 9/2025, DE 23 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS PARA 2026.....	10
GALICIA	12
LEY 4/2025, DE 23 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE GALICIA PARA EL AÑO 2026. NO CONTIENE MEDIDAS SOBRE TRIBUTOS CEDIDOS.....	12
LA RIOJA.....	14
LEY 8/2025, DE 29 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA RIOJA PARA EL AÑO 2026. NO CONTIENE MEDIDAS SOBRE TRIBUTOS CEDIDOS.....	14
COMUNIDAD DE MADRID.....	16
LEY 6/2025, DE 23 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DE LA COMUNIDAD DE MADRID PARA EL AÑO 2026..	16
COMUNIDAD VALENCIANA.....	17
DECRETO-LEY 14/2025, DE 26 DE DICIEMBRE, DEL CONSELL, DE MEDIDAS URGENTES FRENTE A LA HIPERREGULACIÓN, LA AGILIZACIÓN DE PROCEDIMIENTOS Y LA GARANTÍA DE LA UNIDAD DE MERCADO.	17

MEDIDAS FISCALES ADOPTADAS POR LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN SUS LEYES DE PRESUPUESTOS PARA AL AÑO 2025 Y OTRAS NORMAS TRIBUTARIAS EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS (IRPF, ITPAJD, ISD E IP)

A continuación, se exponen las principales novedades legislativas aprobadas y publicadas a partir de diciembre de 2025, en materia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD), el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD), y el Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP) adoptadas por las distintas comunidades autónomas de régimen común, tanto a través de sus Leyes de Presupuestos como en otras de distinta índole que afecten a los tributos citados.

En cada caso se especifica la Ley que introduce la modificación normativa en cuestión, así como la norma modificada y la fecha de efectos de la medida adoptada.

Se advierte de que el orden de las comunidades autónomas de régimen común es alfabético y de que si alguna de ellas no aparece en este informe se debe a que no ha aprobado desde diciembre de 2025 ninguna norma que afecte a los tributos mencionados, bien porque no se está tramitando, bien porque, encontrándose en tramitación, no se ha publicado aún a la fecha de la elaboración de este informe: 14 de febrero de 2026.

1. ANDALUCÍA.

LEY 8/2025, DE 22 DE DICIEMBRE, DEL PRESUPUESTO DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA PARA EL AÑO 2026.

Esta ley introduce ciertas modificaciones en la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía, que afectan al IRPF, al ISD y al ITPAJD, así como a normas de gestión tributaria.

1.1. IRPF.

1.1.1. Deducción por alquiler de vivienda habitual (artículo 10). Se incrementan los límites máximos de deducción:

- Hasta 1.200 € anuales con carácter general.
- Hasta 1.500 € para personas con discapacidad.

Se mantiene el porcentaje del 15 % y los límites de renta (25.000 € individual / 30.000 € conjunta).

Efectos: 01/01/2025 (los límites establecidos para el ejercicio 2025 -900 € y 1.000 €- no se llegan a aplicar para el ejercicio 2025, al haber sido elevados con efectos retroactivos).

1.1.2. Deducción por nacimiento, adopción o acogimiento (art. 11) Se elimina el requisito de renta, universalizando la deducción.

Efectos: 01/01/2025

1.1.3. Deducción por ejercicio físico y práctica deportiva (nuevo art. 22 bis).

Nueva deducción del 15 %, con límite de 100 € anuales, por gastos en gimnasios, clubes deportivos y entidades similares, sin límite de renta.

Efectos: 01/01/2025

1.1.4. Deducción por gastos veterinarios (nuevo art. 22 ter)

Deducción del 30 %, con límite de 100 €, por gastos veterinarios:

- Durante 1 año desde la adquisición.
- Hasta 3 años en caso de adopción.
- Durante toda la tenencia en perros de asistencia.

Con límite de renta (80.000 € tributación individual / 100.000 € conjunta).

Efectos: 01/01/2025

1.1.5. Deducción por enfermedad celíaca (nuevo art. 22 quater)

Deducción de 100 € por cada miembro del núcleo familiar con diagnóstico de enfermedad celíaca, sin límite de renta.

Efectos: 01/01/2025

1.2. ISD

Bonificación en donaciones (Grupos I y II) (modificación Art. 40

Se simplifican los requisitos formales:

- Documento público solo obligatorio si la base imponible supera 5.000 €.
- Se aclaran los requisitos en donaciones en metálico con entregas aplazadas.

Efectos: 01/01/2026

1.3. ITPAJD

1.3.1. Política social de vivienda.

Ampliación del tipo reducido para personas con discapacidad. (Artículo 43 TPO y artículo 50 AJD)

Se extiende la aplicación del tipo reducido del 3,5% a los supuestos en los que la persona con discapacidad forma parte del núcleo familiar del adquirente de vivienda, no solo cuando es el adquirente directo.

Efectos: 01/01/2026

1.3.2. Viviendas para reventa por profesionales inmobiliarios (Art. 44 TPO 2%)

- Se reduce el plazo máximo de reventa a 2 años.
- Se fija un valor máximo del inmueble de 500.000 €.
- Se aclara la inclusión de anejos adquiridos conjuntamente.

Efectos: 01/01/2026

1.4. Normas de gestión tributaria.

Obligaciones de los notarios (modificación Art. 63)

Adaptación al protocolo notarial electrónico, con obligación de remisión telemática de copia autorizada y ficha informativa estructurada.

Autoliquidación consolidación del pleno dominio (Artículos 68 (ISD) y 69 (ITP))

Se amplía de 2 a 6 meses el plazo de autoliquidación en casos de consolidación del pleno dominio por fallecimiento del usufructuario.

Efectos: 01/01/2026

2. ASTURIAS.

LEY DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS 5/2025, DE 31 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES PARA 2026.

Esta ley modifica el Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, en lo relativo al IRPF y al ITPAJD.

2.1. IRPF

Se introducen mejoras en las deducciones existentes y se crean nuevos beneficios fiscales.

2.1.1. Deducción por inversión en vivienda habitual que tenga la consideración de protegida (art. 6)

- Se introduce un ajuste técnico en la deducción por adquisición o rehabilitación de vivienda protegida con el fin de equiparar el tratamiento fiscal en la adquisición de este tipo de vivienda al previsto en la legislación autonómica para otras modalidades de adquisición de vivienda con incentivos fiscales.

- Se añade la deducción de hasta 1.000 euros en los ejercicios sucesivos al de adquisición o rehabilitación.

Efectos: 31/12/2025

2.1.2. Deducción por gastos de descendientes en centros de cero a tres años (art. 14 bis).

Los contribuyentes podrán deducir el 15% de las cantidades satisfechas en el período impositivo en concepto de gastos de descendientes en centros de cero a tres años con el límite de 500 euros anuales por cada descendiente que no supere la citada edad. El porcentaje de deducción será del 30% con un límite de 1.000 euros anuales para contribuyentes con residencia habitual en concejos en riesgo de despoblamiento o en crisis demográfica.

Efectos: 31/12/2025

2.1.3. Deducción por el cuidado de descendientes o adoptados de hasta 25 años (art. 14 duodécies).

Destaca el incremento de la deducción autonómica por el cuidado de descendientes de hasta 25 años, que pasa de 500 a 600 euros en el caso del primer descendiente, reforzando así la política de apoyo a las familias.

Efectos: 31/12/2025

2.1.4. Deducción por gastos derivados de la enfermedad celíaca diagnosticada

Nueva deducción de 100 euros destinada a compensar los gastos adicionales que soportan las personas con enfermedad celíaca, especialmente derivados del mayor coste de los alimentos sin gluten.

Efectos: 31/12/2025

2.2. Medida transversal ITPAJD e IRPF.

Delimitación de los concejos en riesgo de despoblamiento. La ley redefine este concepto para adaptarlo a la normativa vigente en materia de reto demográfico, lo que tiene efectos tanto en las deducciones autonómicas del IRPF como en la aplicación del tipo reducido en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Esta medida busca alinear la fiscalidad autonómica con las políticas de lucha contra la despoblación y de cohesión territorial.

Efectos:

- 31/12/2025 en cuanto a las medidas del IRPF

- 01/01/2026 en cuanto a las medidas del ITPAJD

3. ISLAS CANARIAS.

LEY 9/2025, DE 23 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS PARA 2026.

Esta ley modifica el Texto refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, en lo relativo al IRPF, ITPAJD e ISD.

Todas las medidas surten efectos desde el 1 de enero de 2026.

3.1. IRPF.

3.1.1. Deducción por gastos de estudios de educación superior (modifica el artículo 7)

Principales cambios:

- Se mantienen los importes de la deducción: o 1.800 € por estudios fuera de la isla de residencia. o 900 € por estudios en la misma isla con traslado de domicilio.
- Actualización de los límites de renta para acceder a la deducción:
 - o Límite individual: 46.455 €.
 - o Tributación conjunta: 61.770 €.
- Incremento del importe máximo (1.920 €) para bases liquidables bajas, ajustando el umbral económico.

3.1.2. Deducción por gastos de estudios no superiores (modifica el artículo 7 bis)

- Se mantienen los importes:
 - o 133 € por el primer descendiente
 - o 66 € adicionales por cada uno de los restantes.
- Actualización de los límites de renta, en línea con el artículo 7:
 - o 46.455 € (individual).
 - o 61.770 € (conjunta).
- Refuerzo de los requisitos formales de justificación mediante factura.

3.1.3. Deducción por traslado de residencia entre islas (modifica el artículo 8)

- Se mantiene la deducción de 300 € durante dos ejercicios.
- Se actualizan los límites de renta:
 - o 46.455 € (individual).
 - o 61.770 € (conjunta).
- Se mantiene la exigencia de permanencia mínima (año del traslado y tres siguientes).

3.1.4. Nueva deducción por inversión en entidades de nueva o reciente creación (nuevo artículo 9)

Contenido de la deducción:

- Deducción del 20 % de las cantidades invertidas.
- Inversión en acciones o participaciones sociales en sociedades anónimas o sociedades de responsabilidad limitada.
- Límite máximo anual: 4.000 €.

Requisitos generales (síntesis):

- Participación derivada de constitución o ampliación de capital.
- Cumplimiento de determinados requisitos temporales y de mantenimiento de la inversión.

3.1.5. Deducción por nacimiento o adopción de hijos (modifica el artículo 10)

- Mantenimiento de la estructura de la deducción.
- Actualización de límites de renta, alineados con el resto de deducciones autonómicas.
- Ajustes técnicos de redacción y coherencia normativa.

3.1.6. Deducciones por discapacidad y mayores de 65 años (modifica el artículo 11)

- Actualización de los límites de renta para la aplicación de la deducción.
- Mantenimiento de importes y supuestos protegidos.

3.1.7. Deducción por familias monoparentales (modifica artículo 11 ter)

- Ajuste de límites económicos.
- Coordinación expresa con otras deducciones (especialmente vivienda).

3.1.8. Deducción por gastos de custodia en guarderías (modifica artículo 12)

- Actualización de los límites de renta.
- Mantenimiento del esquema de deducción vinculado a la conciliación.

3.1.9. Deducción por familia numerosa (modifica artículo 13)

- Ajustes técnicos sin alteración sustancial del beneficio.

3.1.10. Deducciones vinculadas a vivienda habitual (modificación artículos 14, 14 ter, 15 y 15 bis)

- Incremento de límites de renta.
- Coordinación con las modificaciones introducidas en el IGIC y el ITP.
- Refuerzo del enfoque social de las deducciones.

3.1.11. Otras deducciones sociales

- Desempleados (modificación art. 16 bis).
 - Gastos de enfermedad (modificación art. 16 ter).
 - Familiares dependientes con discapacidad (modificación art. 16 quater)
- Actualización homogénea de límites de renta y ajustes técnicos de redacción.

3.1.12. Escala autonómica del IRPF (modificación artículo 18 bis)

- Actualización de la escala.

Tramos	Base liquidable (desde euros)	Cuota íntegra (en euros)	Resto base liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (%)
1	0	0	13.748,00	9,00%
2	13.748,00	1.237,32	5.674,00	11,50%
3	19.422,00	1.889,83	16.502,00	14,00%
4	35.924,00	4.200,11	21.642,00	18,50%
5	57.566,00	8.203,88	35.702,00	23,50%
6	93.268,00	16.593,85	30.477,00	25,00%
7	123.745,00	24.213,1	en adelante	26,00%

3.2. ISD (modifica art. 27)

Explicita que el incumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de beneficios fiscales el sujeto regularizará a través de una complementaria dentro del plazo de 1 mes desde el día siguiente a aquel que se produzca el hecho determinante del incumplimiento.

3.3. ITPAJD (modifica art. 31, 32, 33, 33 bis y 35)

• Actualización de tipos reducidos en adquisición de vivienda habitual: se eleva el valor máximo de la vivienda de 150.000 a 200.000 euros y se incrementan notablemente los límites de renta.

• Bonificaciones de la cuota: ahora se aplicará a los menores de 40 años (antes de 35 años) y modifica también las cuantías de los límites de rentas.

4. GALICIA.

LEY 4/2025, DE 23 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE GALICIA PARA EL AÑO 2026. NO CONTIENE MEDIDAS SOBRE TRIBUTOS CEDIDOS.

Norma: Ley 5/2025, de 23 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas.

Esta ley modifica el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, en lo relativo, entre otros, al IRPF, el ISD y el ITPAJD.

4.1. IRPF

4.1.1. Ayudas por incendios forestales 2025 (art. 5.16 TR tributos cedidos).

- Se establece una deducción autonómica para neutralizar la tributación en IRPF de las subvenciones y ayudas públicas concedidas por la Xunta para reparar daños causados por los incendios forestales de 2025.
- La deducción equivale al importe resultante de aplicar los tipos medios de gravamen a la ayuda integrada en la base general.

Efectos: 01/01/2025

4.1.2. Ayudas a personas con ELA (art. 5.24 TR tributos cedidos)

- Se introduce una deducción autonómica en IRPF para compensar la tributación de las ayudas públicas percibidas por personas con diagnóstico de ELA o sus fenotipos, calculada aplicando el tipo medio de gravamen a la ayuda integrada en la base general.

Efectos: 01/01/2025

4.1.3. Ayudas a personas afectadas por la talidomida (durante el periodo 1950-1985) (art. 5.26 TR tributos cedidos)

- Se crea una deducción autonómica en IRPF para neutralizar la tributación de las ayudas públicas percibidas por personas afectadas por la talidomida.

Efectos retroactivos desde 1-1-2023.

4.1.4. Deducción por adecuación de viviendas vacías para alquiler (art. 5.22 TR tributos cedidos)

- Se modifica la deducción para permitir que los gastos de reparación y acondicionamiento se deduzcan en el ejercicio en que se formaliza el arrendamiento, y no solo cuando finalizan las obras.
- Se concretan además los plazos máximos de ejecución, el periodo en que el inmueble debe haber estado vacío y el límite de valor del inmueble (250.000 €).

Efectos: 01/01/2025

4.1.5. Deducción por libros de texto y material escolar (art. 5.25 TR tributos cedidos)

- Nueva deducción del 15 % de los gastos en libros de texto y material escolar, con un límite de 105 € por descendiente, condicionada a un límite de renta per cápita familiar.

Efectos: 01/01/2025

4.2. ITPAJD

4.2.1. Actualización de límites para tipos reducidos (arts. 14 y 15 TR tributos cedidos)

- Se incrementa el precio máximo de adquisición de la vivienda y de la suma del patrimonio de los adquirentes para los cuales vaya a constituir su vivienda habitual y, en su caso, de los demás miembros de sus unidades familiares de 200.000 a 240.000 euros, más 30.000 euros adicionales por cada miembro de la unidad familiar que exceda del primero en los siguientes supuestos:

- Adquisición de vivienda habitual del (7% TPO y 1% AJD).
- Adquisición de vivienda habitual por menores de 36 años (3% TPO y 0,5% AJD).

4.2.2. Familias monoparentales

ITP: art. 14.10 TR

AJD: art. 15.9 TR

Definición legal: art. 3.8 TR

• Se establecen tipos de gravamen reducidos (3% TPO y 0,5% AJD) para la adquisición de vivienda habitual por familias monoparentales, siempre que ni el precio de adquisición de la vivienda ni la suma del patrimonio de todos los miembros de la familia monoparental para los que vaya a constituir su vivienda habitual exceda de la cifra de 240.000 euros, más 30.000 euros adicionales por cada miembro de la unidad familiar que exceda del primero. A los efectos de la valoración anterior, ídem otros supuestos.

• En el caso de que el inmueble sea adquirido por varias personas y no se cumplan los requisitos señalados en los números anteriores por todas las personas adquirentes, el tipo reducido se aplicará a la parte proporcional de la base liquidable correspondiente al porcentaje de participación en la adquisición de los contribuyentes que sí los cumplan.

4.2.3. Contratos de vitalicio (arts. 12 y 14.11 TR tributos cedidos)

Se establece un tipo de gravamen para la transmisión del pleno dominio o de la nuda propiedad de una vivienda a través de contratos de vitalicio será del 4 %, salvo que procediera un tipo inferior. Se establecen requisitos.

4.2.4. Deducciones y bonificaciones

1.- Se modifica la deducción del 100% en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en ambas modalidades, por adquisición de vivienda habitual y por constitución de préstamos hipotecarios destinados a su financiación, por personas con discapacidad, familias numerosas, menores de 36 años y víctimas de violencia de género en áreas rurales para incluir a las familias monoparentales.

2.- Se establece una deducción del 100 % de la cuota devengada, en la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, como consecuencia de la adquisición de bienes inmuebles o de la constitución o cesión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre ellos, destinados a sustituir a otros de los que el sujeto pasivo fuera propietario o usufructuario y que radiquen en las localidades afectadas por los incendios forestales que provocaron la activación del PEIFOGA en Situación 2, de acuerdo con los datos facilitados por la AXEGA, acaecidos en Galicia en 2025.

3.- Se establece una deducción del 100% por la adquisición de vehículos automóviles destinados a reponer los dañados por los incendios forestales acaecidos en Galicia en 2025.

4.- Deducción del 100% aplicable en la cuota (modalidad Actos Jurídicos Documentados) de las condiciones resolutorias que se establezcan en los contratos de vitalicio regulados en el Capítulo III del Título VII de la Ley 2/2006, de 14 de junio, de derecho civil de Galicia, que garanticen el cumplimiento del derecho de la persona alimentista, siempre que el contrato reúna los requisitos regulados en el artículo 12 del texto refundido.

5.- Deducción del 100% en la cuota resultante de aplicar el gravamen gradual de documentos notariales en las escrituras públicas otorgadas para formalizar la adquisición, declaración de obra nueva y división horizontal de bienes inmuebles destinados a sustituir a otros de los que el sujeto pasivo fuera propietario o usufructuario y que radiquen en las localidades afectadas por los incendios forestales que provocaron la activación del PEIFOGA en Situación 2, de acuerdo con los datos facilitados por la AXEGA, acaecidos en Galicia en 2025.

Las deducciones relacionadas con los mencionados incendios forestales se aplicarán a los actos o contratos celebrados entre el 28 de julio de 2025 y el 30 de junio de 2026, ambos inclusive, que cumplan los requisitos establecidos.

Efectos: 01/01/2026

4.3. ISD

4.3.1. Aplicación acumulativa de reducciones por parentesco y discapacidad (art. 6.5 TR tributos cedidos)

• Se aclara que las reducciones subjetivas por parentesco y discapacidad se aplican de forma acumulativa cuando existen varias adquisiciones mortis causa entre la misma persona causante y causahabiente, en línea con el criterio administrativo previo.

Efectos: 01/01/2026

4.3.2. Donaciones para reparar daños por incendios forestales (art. 8.10 TR tributos cedidos)

- Se establece una reducción del 100 % de la base imponible en donaciones destinadas a reparar o reponer bienes dañados por los incendios forestales de 2025, con límites cuantitativos y requisitos formales específicos.

Efectos: aplicable a donaciones realizadas entre 28-7-2025 y 30-6-2026

4.3.3 Contratos de vitalicio. Se suaviza la tributación en ISD cuando la persona alimentante pertenece a grupos de parentesco más lejanos, incentivando esta figura asistencial (nuevo artículo 12 TR tributos cedidos)

«Artículo 12. Donaciones en contratos de vitalicio.

Si, como consecuencia de la aplicación del artículo 14.6 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, aprobado por el Real decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, se devengase una donación y la persona alimentante perteneciese al grupo de parentesco III o IV en relación a la persona alimentista, la tarifa de aplicación será la establecida en el artículo 9.a) y el coeficiente multiplicador, el establecido en el artículo 10 para los grupos de parentesco I y II, ambos de este texto refundido, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Debe tratarse del contrato de vitalicio regulado en el capítulo III del título VII de la Ley 2/2006, de 14 de junio, de derecho civil de Galicia. En caso de que la prestación alimenticia se complemente con la entrega de metálico, esta no debe superar el 20 % del importe total de dicha prestación, valorada según las normas del texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

b) La persona alimentista debe tener una edad igual o superior a sesenta y cinco años, estar afectada por un grado de discapacidad igual o superior al 33 % y necesitar ayuda de terceras personas.

c) La persona alimentista no deberá ser usuaria de residencias de la tercera edad.

d) El contrato deberá formalizarse mediante escritura pública.

Efectos: 01/01/2026

5. LA RIOJA.

LEY 8/2025, DE 29 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA RIOJA PARA EL AÑO 2026. NO CONTIENE MEDIDAS SOBRE TRIBUTOS CEDIDOS.

Norma: Ley 9/2025, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales y Administrativas para el año 2026.

Esta ley modifica la Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos en lo relativo, entre otros, al IP, IRPF, ISD y obligaciones formales.

5.1. IRPF

5.1.1. Deflactación automática del tramo autonómico del IRPF y de los mínimos personales y familiares (nuevo art. 31 ter de la Ley 10/2017)

- Se introduce un mecanismo de deflactación de la escala autonómica y de los mínimos cuando la variación interanual del IPC de La Rioja a diciembre supere el 3 %, mediante actualización de tramos y cuantías, con obligación de remitir proyecto de ley al Parlamento.

Efectos: 01/01/2026

5.1.2. Clarificación del límite temporal y subjetivo de la deducción por adquisición de vehículos eléctricos (modificación del art. 32.7)

- Se precisa que la deducción solo puede aplicarse a un vehículo por contribuyente y periodo impositivo, imputándose al ejercicio de matriculación.

Efectos: 01/01/2026

5.1.3. Ajuste técnico en la deducción por donaciones en materia de mecenazgo (modificación del art. 32.14.a)

- Se actualiza la referencia normativa, vinculando expresamente la deducción a la Ley 3/2021, de Mecenazgo de La Rioja, manteniéndose el porcentaje del 15 %.

Efectos: 01/01/2026

5.1.4. Nueva deducción autonómica por enfermedad celiaca diagnosticada (nuevo art. 32.20)

- Se crea una deducción de 250 euros por cada miembro de la unidad familiar con enfermedad celiaca diagnosticada, con reglas de reparto y acreditación médica.

Efectos: 01/01/2025

5.2. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

5.2.1. Supresión de la deducción por aportaciones a fundaciones riojanas (supresión del art. 33 ter)

Se elimina la deducción del 25 % por aportaciones destinadas a la constitución o ampliación de dotaciones fundacionales.

Efectos: 01/01/2026

5.3. ISD

a) ISD-Sucesiones

5.3.1. Ampliación del perímetro de beneficiarios en la reducción por adquisición de empresa o negocio profesional (modificación del art. 35.1.b)

- Se incluyen como beneficiarios:

- o Colaterales por afinidad hasta tercer grado.

- o Colaterales de segundo y tercer grado con origen en la adopción, cuando no existan descendientes o adoptados.

Efectos: 01/01/2026

5.3.2. Ampliación del grupo familiar computable en la reducción por participaciones en entidades (nueva redacción del art. 35.2)

- A efectos del cómputo del porcentaje mínimo (20 %), se entenderá cumplido cuando la participación del causante en el capital de la entidad sea al menos del 5% computado de forma individual o del 20% conjuntamente con el cónyuge, descendientes, adoptados o personas objeto de un acogimiento familiar permanente o guarda con fines de adopción, ascendientes, adoptantes o personas que realicen un acogimiento familiar permanente o guarda con fines de adopción, y colaterales, por consanguinidad, hasta el cuarto grado, por afinidad, hasta el tercer grado, o, por origen del parentesco en la adopción, hasta el segundo grado, del causante.

- Se incluyen como beneficiarios:

- o Colaterales por afinidad hasta tercer grado.

- o Colaterales de segundo y tercer grado con origen en la adopción, cuando no existan descendientes o adoptados.

Efectos: 01/01/2026

b) ISD-Donaciones

5.3.3. Reordenación y ajuste de requisitos en la reducción por donación de empresa o negocio profesional (nueva redacción del art. 39.1)

Se rebaja la edad mínima del donante de 65 a 60 años, se reordena la sistemática de requisitos y se mantienen los beneficios reforzados para empresas culturales.

Efectos: 01/01/2026

5.3.4. Ampliación de beneficiarios y ajuste de requisitos en la reducción por donación de participaciones en entidades (nueva redacción del art. 39.2)

- Se entenderá cumplido cuando la participación del donante en el capital de la entidad sea al menos del 5% computado de forma individual o del 20% conjuntamente con el cónyuge, descendientes, adoptados o personas objeto de un acogimiento familiar permanente o guarda con fines de adopción.

miento familiar permanente o guarda con fines de adopción, ascendientes, adoptantes o personas que realicen un acogimiento familiar permanente o guarda con fines de adopción, y colaterales, por consanguinidad, hasta el cuarto grado, por afinidad, hasta el tercer grado, o, por origen del parentesco en la adopción, hasta el segundo grado, del donante.

- El importe de la reducción solo alcanzará al valor de las participaciones, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora.

Efectos: 01/01/2026

5.4. Otras medidas formales relacionadas con tributos cedidos.

5.4.1. Refuerzo de las obligaciones formales notariales Se exige que la ficha resumen remitida incluya el Código Seguro de Verificación (CSV) y la copia autorizada electrónica de las escrituras.

Artículo: modificación del art. 59.2

Efectos: 01/01/2026

5.4.2. Se crea la defensoría del contribuyente riojano (art. 4)

Efectos: 01/01/2026

6. COMUNIDAD DE MADRID.

LEY 6/2025, DE 23 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DE LA COMUNIDAD DE MADRID PARA EL AÑO 2026.

Esta ley modifica el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno en lo relativo al IRPF y al ITPAJD.

6.1. IRPF

6.1.1. Nueva deducción por estudios cursados por jóvenes menores de 30 años que trabajen por cuenta propia o ajena. (Artículo 12 ter)

- Deducción del 50 % de los importes satisfechos por matrícula, con un límite máximo de 400 euros anuales.

- Requisitos principales:

- o Edad inferior a 30 años.

- o Alta en Seguridad Social o mutualidad durante al menos 300 días en el periodo impositivo.

- o Estudios universitarios oficiales de Grado o ciclos formativos de grado superior.

- o Matriculación en curso completo y compatibilidad temporal entre trabajo y estudios (mínimo 5 meses).

6.1.2. Actualización técnica de la deducción por intereses de préstamos destinados a estudios universitarios (Grado, Máster y Doctorado), adaptando las referencias normativas a la Ley Orgánica 2/2023, del Sistema Universitario.

6.1.3. Ajustes en los límites y requisitos formales aplicables a determinadas deducciones autonómicas, reforzando las exigencias de justificación documental

Efectos: 01/01/2026

6.2. ITPAJD

6.2.1. Bonificación del 95% en la modalidad TPO de la cuota en adquisiciones de inmuebles:

- Cuando se destinen a un comercio o negocio de hostelería con solera.

- O cuando se adquiera un inmueble ya afecto a dicha actividad y se mantenga durante al menos cinco años.

- Se define como “comercio o negocio de hostelería con solera” aquel que haya sido ejercido durante un mínimo de 50 años en la Comunidad de Madrid, con independencia de cambios de titularidad o forma jurídica.

6.2.2. Bonificación del 95% de la cuota en la modalidad AJD en:

- Escrituras de adquisición de inmuebles destinados a comercios o negocios de hostelería con solera.
- Adquisición del propio negocio.
- Contratos de arrendamiento de locales de negocio afectos a dichas actividades, siempre que se mantenga la actividad durante al menos cinco años.

Efectos: 01/01/2026

7.COMUNIDAD VALENCIANA.

DECRETO-LEY 14/2025, DE 26 DE DICIEMBRE, DEL CONSELL, DE MEDIDAS URGENTES FRENTE A LA HIPERREGULACIÓN, LA AGILIZACIÓN DE PROCEDIMIENTOS Y LA GARANTÍA DE LA UNIDAD DE MERCADO.

Mediante esta norma se modifica la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la cual se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, con la finalidad de adecuar la regulación de los beneficios fiscales autonómicos dirigidos a las personas con discapacidad a la estructura de la información suministrada por los certificados de reconocimiento de la situación de discapacidad elaborados de acuerdo con el Real decreto 888/2022, de 18 de octubre, por el que se establece el procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad, cuya entrada en vigor se produjo el 20 de abril de 2023.

7.1. IRPF

Para ello se modifican las letras c), h), i), l) y n) del apartado uno del art. 4 relativo a deducciones autonómicas, respecto a este colectivo.

Además, se modifica la letra z) de dicho apartado uno del art. 4, y así quedaría ahora la deducción. Se establece una deducción autonómica en el IRPF del 30% de las inversiones realizadas en la suscripción de acciones o participaciones de determinadas entidades (sociedades mercantiles, laborales y cooperativas), con un límite de 6.600 euros, siempre que se cumplan determinados requisitos:

- La inversión debe efectuarse en entidades con domicilio social y fiscal en la Comunidad Valenciana, que desarrollen una actividad económica real, cuenten al menos con una persona trabajadora a jornada completa y mantengan dichos requisitos durante tres años. En el caso de ampliaciones de capital, se exige que la sociedad sea de reciente creación y, para determinadas empresas emergentes, que exista un incremento de la plantilla media. No se permite la deducción cuando la inversión suponga la continuación de una actividad previamente ejercida bajo otra forma jurídica. Determinados requisitos no resultan exigibles a las sociedades laborales ni a las cooperativas de trabajo asociado.

- La operación debe formalizarse, con carácter general, en escritura pública, si bien en las cooperativas se admite acreditación mediante certificación, y las participaciones adquiridas deben mantenerse durante al menos tres años.

- La deducción puede incrementarse en un 15% adicional, con un límite de 15.000 euros, si la entidad es innovadora, está vinculada a universidades u organismos de investigación, tiene su domicilio en municipios en riesgo de despoblamiento o es considerada empresa emergente de la Comunidad Valenciana.

- Finalmente, si la cuota íntegra autonómica resulta insuficiente, el importe no deducido podrá aplicarse en los tres ejercicios siguientes

7.2. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

- Nueva deducción del 100% de la parte de la cuota íntegra del impuesto que, de forma proporcional, corresponda al valor de las acciones o participaciones en empresas emergentes de la Comunidad Valenciana, así como al valor de los préstamos concedidos a favor de estas.
- Las acciones deberán permanecer en el patrimonio de las personas contribuyentes durante un período mínimo de tres años.
- En el caso de operaciones de financiación, el plazo de vencimiento del préstamo deberá ser igual o superior a tres años, y no podrá amortizarse más del 40% anual del importe del principal.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

TEMAS FISCALES.....20

- “LA DELIMITACIÓN IVA-TPO AL HILO DE LA CONSIDERACIÓN DE LOS DIFERENTES SUJETOS INTERVINIENTES EN EL PROCESO URBANIZADOR”.

Juan Calvo Vérguez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Extremadura

“LA DELIMITACIÓN IVA-TPO AL HILO DE LA CONSIDERACIÓN DE LOS DIFERENTES SUJETOS INTERVINIENTES EN EL PROCESO URBANIZADOR”.

Juan Calvo Vérguez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Extremadura

I. INTRODUCCIÓN.

Sin lugar a dudas el proceso urbanístico constituye uno de los sectores donde mayor problemática suscita la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Y ello como consecuencia de diversas razones. En primer lugar, por la propia complejidad material y jurídica del proceso urbanístico, con una normativa poco clara y cambiante y donde se entremezclan verdaderas transmisiones de inmuebles con cesiones que no tienen dicha consideración y con múltiples prestaciones de servicios. En segundo término, debido a la difícil distinción entre el tráfico civil y empresarial de este tipo de bienes. Con carácter general la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), pretende únicamente someter a gravamen el segundo, lo que obliga a precisar cuándo nos encontramos ante transmisiones de terrenos que, por haber sido objeto de las transformaciones propias del proceso urbanístico, lleven incorporado un valor añadido. Ello incide en la propia definición de empresario a efectos del citado Impuesto e impone un complicado juego de reglas de sujeción y de exención.

En tercer lugar, también añade un cierto grado de dificultad la intervención en el proceso de entidades públicas (particularmente los Ayuntamientos), no siendo siempre fácil conocer cuándo actúan como empresarios.

Para finalizar, no debe olvidarse la importancia económica de estas operaciones, la estrecha vinculación que existe entre el IVA y la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD) y la gestión de ambos tributos por Administraciones tributarias diferentes, estatal y autonómica, respectivamente. Ello determina la existencia de criterios interpretativos divergentes que han dado lugar a una profusa jurisprudencia sobre el tema.

A lo largo de las líneas que siguen analizaremos el concepto de empresario o profesional a efectos de IVA, proyectando su aplicación sobre el proceso urbanístico. Y ello debido a que sólo las operaciones realizadas por esta clase de sujetos van a quedar gravadas por el citado Impuesto.

II. DIVERSIDAD DE SUJETOS INTERVINIENTES EN EL PROCESO URBANIZADOR.

1. CONSIDERACIONES GENERALES.

A la hora de entrar a analizar la naturaleza jurídica de los distintos sujetos que pueden llegar a intervenir dentro del proceso urbanizador la primera gran cuestión que debe resolverse consiste en precisar cuándo estos sujetos

tienen la consideración de empresarios o profesionales a efectos de IVA. Téngase presente que sólo las operaciones que realicen en cuanto tales estarán sujetas al tributo.

En líneas generales dichos sujetos actúan como empresarios en los siguientes casos. En primer lugar, tratándose de sociedades mercantiles, ya que éstas se reputan empresarios salvo prueba en contrario. Por tanto, todas aquellas operaciones que realicen, ya se trate de entregas de bienes o de prestaciones de servicios, estarán sujetas al Impuesto. A este respecto la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, se encargó en su día de especificar de manera expresa que a las entidades mercantiles se les presume la condición de empresario o profesional salvo prueba en contrario. A través de esta especificación se pretendió acoger la jurisprudencia comunitaria sobre la materia, que no permite afirmar sin más que es empresario o profesional una entidad mercantil por el mero hecho de su condición de tal. A tal efecto se otorgó una nueva redacción a los arts. 4 y 5.º de la Ley 37/1992.

Como seguramente se recordará el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), en su Sentencia de 14 de noviembre de 2000 (As. C-142/99, *Floridiene SA, Berginvest SA/État Belge*) declaró, recordando la doctrina de sus precedentes Sentencias de 20 de junio de 1991 (As. C-60/90, *Polysar Investments Netherlands*) y de 22 de junio de 1993 (As. C-333/91, *Sofitam*) que no tiene la condición de sujeto pasivo del IVA y, en consecuencia, carece del derecho a deducir según el art. 17 de la antigua Sexta Directiva (actuales arts. 167, 168, 169, 170, 171 y 172 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA) una sociedad *holding* cuyo único objeto lo constituya la adquisición de participaciones en otras empresas, sin que dicha sociedad intervenga, directa ni indirectamente, en la gestión de estas empresas, y sin perjuicio de los derechos de que sea titular dicha sociedad *holding* en su calidad de accionista o socio, puesto que la mera adquisición de participaciones financieras en otras empresas no constituye una actividad económica a efectos de citada Sexta Directiva.

No obstante también puntualizó dicha Sentencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo de 14 de noviembre de 2000 que el supuesto sería diferente si la participación viniese acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades en las que se hubiese producido la adquisición de la participación, sin perjuicio de los derechos que ostentase el titular de

las participaciones en su calidad de accionista o socio, deduciéndose de ello que dicha intervención en la gestión de las filiales habría de considerarse actividad económica en el sentido que establecía el art. 4.2 de la antigua Sexta Directiva (vigente art. 9 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA), en la medida en que implique la realización de operaciones sujetas al citado Impuesto con arreglo a lo dispuesto en el art. 2 de la misma (actual art. 2 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006) tales como la prestación de servicios administrativos, contables e informáticos.

A juicio del Tribunal, sin embargo, para que la percepción de los dividendos distribuidos por las filiales a la sociedad *holding* que intervenga así en la gestión de éstas se encuentre comprendida en el ámbito de aplicación del IVA se requiere, además, que dichos dividendos puedan considerarse una contraprestación de la referida actividad económica, lo que presupone una relación directa entre la actividad ejercida y el contravalor recibido.

Por lo que respecta a la tributación de aquellos intereses que una sociedad *holding* perciba por los préstamos que hubiese concedido a sus filiales, precisó el TJUE en la citada Sentencia de 14 de noviembre de 2000 que tales intereses no pueden excluirse del ámbito de aplicación del IVA, ya que el pago de los mismos no resulta de la simple propiedad del bien, sino que constituye la contraprestación de la puesta a disposición de un tercero de un capital¹.

Ahora bien, tal y como declaró el TJUE “*Para que la actividad de una sociedad holding consistente en poner un capital a disposición de sus filiales pueda considerarse una actividad económica en sí misma consistente en la explotación de dicho capital con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo en forma de intereses, es preciso, sin embargo, que dicha actividad no se ejerza sólo a título ocasional, y que no se limite a la gestión de una cartera de inversiones al modo de un inversor privado -SSTJCE de 20 junio 1996, As. C-155/94, Wellcome Trust, y 26 septiembre 1996, as. C-230/94, Enkler- sino que se efectúe en el contexto de unos objetivos empresariales, o con una finalidad comercial, caracterizada en especial por el afán de rentabilizar los capitales invertidos*”.

¹ En este mismo sentido se había pronunciado ya con anterioridad el Tribunal de Justicia de Luxemburgo en su Sentencia de 11 de julio de 1996 (As. C-306/94, *Régie dauphinoise*), relativa a la tributación de los intereses percibidos por una empresa de administración de fincas en concepto de remuneración del depósito, efectuado por su propia cuenta, de lo fondos entregados por los copropietarios o por los arrendatarios.

Por otra parte conviene no olvidar las objeciones susceptibles de realizarse desde el punto de vista del principio de neutralidad que, ciertamente, no parece compadecerse demasiado con el hecho de que una determinada forma de personificación de los negocios incida en su tributación de una manera tan directa. De hecho, tal y como hemos tenido ocasión de precisar, la propia jurisprudencia comunitaria apunta en la línea de que la mera propiedad de un bien o derecho, por sí misma, no atribuye la condición de empresario o profesional cuando la inversión es especulativa, es decir, no existiendo ningún acto posterior de ordenamiento de medios o explotación del mismo.

En esta línea se ha pronunciado además el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), que ha llegado a discutir la sujeción al IVA de la venta de unos terrenos realizada por una sociedad mercantil, estimando que se trata en realidad de una entidad que, a pesar de su forma mercantil, carece de la condición de empresario o profesional. Y, en este mismo sentido, son varias las contestaciones de la Dirección General de Tributos (DGT) en las que el art. 5.Uno.b) de la Ley 37/1992 fue interpretado como comprensivo de una presunción con posibilidad de contraprueba, admitiéndose así la opción de que existan operaciones realizadas por entidades mercantiles fuera del ámbito del IVA.²

Refiriéndose a la condición de empresario o profesional de los urbanizadores de terrenos y promotores, constructores o rehabilitadores de edificaciones destinadas a su venta o cesión por cualquier título, y al hilo de la determinación del instante en el que cabe atribuir la condición de empresario o profesional a una persona física que se ve afectada por un proceso urbanizador y que no tiene esa condición con carácter previo, no habiendo finalizado el proceso urbanizador, declaró el TEAC en su Resolución de 24 de mayo de 2011, siguiendo la línea iniciada en las Resoluciones anteriores de 24 de febrero y 28 de abril de 2009 y de 28 de mayo de 2008, que los particulares transmitentes tendrán la condición

de empresarios cuando efectúen la urbanización de los terrenos destinados a la venta, adjudicación o cesión por cualquier título, estimándose que dicha actividad económica se inicia desde el momento en que se adquieran bienes o servicios, con la intención confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de esa actividad de urbanización de terrenos. Por tanto, tratándose de actuaciones de urbanización ocasional de terrenos, no habiendo finalizado el proceso de urbanización y no habiéndose realizado ésta por cuenta propia, la actividad empresarial se ha de entender iniciada desde que se soportan los costes de las obras.

Tal y como precisó el TEAC, tratándose de un proceso urbanizador de terrenos, siendo el urbanizador ocasional y no habiendo concluido el proceso de urbanización (no siendo además la urbanización realizada por cuenta propia), la actividad empresarial de urbanizador se ha de considerar iniciada desde el instante en el que se soporten de forma efectiva los costes correspondientes a las obras de urbanización. En efecto, la actividad empresarial se considera iniciada desde el momento en que soporten los costes afectos a la actividad urbanizadora, debiendo entrar a analizarse si los transmitentes de las parcelas habían soportado costes del proceso de urbanización que les hubiesen otorgado la condición de empresario ocasional, ya que en caso contrario el vendedor no tendría todavía la condición de urbanizador y no sería aplicable el IVA, salvo que se acreditase la existencia de gastos afectos a esta actividad urbanizadora. Pues bien, en el presente caso no constaban en el expediente documentos con virtualidad probatoria que acreditasen la realización material de obras de urbanización, ni que los transmitentes hubiesen resultado obligados al pago de cuotas de costes del proceso de urbanización antes de las transmisiones. Por tanto estimó el TEAC que las citadas compraventas no se efectuaron por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad, no estando en consecuencia sujetas a IVA.

En el concreto supuesto planteado el TEAC debía entrar a determinar en qué momento cabe atribuir la condición de empresario o profesional a una persona física que se vea afectada por el proceso urbanizador y que no tenga esta condición con carácter previo. La determinación de dicho momento en que los propietarios de los terrenos adquieren la condición de empresario ocasional convirtiéndose por tanto en sujetos pasivos del Impuesto, si no la tenían ya antes, resulta de especial complejidad cuando el proceso de urbanización no ha concluido.

Tal y como ya se ha señalado con anterioridad los requisitos que se exigen para que los propietarios de los terrenos inmersos en un sistema urbanístico de

² Se trata, además, de una cuestión que adquirió en su día una especial importancia a la luz de la supresión del régimen de las sociedades patrimoniales contenido en los arts. 61 a 63 del antiguo Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobaba el Texto Refundido de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) y la consiguiente liquidación de muchas de estas entidades. Y es que ello dio lugar a la venta de numerosos activos inmobiliarios por parte de estas entidades. Refiriéndose a la delimitación del concepto de empresario o profesional a efectos del IVA señaló la DGT en contestación a Consulta de 6 de junio de 2008, relativa a unos explotadores de bienes que perseguían la obtención de unos ingresos continuados en el tiempo que, tratándose de una sociedad cooperativa que realiza una promoción de viviendas para su adjudicación a los cooperativistas, procede su consideración como empresario a efectos del IVA, admitiéndose en consecuencia la sujeción al citado Impuesto de la entrega de viviendas.

producción de edificaciones adquieran la condición de sujeto pasivo a efectos del IVA, siempre que no la tuvieran con anterioridad, se concretan en los siguientes: haber soportado las cargas de la urbanización, es decir, que le hayan sido repercutidos costes por el proceso urbanizador mediante derramas en dinero o en especie; y que exista una intención confirmada por elementos objetivos de destinar los terrenos al desarrollo de una actividad empresarial o profesional, que la Ley concreta en que los terrenos se destinen a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título.

Pues bien, cuando nos hallamos ante la transmisión de terrenos urbanizados en los que ha finalizado el proceso de urbanización la cuestión resulta clara, ya que el transmitente ha adquirido la condición de empresario ocasional sin duda, pero cuando nos encontramos en fases más tempranas del proceso de urbanización puede plantearse la cuestión que aquí resulta controvertida, dilucidar si el propietario ha adquirido ya la condición de empresario ocasional. Tal y como manifestó el propio TEAC, entre otras, en sus Resoluciones de 24 de febrero y 28 de abril de 2009 y de 28 de mayo de 2008 los particulares transmitentes tendrán la condición de empresarios cuando efectúen la urbanización de los terrenos destinados a la venta, adjudicación o cesión por cualquier título, estimándose que dicha actividad económica se inicia desde el momento en que se adquieran bienes o servicios, con la intención confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de esa actividad de urbanización de terrenos.

Ahora bien la actividad empresarial se considera iniciada desde el momento en que soporten los costes afectos a la actividad urbanizadora. Así las cosas resulta necesario analizar si los transmitentes de las parcelas han soportado costes del proceso de urbanización que les hayan otorgado la condición de empresario ocasional, puesto que en caso contrario el vendedor no tendría todavía la condición de urbanizador y no sería aplicable el Impuesto sobre el Valor Añadido, salvo que se acreditase la existencia de gastos afectos a esta actividad urbanizadora. Así, por ejemplo, si en el expediente no constasen documentos con virtualidad probatoria que acreditaran la realización material de obras de urbanización ni que los transmitentes hubiesen resultado obligados al pago de cuotas de costes del proceso de urbanización antes de las transmisiones, las citadas compraventas no se habrían efectuado por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad, no estando por tanto sujetas a IVA.

Ciertamente se ha de reconocer que la Ley del IVA no define la figura del urbanizador. No obstante, en términos

generales, éste puede definirse como la persona o empresa que se dedica a urbanizar terrenos. Lo más relevante en relación con la figura del promotor inmobiliario radica en la aplicación del art. 5, apartado uno, letra d) de la Ley 37/1992, el cual establece expresamente, según se ha mencionado anteriormente, que se reputarán empresarios o profesionales quienes *“efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente”*.

Tradicionalmente la DGT viene estimando a este respecto (véase, por todas, la contestación a Consulta de 28 de enero de 2005) que los propietarios de suelo adquieren la condición de empresario o profesional a efectos del IVA cuando no tuvieran previamente tal condición desde el momento en que comiencen a serles imputados los correspondientes costes de urbanización en forma de derramas, siempre que abonaran las mismas con la intención de afectar el suelo resultante de la reparcelación a una actividad empresarial o profesional. En todo caso la condición de empresario o profesional está íntimamente ligada a la intención de venta, cesión o adjudicación por cualquier título de los terrenos que se urbanizan. Si falta este ánimo la consideración de empresario o profesional quebrará y las operaciones se realizarán al margen del ámbito de aplicación del Impuesto.

En resumen, tratándose de un proceso urbanizador de terrenos, siendo el urbanizador ocasional, no habiendo concluido el proceso de urbanización y no siendo ésta última realizada por cuenta propia, la actividad empresarial del urbanizador se considera iniciada desde el instante en que se soporten de forma efectiva los costes correspondientes a las obras de urbanización.

Véase igualmente a este respecto la Resolución del TEAC de 20 de junio de 2013, de conformidad con la cual la acreditación de que se han iniciado las obras de urbanización se produce con la prueba de que se han aportado costes afectos a la actividad urbanizadora, adquiriéndose el carácter de empresario desde que se tienen costes afectos. En efecto, para el TEAC la acreditación de que se han iniciado las obras de urbanización se produce con la prueba de que se han aportado costes afectos a la actividad urbanizadora, adquiriéndose el carácter de empresario, a efectos del IVA, desde que se tienen costes afectos a la actividad urbanizadora. E iniciándose la actividad económica desde el instante en el que se adquieren bienes o servicios con la intención confirmada a través de elementos objetivos de

destinarlos al desarrollo de la actividad de urbanización de terrenos, los costes afectos a la actividad urbanizadora no habrán de ser necesaria y únicamente aquellos que se refieren a la ejecución material de las obras sino, con carácter general, todos aquellos que contribuyan a la realización de dicha actividad, tales como los costes técnicos y administrativos, con independencia de que en el instante en que tales costes se produzcan las obras ya se hayan iniciado.

Esta línea interpretativa adoptada por el TEAC resultó sin embargo modificada por el citado Tribunal en su Resolución de 23 de octubre de 2014, al afirmarse que para atribuir la condición de empresario al titular de un terreno se exige que este asuma el coste de la transformación física del mismo, no siendo suficiente con que satisfaga gastos administrativos. El origen de esta última Resolución, a través de la cual se entraba a analizar acerca de la sujeción de la transmisión considerada al IVA, que excluye el gravamen por el concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPyAJD, exige el resolver sobre la condición de empresario/ sujeto pasivo de aquel impuesto de los transmitentes³, se sitúa en la operación realizada en el año 2009 por un particular en virtud de la cual transmitió participaciones de tres fincas rústicas incluidas en el Plan de Ordenación Municipal de Toledo, siendo la citada operación gravada con el tipo general del 16% de IVA vigente por aquel entonces. Con posterioridad, sin embargo, la Consejería de Economía y Hacienda de Castilla-La Mancha reclamó que la operación estaba sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales e interpuso una liquidación complementaria, la cual es admitida por el TEAC. De conformidad con lo declarado por este Tribunal tratándose de transmitentes de fincas rústicas incluidas en un plan de urbanismo respecto del cual no se han realizado todavía obras físicas de transformación de los terrenos (tratándose en consecuencia de terrenos que no se encontraban previamente en curso de urbanización, al no haberse iniciado las obras), y teniendo presente lo declarado por el Tribunal Supremo (TS) en su Sentencia de 13 de marzo de 2014 (en la que se afirmó que *"atribuir la condición de empresario al titular del terreno exige que éste asuma el coste de la transformación física del terreno, no siendo suficiente con que satisfaga gastos*

'administrativos' ")⁴ estima el TEAC que el atribuir la condición de empresario al titular del terreno exige que éste asuma el coste de la transformación física del terreno, no siendo suficiente con que satisfaga gastos "administrativos". Sólo de esta forma se convertirá en urbanizador a los efectos del art. 5.Uno.d) de la LIVA.

De este modo el TEAC vino a modificar su criterio precedente, de conformidad con el cual para adquirir la condición del sujeto pasivo del IVA era suficiente haber soportado gastos administrativos, estimándose iniciada la actividad económica desde el momento en que se adquieren bienes o servicios, con la intención confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de la actividad de urbanización de terrenos y que los costes afectos a la actividad urbanizadora no son necesaria y únicamente los que se refieren a la ejecución material de las obras, sino todos aquellos que contribuyan a la realización de tal actividad, como costes técnicos y administrativos, con independencia de que en el momento en que tales costes se produzcan las obras se hayan iniciado.

En definitiva, tratándose de un supuesto relativo a varios transmitentes de fincas rústicas incluidas en un Plan de Urbanismo respecto del que no se habían realizado todavía obras físicas de transformación de los terrenos (terrenos que no se encontraban previamente en curso de urbanización, al no haberse iniciado las obras), esto es, de una transmisión de terrenos rústicos, concluye el Tribunal que no estaba acreditada la condición anterior de empresarios/sujetos pasivos del Impuesto por parte de los vendedores, así como tampoco que se hubiera iniciado la ejecución material de las obras. Y el atribuir la condición de empresario al titular del terreno exige que éste asuma el coste de la transformación física del terreno, no siendo suficiente a tal efecto con que satisfaga gastos "administrativos". Únicamente así se convierte en urbanizador a los efectos del art. 5.Uno d) LIVA. Este nuevo adoptado por el TEAC implicaba la modificación del criterio anterior recogido en la Resolución de 20 de junio de 2013, al amparo del cual sí que se admitía el haber soportado gastos administrativos para adquirir la condición de sujeto pasivo.

3 Recuérdese a este respecto que solo si resultan estos tener dicha condición habría que plantear la de la regularidad de la renuncia implícita a la exención que para las transmisiones de terrenos rústicos o no edificables establece el art. 20.Uno 2º de la LIVA, dada la calificación de los terrenos considerados, porque si los transmitentes no merecieran la condición de empresarios y la operación no estuviera sujeta al IVA la renuncia a la exención sería siempre improcedente.

4 Ciertamente en dicho pronunciamiento diferenciaba el Alto Tribunal entre estas dos posibles situaciones: de una parte, aquella en virtud de la cual los terrenos ya se encontraban en curso de urbanización, habiendo iniciado las obras su titular anterior, en cuyo caso su actual titular podría convertirse en promotor -no urbanizador- y, por tanto, en empresario, mediante la asunción de gastos derivados del planeamiento urbanístico; y, de otra, aquella en la que los terrenos no se encontrasen previamente en curso de urbanización, al no haberse iniciado las obras, debiendo entenderse que el atribuir la condición de empresario al titular del terreno exigiría que éste asumiese el coste de la transformación física del terreno, no siendo suficiente con que satisfaga gastos "administrativos" al objeto de convertirse en urbanizador a los efectos del art. 5.Uno.d) de la LIVA.

Tal y como se ha precisado con anterioridad la citada Resolución del TEAC de 20 de junio de 2013 reconocía la condición de sujetos pasivos del IVA a los empresarios que no tuvieran previamente esta condición, desde la incorporación al menos parcial de los costes de urbanización. Pues bien, siguiendo los dictados del Tribunal Supremo a través de su Resolución de 23 de

5 Concretamente declaró el Alto Tribunal en la citada Sentencia de 13 de marzo de 2014 lo siguiente: "(...) Siempre que se realice una actividad urbanizadora, promotora o constructora encaminada a la posterior transmisión, la misma estará sujeta al IVA. La norma española respeta el sentido de la norma comunitaria. Así, la realización de operaciones de transformación del suelo para convertirlo en urbano o la promoción de una edificación, en ambos casos para colocar estos bienes en el mercado, sí constituyen actuaciones que van mucho más allá de la mera gestión de un patrimonio. El precepto exige que la finalidad perseguida por el sujeto sea la de la venta del terreno o edificación. Los mayores problemas se han suscitado en relación con la promoción de urbanizaciones. La LIVA no define las actividades de urbanización, por lo que debe atenderse al concepto que se deriva de la legislación sectorial. Con arreglo a la misma, la urbanización tiene por objeto reconvertir un terreno que no es apto para construir en otro susceptible de edificación, acondicionándolo para ello con servicios de abastecimiento de aguas, suministro de energía eléctrica, evacuación de aguas, acceso rodado, etc.... Cuestión distinta es la de precisar cuándo tiene su inicio dicho proceso. A todo lo dicho hasta el momento debe realizarse una precisión adicional: los propietarios adquieren la condición de urbanizadores y, por tanto, de sujetos pasivos del impuesto desde el momento en que se hayan incorporado a los terrenos parte, al menos, de los costes de urbanización. Esto significa que si un sujeto transmite un terreno –no afecto a ninguna actividad empresarial– ya en curso de urbanización, pero sin soportar los costes de su urbanización, que recaen sobre el adquirente, la operación no se encontrará sujeta al impuesto. Así, el vendedor, en el momento de la transmisión, no tiene la condición de urbanizador; que se le atribuye al comprador, por mucho que las obras hubiesen comenzado cuando los terrenos todavía no eran de su propiedad. La posición de la Administración pasa por realizar un interpretación conjunta de los artículos 5.Uno.d) y 20.Uno.20º de la LIVA. Así, entiende que los titulares de los terrenos se convierten en urbanizadores desde el momento en que sufragan gastos destinados a la transformación física del terreno y que un terreno se encuentra en curso de urbanización y, por tanto, no exenta de IVA su transmisión, desde que se produce el inicio material de las obras. Así, la doctrina administrativa –expresada en las resoluciones del TEAC de 1 de febrero de 1995, 23 de marzo de 1995, 22 de junio de 1995, de 30 de marzo de 1997, de 12 de junio de 1997, de 10 de julio de 1998 y de 21 de octubre de 1998– considera que cuando la Ley menciona los terrenos en curso de urbanización se está refiriendo a las operaciones materiales de transformación de la topografía del terreno o, en otros términos, al proceso de producción de suelo edificable. En consecuencia, se considera exenta la transmisión de un terreno realizada con anterioridad a dicho momento. En sentido contrario, la exención sólo resulta excluida si las obras han comenzado efectivamente antes de la transmisión, no siendo suficiente que se haya aprobado el proyecto de urbanización, que se haya aportado el mismo a una Junta de Compensación o que se encuentre aprobado el correspondiente Plan Parcial. En este sentido, el Informe de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo, de 26 de mayo de 1995, afirmaba que ‘por urbanización debe entenderse, por tanto, la realización efectiva de las obras necesarias para que el inmueble adquiera tal condición. La aprobación del planeamiento urbanístico y del consiguiente proyecto de urbanización (incluido el de compensación), aunque afectan evidentemente a la situación y valor del terreno no suponen la dotación efectiva de servicios e infraestructuras, por lo que no cabe calificar dichas actuaciones como de urbanización del terreno propiamente dicho’. Este Tribunal Supremo ha admitido la tesis administrativa en lo relativo al momento en que se entiende que un terreno se encuentra en curso de urbanización. Así, existe una jurisprudencia consolidada que considera que sólo existe un terreno en curso de urbanización desde el momento en que se inician materialmente las obras. En este sentido pueden citarse, entre otras, las SSTs de 11 octubre y 8 de noviembre de 2004, de 21 de junio de 2006 y de 23 de enero de 2007 (...) Por lo tanto, el TJUE deja claro que es la existencia de una actividad económica la que justifica la condición de sujeto pasivo del IVA, al margen de elementos concretos como el tiempo por el que se prolongaron las operaciones o la magnitud de los ingresos que proporcionaron”.

octubre de 2014 el TEAC procedió a modificar la citada doctrina en virtud de la cual la actividad económica se inicia desde el momento en que se adquieren bienes o servicios, con la intención confirmada por elementos objetivos de destinarlos al desarrollo de la actividad de urbanización de terrenos, estimándose además que los costes afectos a la actividad urbanizadora no son necesaria y únicamente los que se refieren a la ejecución material de las obras, sino todos aquellos que contribuyan a la realización de tal actividad, como costes técnicos y administrativos, con independencia de que en el momento en que tales costes se produzcan las obras se hayan iniciado.

La Resolución del TEAC de 23 de octubre de 2014 modificó por tanto el criterio previamente adoptado en la Resolución de 20 de junio de 2013. Mientras que tradicionalmente para que un particular pudiera tener la consideración de empresario y, por lo tanto, aplicar el IVA en la venta de un terreno bastaba que hubiera asumido gastos administrativos para la futura urbanización, tratándose de gastos que generalmente son previos al inicio de las obras como el pago de licencias, tasas o informes técnicos, al amparo de lo declarado por el citado Tribunal en su Resolución de 23 de octubre de 2014 se restringen las condiciones requeridas, exigiéndose que el vendedor haya asumido el coste de la transformación física del terreno.

Tal y como se ha señalado esta modificación del criterio administrativo tuvo su razón de ser en lo declarado por el TS mediante Sentencia de 13 de marzo de 2014 en el sentido de que deja de ser suficiente satisfacer gastos administrativos para que un particular sea considerado empresario.⁵

El TEAC sigue pues los dictados del TS, modificando la doctrina que previamente mantenía (recogida, entre otras, en su Resolución de 20 de junio de 2013), de conformidad con la cual la actividad económica se inicia desde el momento en que se adquieren bienes o servicios, con la intención confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de la actividad de urbanización de terrenos, no siendo los costes afectos a la actividad urbanizadora necesaria y únicamente los que se refieren a la ejecución material de las obras, sino todos aquellos que contribuyan a la realización de tal actividad, como costes técnicos y administrativos, con independencia de que en el momento en que tales costes se produzcan las obras se hayan iniciado.

En definitiva, tratándose de una transmisión de terrenos rústicos, y no hallándose

acreditada la anterior condición de empresarios/sujetos pasivos del Impuesto de los vendedores, así como tampoco que se hubiera iniciado un proceso de urbanización con intervención de los vendedores antes de su venta ni que

se hubieran devengado por esta causa a su cargo gastos, siendo la mención que sobre este punto se recoge en la escritura (estipulación segunda) una reducción del precio y no una repercusión o traslación de esos gastos, habría de confirmarse la no sujeción de la operación al Impuesto sobre el Valor Añadido, al no tener los transmitentes la condición de sujetos pasivos/empresarios del citado Impuesto.

Repárese además en el hecho de que, al haber calificado la transmisión como no sujeta al IVA, el TEAR siguió la doctrina del TS expuesta con anterioridad, que reconoce la condición de sujetos pasivos del IVA a los empresarios que no tuvieran previamente esta condición, desde la incorporación al menos parcial de los costes de urbanización. Y es que en el presente caso los terrenos no se encontraban previamente en curso de urbanización, al no haberse iniciado las obras materiales de transformación de los terrenos. Por ello, el atribuir la condición de empresario al titular del terreno exige que éste asuma el coste de la transformación física del terreno, no siendo suficiente con que satisfaga gastos administrativos.

La resolución es pues importante porque es más habitual que el comprador de un terreno que será urbanizable sea una empresa. Por lo tanto, el hecho de dificultar la aplicación del IVA, un tributo deducible, obliga al comprador a pagar un sobreprecio por la compra de los terrenos o, al vendedor, a rebajar su precio.

Así las cosas, dado el concreto supuesto analizado por el TEAC a través de esta Resolución de 23 de octubre de 2014, en el que los terrenos no se hallaban previamente en curso de urbanización, al no haberse iniciado las obras materiales de transformación de los terrenos, concluye el citado Tribunal que el atribuir la condición de empresario al titular del terreno exige que este asuma el coste de la transformación física del terreno, no siendo suficiente con que satisfaga gastos administrativos. Sólo de esta forma se convertirá aquel en urbanizador a efectos del art. 5.Uno.d) de la Ley 37/1992.

Por su parte la STS de 27 de octubre de 2014, a través de la cual se resolvía un recurso de casación para la unificación de doctrina contra una Sentencia de 16 de febrero de 2012 dictada por el TSJ de Madrid, en la que se resolvía el recurso frente a una Resolución del TEAR de 27 de abril de 2009, dictada en relación a la una liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP) fruto de la transmisión de una nave industrial, incluida en una Junta de Compensación, y al hilo igualmente de la cuestión relativa a la determinación del alcance del concepto “en curso de urbanización”, analizó un supuesto

en el que la parte recurrente formuló recurso de casación sobre la base de que la transmisión en cuestión debía estar sujeta a IVA y no a ITP ya que, a su juicio, lo que se transmitió fue una parcela aportada a una Junta de Compensación, no tratándose en consecuencia de una segunda o ulterior transmisión de una edificación. Consideró además aquella que en el presente caso se había acreditado el comienzo de las operaciones de urbanización en un momento anterior al momento de la transmisión.

Así las cosas estimaba la parte recurrente que, en el presente caso, la Sentencia recurrida había exigido un plus en relación a las obras de urbanización, cuando la jurisprudencia del Tribunal Supremo sólo exige haber superado las fases administrativas previas. A mayor abundamiento en la Sentencia impugnada se exigía que se realizasen obras concretas de urbanización, al afirmarse que para que el transmitente pueda adquirir la condición de empresario no es suficiente con que la finca transmitida esté integrada en la citada Junta de Compensación, siendo necesario además que se hayan iniciado con anterioridad a la transmisión de la finca actividades de urbanización de los terrenos que se consideraran iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades. Dicho razonamiento quedaría justificado en el hecho de que el IVA no debe gravar operaciones realizadas en fases anteriores al proceso de edificación que comienza con las obras materiales de urbanización.

Ahora bien, tal y como declaró a este respecto el TS a través, entre otras, de sus Sentencias de 11 de octubre de 2004 y 19 de abril de 2003, la ley tributaria realiza una remisión a la normativa urbanística, que supone que sólo cuando media el acto de intervención administrativa que se concreta en la licencia de edificación puede hablarse de terreno apto para la edificación. Y, si bien se ha de estimar que en la LIVA no se incluye una interpretación auténtica de lo que a efectos de la exención debe entenderse por “terrenos urbanizados o en curso de urbanización”, sí que existe una noción o interpretación judicial de los mismos en virtud de la cual se trata de expresiones con sentido diferente al estrictamente jurídico, de manera que sólo merecen tal consideración aquellos terrenos en los que existen operaciones materiales de transformación física de los terrenos.

Debido a ello concluyó el TS a través de la presente Sentencia de 27 de octubre de 2014 que la ausencia de la condición de solar, la falta de otorgamiento de la licencia de edificación y la inexistencia de obras físicas acreditadas en la sentencia de instancia justifican el que los terrenos transmitidos estén exentos de IVA (por no ser edificables),

resultado de aplicación el ITP, rechazándose a tal efecto la estimación del recurso.

De cualquier manera, a lo largo del proceso urbanizador pueden intervenir una gran diversidad de sujetos. En primer lugar, los propietarios de los terrenos afectados por el proceso que, de ordinario, realizan transmisiones de los mismos, los urbanizan o promueven su urbanización. En segundo término, las entidades públicas y, en especial, los Ayuntamientos, cuya participación será más o menos intensa según el sistema de urbanización elegido. En cualquier caso también realizan, con asiduidad, transmisiones de terrenos de su patrimonio. Asimismo hemos de referirnos a las empresas dedicadas profesionalmente a la materialización de las obras de urbanización, así como a unas personas jurídicas con rasgos peculiares, como son las Juntas de Compensación. Dichas entidades sólo aparecen en aquellos casos en los que la urbanización se desarrolla con arreglo al sistema de compensación.

2. JUNTAS DE COMPENSACIÓN.

La Junta de Compensación adquiere naturaleza administrativa, personalidad jurídica propia y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines. Nos hallamos pues ante una persona jurídica urbanística que constituye un ejemplo de gestión autónoma por los propios interesados de funciones inicialmente administrativas.

¿Se encuentra la constitución de una Junta de Compensación sujeta al Impuesto sobre Operaciones Societarias (IOS)? Señaló a este respecto la Dirección General de Tributos en contestación a Consulta de 28 de diciembre de 2006 que, tratándose de la constitución de una Junta de Compensación, cualquiera que resulte ser su naturaleza (fiduciaria o no fiduciaria), y dado que tales entidades carecen de una finalidad lucrativa, su creación no dará lugar a la exigencia de la Modalidad de Operaciones Societarias (OS) del ITPyAJD, ya que

falta uno de los requisitos necesarios para que las entidades equiparadas a las sociedades tributen por dicho gravamen, como es el ánimo de lucro. A este respecto la DGT equipara a las Juntas de Compensación de la normativa general las entidades similares que las Comunidades Autónomas (CC.AA) pudieran haber establecido y regulado en sus territorios, si bien acerca de esta cuestión habría que recordar que determinados Entes Regionales han previsto la posibilidad de que también puedan intervenir como agentes urbanísticos entidades privadas que, como es lógico, tendrán ánimo de lucro, entre otras circunstancias, porque suelen adoptar formas societarias, en cuyo supuesto sí estarán gravadas por la Modalidad de OS. Recuerda además la DGT en la citada Resolución que si la constitución de la junta de compensación o entidad autonómica equivalente se elevara a escritura pública, la misma quedaría sujeta a la cuota gradual de Documentos Notariales de la Modalidad de Actos Jurídicos Documentados (AJD).

En suma, la constitución de Juntas de Compensación u otra fórmula equivalente creada por la legislación de las CC.AA. no está sujeta al gravamen de la Modalidad de OS, al tratarse de entidades sin ánimo de lucro, sin perjuicio de la tributación por la cuota gradual de Documentos Notariales de la Modalidad de AJD, en el supuesto de elevación a escritura pública del acto constitutivo de la entidad urbanística de ejecución.

Declara el TEAC en su Resolución de 28 de abril de 2009 que la transmisión efectuada por parte de los miembros de una Junta de Compensación fiduciaria (esto es, aquella que actúa en sustitución de los propietarios, que no transmiten la propiedad de sus terrenos) una vez iniciadas las obras de urbanización, supone adquirir la condición de empresarios y la no exención de la operación a efectos del IVA. A juicio del Tribunal en relación con el supuesto analizado, relativo a la transmisión de un terreno que estaba en curso de urbanización, si bien se produce la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, dicha operación no queda incluida dentro de los supuestos de no sujeción del art. 7.1 de la LIVA, en cuanto que la propia Ley califica de empresario o profesional a la comunidad de bienes transmitente únicamente a los efectos de la urbanización que realiza.

Añade además el TEAC en la citada Resolución, aludiendo a la condición de sujeto pasivo de los urbanizadores, que en el supuesto de actuar en el proceso urbanístico a través de Juntas de Compensación de carácter fiduciario la condición de empresario la reunirán los miembros de la Junta o juntacompensantes. Y, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo (caso, entre otras, de las Sentencias de 11 de octubre de 2004 (ya citada)⁶ y 29 de noviembre de 2006), los terrenos se encuentran en curso de urbanización cuando se han iniciado materialmente

6 Señaló concretamente el Alto Tribunal en el citado pronunciamiento que el momento a partir del cual existe un terreno en curso de urbanización es aquel en que se han realizado operaciones materiales de transformación física de los terrenos. Sólo cuando media el acto de intervención administrativa que se concreta en la licencia de edificación pueda hablarse de un terreno apto para la edificación. Y ni el convenio urbanístico, ni el Plan Parcial ni el Proyecto Urbanístico constituyen, en puridad de principios, una licencia o autorización administrativa, ni suponen el particular control administrativo por virtud del cual, previa comprobación de las condiciones establecidas en el ordenamiento urbanístico, se permite la edificación. Sólo merecen la condición de "terrenos urbanizados o en curso de urbanización" aquellos terrenos en los que existen operaciones materiales de transformación física de los terrenos. Véase igualmente a este respecto la Sentencia del Alto Tribunal de 8 de noviembre de 2004, en la que se sostuvo que el hecho de que un proyecto de urbanización esté en fase de ejecución, en el sentido urbanístico del término, no es motivo bastante para declarar la exención en el IVA, ya que ésta lo que prima es la preparación material del suelo para la construcción de viviendas.

las obras de urbanización. Así las cosas la transmisión efectuada por los miembros de la Junta de Compensación de carácter fiduciario, tras haberse iniciado las obras de urbanización, acreditará la condición de empresarios de los transmitentes y la no exención de la operación a efectos del IVA.

Por lo que respecta a aquellas operaciones consistentes en la adquisición de un derecho de edificabilidad convenido en una operación de permuta, señaló la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Galicia de 16 de enero de 2008 que no cabe aludir a la existencia de transmisión realizada incorporando los costes de urbanización. Tal y como precisa el citado Tribunal, se trataría de una operación no sujeta a IVA, resultando en consecuencia la liquidación por el citado Impuesto improcedente y quedando sujeta al ITPyAJD. No parece además que resulte de aplicación la exención del ITP para las Administraciones institucionales a las Juntas de Compensación. Y ello debido a que, tal y como subrayó la Sentencia del TSJ. de Castilla-La Mancha de 21 de septiembre de 2006, las Juntas de Compensación no pueden considerarse administraciones institucionales. En efecto, estas Juntas no pueden ser calificadas como organismos autónomos, sino que deben definirse dentro de lo que se denomina la “administración corporativa de base privada” o, tal y como fueron delimitadas en su día por la antigua Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC), “corporaciones de Derecho público representativas de intereses económicos y profesionales”. Se trata, por tanto, de agrupaciones personales que, teniendo como fin la gestión de intereses privados, cumplen asimismo una función pública, dados los intereses públicos insertos en dicha gestión, lo que determina que asuman determinadas prerrogativas públicas, pero que no puedan disfrutar de los beneficios fiscales establecidos para los organismos públicos.⁷

Como es sabido la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, de reforma de la LIVA, suprimió la exención aplicable a las entregas y adjudicaciones de terrenos realizadas entre la Junta de Compensación y los propietarios de aquellos, por la distorsión que causaba el distinto tratamiento a efectos del Impuesto de la actuación en los procesos de urbanización de dichas Juntas, según intervinieran en su condición o no de fiduciarias.

3. ENTIDADES DE CONSERVACIÓN URBANÍSTICA.

Mediante Resolución de 11 de mayo de 2010 declaró el TEAC que únicamente se encuentran exentas de IVA aquellas operaciones realizadas por las entidades urbanísticas colaboradoras consistentes en la prestación de servicios para la conservación de la obra urbanizadora, de los espacios libres de dominio y uso público, siempre y cuando el sujeto pasivo reúna los requisitos necesarios para la aplicación de la exención establecida en el art. 20.Uno.12º de la LIVA, y a pesar de que no exista reconocimiento expreso del a Administración tributaria.

De este modo procedió a diferenciar el TEAC entre los servicios que presta una asociación a sus asociados en atención a su consideración como Entidad de Conservación Urbanística y como Junta de Compensación, reservando la no tributación por el citado Impuesto únicamente a aquellos servicios prestados en cumplimiento de su condición de tal Entidad de Conservación, pero no a los servicios prestados como Junta, en tanto en cuanto la entidad tiene empleados directamente contratados por aquélla que realizan las funciones propias de la conservación, contratando además con terceras personas la ejecución de las obras de urbanización, asfaltado, saneamiento, tendidos eléctricos públicos, red de agua potable, etc.

Refiriéndose a esta cuestión relativa a si procede o no el reconocimiento de la exención a las actividades propias de las Entidades de Conservación ya en su día el Tribunal Supremo, mediante Sentencia de 23 de junio del 2003, señaló que el elemento asociativo que constituye el substrato de estas Entidades Urbanísticas de Conservación, junto con la obligatoriedad de pertenencia, legalmente exigida y la naturaleza pública de las funciones que realiza la entidad, obliga a concluir que se trata de una actividad objetivamente exenta y que en el ejercicio de esa actividad los individuos, por actuar obligatoriamente asociados, llevan a cabo dicha actividad exenta, resultando en consecuencia procedente el otorgamiento de la exención solicitada. Se estimó así por parte del Alto Tribunal que la exención alcanza a los servicios prestados para la conservación de la obra urbanizadora, de los espacios libres de dominio y uso público, pero con exclusión de la exención respecto de la conservación de la obra urbanizadora, de los espacios libres de dominio y uso privados. En este mismo sentido se pronunció además la Audiencia Nacional (AN) en su Sentencia de 12 de diciembre del 2006, al afirmar que “*El concepto de contraprestación que menciona el artículo 20.1.12 LIVA/1992, como causa que excluye la exención*

⁷ Señala a este respecto el Tribunal Económico-Administrativo Central en su Resolución de 22 de noviembre de 2007 que se considera que una junta de compensación desarrolla una actividad económica cuando los terrenos que componen su activo han sido urbanizados, no bastando la mera intención de iniciar la actividad de promoción inmobiliaria a través de la realización de estudios o de trámites administrativos de carácter previo.

fiscal debe entenderse como una obligación recíproca. Y siendo ello así no es aplicable a la situación de la Entidad Urbanística de Colaboración que asume, por delegación de la Administración, gestiones urbanísticas en beneficio de la Comunidad”.

En resumen, el elemento asociativo que constituye el substrato de las Entidades Urbanísticas de Conservación, junto con la obligatoriedad de pertenencia, legalmente exigida, y la naturaleza pública de las funciones que realiza la entidad, determina que nos hallemos en presencia de una actividad objetivamente exenta, de manera que en el ejercicio de dicha actividad los individuos, por actuar obligatoriamente asociados, llevan a cabo la actividad exenta. Y, en base a ello, se ha de estimar procedente el otorgamiento de la exención respecto de los servicios prestados para la conservación de la obra urbanizadora, de los espacios libres de dominio y uso público, pero con exclusión de la exención respecto de la conservación de la obra urbanizadora, de los espacios libres de dominio y uso privados.

Dicho criterio se sitúa en la línea adoptada por la DGT a través, por ejemplo, de su contestación a Consulta de 3 de abril de 2008, en virtud de la cual se declararon exentas aquellas operaciones realizadas por las Entidades Urbanísticas Colaboradoras consistentes en la prestación de servicios para la conservación de la obra urbanizadora, de los espacios libres de dominio y uso público, por aplicación de la exención del art. 20, apartado uno, número 12º de la Ley 37/1992. En cambio dicha exención no se extiende a otras operaciones realizadas por las Entidades Urbanísticas como las consistentes en la prestación de servicios de conservación de la obra urbanizadora, de los espacios libres de dominio y uso privado u otros servicios prestados por la Entidad Urbanística a sus miembros distintos de los anteriormente reseñados. Y tampoco cabe la declaración de exención respecto de las cuotas satisfechas por los servicios de urbanización, cualquiera que sea el sistema empleado para la urbanización de los terrenos. Por tanto únicamente están exentas aquellas operaciones realizadas por las Entidades Urbanísticas Colaboradoras consistentes en la prestación de servicios para la conservación de la obra urbanizadora, de los espacios libres de dominio y uso público.

4. COMUNIDADES DE BIENES. ESPECIAL REFERENCIA AL RÉGIMEN DE LAS COMUNIDADES AUTOPROMOTORAS.

¿Podría considerarse a una comunidad de bienes como sujeto pasivo del IVA? Tal y como afirmó la DGT en contestación a Consulta de 9 de abril de 2008,

tratándose de una comunidad de bienes que realice una actividad empresarial o profesional, adquiriendo por ello la condición de empresario, ha de estimarse que dicha comunidad es sujeto pasivo del citado Impuesto por las entregas de bienes o prestaciones de servicios que lleve a cabo, independientemente de que sus miembros, comuneros o partícipes, individualmente considerados, tengan en su caso dicha condición. En palabras de la DGT, “Los hermanos, propietarios pro indiviso de una edificación que se va a rehabilitar integralmente para proceder después a su adjudicación, venta o cesión, son empresarios o profesionales y tienen la condición de sujeto pasivo del Impuesto aun cuando no tengan personalidad jurídica propia”.

Por su parte en su contestación a Consulta de 13 de mayo de 2008, relativa a la tributación a efectos del IVA de aquellas operaciones consistentes en la entrega de inmuebles por parte de una comunidad de bienes promotora de la edificación, declaró la DGT que una comunidad formada por los propietarios pro indiviso de una edificación que se va a construir para proceder después a su adjudicación, venta o cesión tiene la consideración de empresario o profesional, adquiriendo en consecuencia la condición de sujeto pasivo del IVA aun cuando no tenga personalidad jurídica propia. Debido a ello estima la DGT que, si una vez finalizadas las obras de construcción, la comunidad de bienes procediese a adjudicar a cada comunero partes de la edificación concernida, dicha adjudicación tendría la consideración de primera entrega sujeta y no exenta del Impuesto, debiendo calcularse la base imponible de dichas adjudicaciones, en su caso, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 79.Cinco de la Ley. Y si, una vez realizada dicha adjudicación, la referida entidad, de forma ya individual, decidiese la venta a terceros de la parte de la edificación que le fue adjudicada, dicha transmisión a terceros quedaría sujeta pero exenta del IVA de acuerdo con lo previsto en el art. 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, al haberse agotado la primera entrega con aquella otra anteriormente descrita. En cambio, si no tuviese lugar la previa adjudicación de los inmuebles a los comuneros sino que resultase ser la propia comunidad la que, a efectos del Impuesto, transmitiese la edificación a terceros, dicha transmisión se encontraría sujeta y no exenta de IVA.

Por otra parte, y tal y como señaló el TSJ. de Cataluña en su Sentencia de 2 de abril de 2007, relativa al ejercicio del derecho a la deducción de unas cuotas de IVA soportadas por parte de una comunidad de bienes, aquella comunidad integrada desde un inicio por los compradores tiene el derecho a deducir el IVA soportado como consecuencia de la adquisición del terreno, de la misma manera que

cada uno de los comuneros o, en su caso, ambos, pueden actuar en beneficio de aquélla. En el supuesto de autos analizado por el Tribunal el soporte documental existente venía a avalar el derecho a la deducción ya que, aunque no se aportaba la factura de la compraventa, se trató de acreditar el intento de obtener un duplicado, conteniendo la escritura pública de compraventa elementos suficientes para un completo control administrativo del tributo. Y, por lo que respecta a la factura derivada de la realización de las obras concluye el Tribunal que, atendida la falta de personalidad de la comunidad de bienes y la posibilidad de los comuneros de actuar en interés de la comunidad, la misma debía aceptarse igualmente.

Dada una comunidad de bienes que procede a la adquisición de diversos inmuebles gestionándolos para establecer en los mismos sociedades mercantiles dedicadas a la actividad comercial de supermercados, bien a través de la figura de la constitución de un derecho real de superficie sobre los mismos o mediante el arrendamiento del solar con construcción de nave comercial a satisfacción del arrendatario estima el TSJ. de Castilla-La Mancha en su Sentencia de 28 de abril de 2011 que resulta procedente su consideración como actividad empresarial.

Ciertamente con carácter general la constitución de un derecho de superficie constituye una operación sujeta al IVA y, en consecuencia, no sujeta a la Modalidad de TPO del ITPyAJD. A medida que se preste el servicio que implica la constitución del derecho de superficie, conforme a las reglas de devengo, deberá considerarse que se devenga el Impuesto correspondiente a la reversión de las construcciones. Ahora bien tratándose de la constitución de un derecho de superficie sobre una parcela sobre la que se fuese a construir una edificación comercial estima la DGT mediante contestación a Consulta de 7 de agosto de 2014 que, salvo el local que se considere primera entrega, esta entrega de bienes podría calificarse como una entrega exenta según dispone el art. 20, apartado uno, número 22º, de la Ley del Impuesto. En consecuencia, y dado que en el curso normal de ejecución del contrato la reversión de las construcciones en el momento de la extinción del derecho de superficiario dará lugar, previsiblemente, a una segunda entrega de edificaciones, esta entrega efectuada por el superficiario estará sujeta pero exenta del Impuesto, sin perjuicio de la facultad de renuncia a dicha exención con arreglo a lo dispuesto en el art. 20.Dos de la Ley 37/1992, no produciéndose el devengo del IVA como consecuencia de la existencia de pagos anticipados.

Respecto de aquellos titulares en pro indiviso de un terreno que van a promover en el mismo la construcción de un edificio de dos viviendas para destinarlas posteriormente a su vivienda habitual señala la DGT en su contestación a Consulta de 3 de enero de 2013 que la adquisición en pro indiviso del solar por varios sujetos determina la constitución de una comunidad de bienes, de conformidad con lo establecido en el art. 392 del Código Civil. Y, en la medida en que esta comunidad de bienes, en tanto que sujeto diferenciado de sus propios miembros, lleve a cabo la promoción inmobiliaria en dicho terreno, asumiendo por sí misma el riesgo y ventura derivados de la citada actividad, dicha comunidad adquirirá la condición de sujeto pasivo del IVA, adquiriendo la adjudicación de los inmuebles por la comunidad de bienes a los comuneros en proporción a su cuota de participación, una vez finalizada su construcción, la consideración de entrega de bienes. Dicha operación, de acuerdo con lo establecido en el art. 4 de la Ley 37/1992, estará sujeta al IVA, debiendo la comunidad repercutir sobre los comuneros la cuota correspondiente.

Por otro lado, y en relación con la cuestión relativa a la transmisión de las cuotas de participación en unas parcelas industriales a cambio de otra participación en pro indiviso de un solar, estima la DGT en su contestación a Consulta de 20 de diciembre de 2012 que si los comuneros, individualmente considerados, no tienen la condición de empresario o profesional, tal como se determina en el art. 5 de la Ley del IVA, la transmisión de las cuotas no estará sujeta al citado Impuesto de conformidad con lo previsto en el art. 4 de la Ley 37/1992, sin perjuicio de la tributación que pudiera corresponder, en su caso, por el ITP. En cambio si los comuneros tuviesen la condición de empresario o profesional, la transmisión de las cuotas de participación estaría sujeta al IVA, de conformidad con lo previsto en el art. 8 de la Ley 37/1992. Tendría lugar así una permuta en la que cada permutante tributaría por los inmuebles adquiridos. Así, en el supuesto de que las transmisiones de inmuebles no quedaran sujetas al IVA o si, estando sujetas, resultarían exentas, la transmisión de los inmuebles quedaría sujeta al concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPyAJD pero no al concepto de Actos Jurídicos Documentados, dada su incompatibilidad. En cambio en el supuesto de que estuviesen sujetas y no exentas al IVA, no estarían sujetas al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas pero sí al concepto de Actos Jurídicos Documentados del ITPyAJD por la escritura que recoja la operación.

En el caso específico relativo a la transmisión de las cuotas de participación en unas parcelas industriales a

cambio de otra participación en pro indiviso de un solar estimó la DGT mediante contestación a Consulta de 20 de diciembre de 2012 que si los

comuneros, individualmente considerados, no tienen la condición de empresario o profesional, tal como se determina en el art. 5 de la Ley del IVA, la transmisión de las cuotas no estará sujeta al citado Impuesto, de conformidad con lo previsto en el art. 4 de la Ley 37/1992, sin perjuicio de la tributación que pudiera corresponder, en su caso, por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. En cambio cuando los comuneros tengan la condición de empresario o profesional, la transmisión de las cuotas de participación estará sujeta al IVA de conformidad con lo previsto en el art. 8 de la Ley 37/1992.

De este modo estaríamos en presencia de una permuta en la que cada permutante tributaría por los inmuebles adquiridos. En el caso de que las transmisiones de inmuebles no quedaran sujetas al IVA o, estando sujetas, resultaran exentas, la transmisión de los inmuebles estaría sujeta al concepto de TPO del ITPyAJD, pero no al concepto de AJD, dada su incompatibilidad. Si, por el contrario, si quedaran sujetas y no exentas al IVA, no estarían sujetas al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas pero sí al concepto de AJD por la escritura que recoja la operación.

Refiriéndose igualmente a estas comunidades de bienes declaró la DGT en contestación a Consulta de 7 de julio de 2006, relativa a un caso de copropiedad inicial de unos terrenos incluidos en una unidad de ejecución urbanística adjudicándose a través de una reparcelación a cada uno de los copropietarios una o varias parcelas y deshaciéndose la indivisión primaria, que la comunidad de bienes existente carecería de la condición de sujeto pasivo, ostentando ésta cada uno de los copropietarios por separado. Y, en el supuesto de que cada titular resultase ser propietario de sus terrenos sin que exista indivisión y procediéndose, como consecuencia de la reparcelación, a agrupar varios propietarios adjudicándoles una parcela en pro indiviso, estima la DGT que la comunidad de bienes formada al efecto carecería de la consideración de sujeto pasivo del IVA, dado que no ha realizado ninguna actividad empresarial o profesional por sí misma.⁸

Finalmente, si la indivisión inicial se mantuviese con posterioridad a la reparcelación estima la DGT en la citada Resolución de 7 de julio de 2006 que existiría una comunidad de bienes inicial que podría tener la consideración de empresario o profesional a efectos del IVA en el caso de que el destino de las fincas fuese la venta,

cesión o adjudicación por cualquier título, adquiriendo en consecuencia la condición de sujeto pasivo del citado Impuesto la comunidad y no los comuneros por separado.

¿Cabría la posibilidad de que una comunidad de bienes procediese a la deducción del IVA soportado por los miembros de aquélla antes de su constitución? Tal y como señaló el TSJ. de Baleares en su Sentencia de 15 de noviembre de 2006, una comunidad de bienes no puede deducirse el IVA que hubiesen soportado sus miembros antes de su constitución, de forma independiente a la comunidad. Tal y como precisa el Tribunal, se trata de sujetos pasivos diferentes.

También en relación con las comunidades de bienes precisó la DGT en su Resolución de 19 de noviembre de 2008, relativa a una operación consistente en la adquisición de un solar con otra persona física con el fin de construir dos pisos y un bajo para su posterior adjudicación a cada uno de ellos, que tienen la consideración de empresarios las comunidades de bienes que promuevan la construcción de edificaciones para su adjudicación posterior a los comuneros aunque realicen dichas operaciones ocasionalmente, siendo las citadas comunidades los sujetos pasivos de las operaciones realizadas. En consecuencia la adjudicación por la comunidad de bienes de las viviendas a los comuneros, una vez finalizada su construcción, adquiere la consideración de entrega de bienes, operación que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4 de la Ley 37/1992, está sujeta a dicho tributo, constituyendo una primera entrega sujeta y no exenta del Impuesto.

En definitiva, dada una comunidad de bienes que promueve la construcción de las viviendas en los solares de su propiedad dicha comunidad será, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, el titular de la actividad de promoción y venta de las citadas viviendas y, por tanto, el sujeto pasivo de las operaciones sujetas al Impuesto derivadas de dicha actividad, debiendo registrarse como tal ante la Administración Tributaria, realizar la presentación de las declaraciones-liquidaciones que corresponda, expedir las correspondientes facturas y, en suma, cumplir con el resto de obligaciones que la normativa del IVA regula para dichos sujetos pasivos en el art. 164 de su ley reguladora. Por lo que respecta al régimen tributario aplicable a la adjudicación de las viviendas resultantes si, una vez finalizadas las obras de construcción de dichas viviendas, la comunidad de bienes procediese a adjudicar a cada comunero partes de la edificación concernida, dicha adjudicación constituiría una primera entrega sujeta y no exenta del Impuesto. Si, por el contrario, una vez realizada dicha adjudicación, la

8 Este sería el comúnmente denominado pro indiviso de resultado.

entidad consultante de forma ya individual decidiese la venta a terceros de la parte de la edificación que le fue adjudicada, dicha transmisión a terceros se encontraría sujeta al Impuesto pero exenta de acuerdo con lo previsto por el artículo 20, apartado uno, número 22º de la Ley 37/1992. Y, no teniendo lugar la previa adjudicación de los inmuebles a los comuneros, es decir, siendo la propia comunidad de bienes la que, a efectos del Impuesto, transmitiese la edificación a terceros, dicha transmisión se encontraría sujeta y no exenta de dicho tributo. Así tuvo oportunidad de manifestarlo la DGT en su Resolución de 26 de noviembre de 2008.

Tratándose de una comunidad de bienes resultante de la disolución de una entidad mercantil y formada a partir de la adjudicación realizada a todos sus socios (ahora integrantes de la comunidad) de las fincas rústicas integrantes de la entidad mercantil disuelta, en el supuesto de que dicha comunidad procediese a la transmisión de varias fincas integradas dentro de un terreno que aquélla tuviese arrendado y en cuyo contrato de arrendamiento se hubiese subrogado, siendo el adquirente de las fincas otra entidad mercantil, y teniendo en cuenta además que la citada comunidad manifiesta en el acta de su constitución no realizar actividades empresariales a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ¿estaría sujeta a IVA la referida transmisión? ¿Podría estimarse que dicha operación se halla exenta de IVA, siendo de aplicación el mecanismo de la renuncia a la aplicación de esta última?

Tal y como señala la DGT en su contestación a Consulta de 25 de marzo de 2009, el legislador de la Ley 37/1992 dispone la sujeción al Impuesto de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del mismo por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. A este respecto se considera como empresario o profesional a quien realice 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. Y, en particular, tienen dicha consideración los arrendadores de bienes. La LIVA dispone además que adquieren la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, siempre y cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto. Por otra parte se establece la exención de las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables.

Pues bien, en relación con el supuesto planteado estimó la DGT que para que la entrega de los inmuebles se encuentre sujeta al IVA será necesario que la misma se realice por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Así las cosas en el supuesto de que la comunidad de bienes realizase la actividad de arrendamiento de fincas rústicas por haberse subrogado en el contrato de arrendamiento de la sociedad mercantil disuelta, dicha comunidad adquirirá la consideración de empresario a efectos del Impuesto, hallándose sujeta a gravamen la entrega si bien exenta, al tratarse de fincas rústicas. En cambio, si la comunidad no actuase como empresario ni como profesional no tendría la consideración de tal y, en consecuencia, se trataría de una operación no sujeta, a pesar de que parte de ellas sean objeto de entrega por parte de la citada entidad a una sociedad mercantil. Y, partiendo de la sujeción y exención de la entrega de las fincas la comunidad de bienes podría, cumpliendo los requisitos establecidos al efecto por la Ley y el Reglamento, renunciar a la aplicación de la exención.

Por lo que respecta a las llamadas comunidades de autopromotores, a través de su Sentencia de 19 de junio de 2009 analizó el TS el régimen tributario al que han de quedar sujetas estas comunidades. Concretamente la cuestión litigiosa surgía en el presente caso, no a la hora de determinar qué ha de entenderse por actividad empresarial, realizadas por las comunidades autopromotoras, sino cuándo tiene lugar la subsunción de una concreta actividad en el concepto general. En principio, tratándose de comunidades que promueven la construcción de un edificio, cabe distinguir entre una comunidad de promotores (en la que varias personas adquieren un solar, construyen sobre él y proceden, después, a vender los diferentes pisos y locales) y una comunidad de autopromotores, en la que los propietarios edifican para sí. En el primer caso no se cuestiona que exista actividad económica, pero sí en el segundo, al faltar la finalidad de intervención en la producción y distribución de bienes y servicios. Sin embargo, distinguir entre comunidades de promotores y de autopromotores plantea el problema de determinar cuál es la finalidad de los que construyen, cuestión que en la práctica no es siempre fácil de dilucidar.

En el supuesto de autos analizado por el Alto Tribunal la Comunidad de Madrid impugnó ante el TSJ. de Madrid una Resolución del TEAR en virtud de la cual se estimaba la reclamación económico-administrativa interpuesta por una comunidad de propietarios frente a la liquidación derivada de un acta de inspección tributaria del ITPyAJD en su Modalidad de Operaciones Societarias. La finalidad de dicha comunidad era la adquisición de un terreno y

la posterior construcción de un determinado número de viviendas con destino a los propios comuneros, esto es, la autopromoción inmobiliaria. De la gestión de dicha actividad se hizo cargo una entidad mercantil que, a su vez, también⁹ participaba como comunera, y a la que se adjudicó la propiedad de seis de las viviendas construidas a la extinción del condominio. En su recurso la Comunidad de Madrid sostuvo la procedencia de la liquidación practicada a dicha comunidad de bienes, dado que la misma había realizado una actividad empresarial que permitía equipararla, a efectos del ITPyAJD, a una sociedad, quedando por tanto su constitución sujeta al Impuesto en la Modalidad de OS, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 22 del RDLeg. 1/1993 y 60 del RITPyAJD.

Concretamente en el asunto concreto enjuiciado por el Tribunal la actividad empresarial se deducía de las siguientes circunstancias. En primer lugar, la comunidad de propietarios se constituía por dos entidades mercantiles; una de ellas, que aparecía como sociedad gestora, en cuanto asumía la administración, gestión, dirección y gobierno de todas las actividades que requiriesen el cumplimiento del objeto social así como la consecución del fin para la que se crea, y que tenía por objeto social la promoción inmobiliaria. Las entidades comparecían como fundadores y manifestaban que la comunidad se integraría por ellas y por las personas físicas y jurídicas que se adhiriesen y ratificasen la escritura, en régimen de propiedad proindiviso, rigiéndose la comunidad de bienes constituida por los Estatutos que ratificaban y que quedaban unidos a la escritura y por los documentos de adhesión a la misma que suscribían todos los comuneros

que se incorporasen a dicha Comunidad⁹. La comunidad presentó la declaración censal de alta para identificación de la actividad económica de promoción de edificaciones, lo que constituía una declaración de su intención de realizar una actividad empresarial. Finalmente, en las actuaciones constaba que el proyecto previamente redactado contemplaba la construcción de 239 viviendas, garajes y trasteros y un local, y que muchos comuneros no se adhirieron hasta un año después.

Pues bien, a juicio del TS todas estas circunstancias obligan a entender que la comunidad controvertida no era propiamente una comunidad de autopromotores, sino de promotores constituida con la intención de realizar una actividad empresarial, por lo que debía quedar sujeta al gravamen de Operaciones Societarias como entendió la Administración Autonómica.

El TS, reiterando la doctrina previamente adoptada por los Tribunales Superiores de Justicia de otras CC.AA. así como por el TEAC, niega que las comunidades de autopromoción inmobiliaria realicen en sentido estricto una actividad empresarial, ya que carecen de organización propia, recurriendo de hecho a una entidad mercantil para el desarrollo de labores de gestión. A mayor abundamiento no pretenden intervenir de forma habitual en el mercado, en tanto en cuanto los destinatarios de las viviendas son los propios comuneros y no terceras personas. Y, por último, carecen de ánimo de lucro, ya que la adjudicación se realiza por el coste de la construcción, sin que exista beneficio alguno, tal y como dispone el art. 5.2 de la LIVA¹⁰. En suma, concluye el Tribunal que la constitución de una comunidad de bienes para la autopromoción inmobiliaria no está sujeta al IOS, salvo que el control de la misma la ostente una entidad mercantil que intervenga con fines lucrativos en el desarrollo de su actividad-

¿Y estaría sujeta a IVA la transmisión de bienes inmuebles propiedad de una sociedad patrimonial dedicada exclusivamente a la mera tenencia de bienes inmuebles? Es esta una cuestión que fue en su día analizada por la DGT en contestación a Consulta de 30

9 De hecho en los Estatutos de la comunidad se señalaba, en su art. 2, que "Por el sistema de creación sucesiva se constituye esta Comunidad de promotores, en la que se integrarán las personas fundadoras y aquellas otras que sucesivamente se vayan incorporando a ella, hasta cubrir el número total de cuotas o viviendas, anexos y garajes que, según el correspondiente proyecto de edificación, resulten del solar al que la Comunidad se adscribe. Aunque de hecho inicie de manera inmediata su actividad, la Comunidad no se entenderá constituida de pleno derecho hasta la total cobertura de los miembros que asuman todas y cada una de las cuotas previstas". Por otro lado, en relación con la gestora, su art. 6 establecía que "La Gestora recoge de manera irrevocable el mandato de representación de la totalidad de los comuneros, que subsistirá hasta la total extinción de la Comunidad (...)". En la escritura de compraventa de la parcela sobre la que se iba a construir el conjunto residencial, aparecían la sociedad gestora y la sociedad promotora, siendo la gestora apoderada de 65 personas físicas y jurídicas, y ostentando la promotora una participación indivisa del 70,47%. En los contratos de adhesión a la comunidad de propietarios y arrendamiento de servicios a la gestora, a los comuneros se le señalaban precios cerrados por la vivienda, garaje y trastero, a satisfacer en los plazos que se especificaban y el resto pendiente, que también se precisaba, mediante un crédito hipotecario, con un plazo de amortización de 15 años, contados a partir de la terminación de la vivienda. Asimismo se establecía una cláusula en la que se señalaba que si el comunero no otorgaba poder a favor de la gestora o no realizaba los pagos señalados, se entendería que renuncia voluntariamente a su adhesión a la comunidad, quedando el documento nulo y sin efecto, procediendo ésta a devolver al comunero el cincuenta por ciento de las cantidades entregadas hasta la fecha, quedando a su favor el restante cincuenta por ciento, en concepto de indemnización de daños y perjuicios.

10 No obstante, según la recurrente dicha actividad empresarial se habría realizado a través de la gestora, cumpliéndose los requisitos necesarios para asimilar su funcionamiento al de una entidad con fines empresariales. Concretamente la Comunidad de Madrid aludía a una Resolución de una consulta de la DGT de 19 de mayo de 2008 que otorgaba este carácter empresarial a una comunidad de autopromoción inmobiliaria existiendo una entidad mercantil que comercializaba las partes que le correspondían del inmueble construido, y que tenía una participación tan importante, tanto cualitativa como cuantitativamente, que controlaba la toma de decisiones de la misma. Este último matiz en la argumentación de la entidad recurrente obligó al Tribunal a valorar el grado de participación que tenía en la comunidad de bienes la entidad gestora, concluyéndose que, al adjudicarsele únicamente seis de las veintitrés viviendas construidas, la entidad mercantil no ostentaba en dicha comunidad una participación lo suficientemente significativa como para entender que esta última realizaba una actividad empresarial en el sentido descrito por la DGT.

de agosto de 2006. Tal y como precisó el citado Centro Directivo, en tanto en cuanto la antigua sociedad patrimonial tuviese como único objeto la mera tenencia de bienes inmuebles no destinados al desarrollo de una actividad económica (entendiendo por esta la compraventa y el arrendamiento de edificaciones) no podría ser considerada como empresario a efectos del IVA, no quedando en consecuencia sujetas sus operaciones. El carácter empresarial de esta sociedad únicamente procedería en aquellos casos en los que tuviese por objeto la compraventa y el arrendamiento de edificaciones, actividades expresamente recogidas en el art. 5 de la LIVA, tal y como se ha encargado de precisar este mismo Centro Directivo, entre otras, en contestaciones a Consultas de 15 de diciembre de 2003 y de 27 de mayo de 2005.¹¹

5. LA CONDICIÓN DE CUENTAPARTÍCIPE DERIVADA DE LOS CONTRATOS DE CUENTAS EN PARTICIPACIÓN.

La doctrina administrativa ha contemplado algún supuesto particular de urbanizadores. A título de ejemplo señaló la DGT en su Resolución de 12 de marzo de 2004 que en aquellos supuestos en los que la promoción se realiza a través de un contrato de cuenta en participación, el único que adquiere la condición de empresario es el gestor. Es decir, no nace un nuevo sujeto pasivo del Impuesto como consecuencia de este contrato, ya que no supone la formación de un patrimonio común independiente. Y tampoco adquiriría la condición de empresario el cuentapartícipe, puesto que dicho sujeto no lleva a cabo la explotación que corresponde en exclusiva al gestor, limitándose únicamente a percibir las ganancias.

Como es sabido el llamado contrato de cuentas en participación constituye un contrato de colaboración celebrado entre dos sujetos (de carácter bilateral) en virtud del cual uno de ellos, el cuentapartícipe, aporta bienes de su propiedad, dinero o derechos a otro, el gestor, obligándose éste último a aplicar dicha aportación a una determinada operación u operaciones o a una determinada actividad empresarial o profesional (que

desarrollará de manera independiente y en nombre propio), así como a informar, rendir cuentas y dar participación al cuentapartícipe en las ganancias y pérdidas que resulten.

Refiriéndose a esta clase de contratos mercantiles y, más precisamente, aludiendo a su concepto, requisitos y a las diferencias que plantea con la sociedad irregular, subrayó el TS en su Sentencia de 5 de febrero de 1998 que para que exista un contrato de cuenta en participación es preciso que el negocio continúe perteneciendo privativamente al gestor y que este haga suyas las aportaciones efectuadas por el partícipe, que no tendrá intervención alguna en el negocio salvo en la percepción, en su caso, de las ganancias obtenidas¹².

En definitiva, en el contrato de cuentas en participación no tiene lugar una puesta en común de determinados bienes o derechos afectos al negocio, sino una auténtica transmisión jurídica de bienes o derechos del cuentapartícipe al gestor, obligándose éste a aplicar dicha aportación a una determinada operación u operaciones o a una determinada actividad empresarial o profesional que desarrollará independientemente y en nombre propio, así como a informar, rendir cuentas y dar participación al cuentapartícipe en las ganancias y pérdidas que resulten.¹³

Por otra parte, si bien es cierto que del contenido literal del art. 239 del Código de Comercio podría entenderse que los cuentapartícipes han de ser comerciantes, dicha consideración carece de trascendencia al objeto de nuestro estudio. Siempre que el gestor sea comerciante el contrato tendrá naturaleza mercantil. A mayor abundamiento, en numerosas ocasiones quienes aportan un determinado capital al negocio no son otros comerciantes sino, por el contrario, personas totalmente ajenas a la actividad mercantil. En realidad, lo que verdaderamente importa es que las operaciones a las que se destinan tales capitales sean mercantiles.¹⁴

En consecuencia, frente a terceros la relación contractual se establece únicamente por el gestor, de

11 A esta misma conclusión podría llegarse además a la luz de lo señalado en su día por el TJUE en la ya analizada Sentencia de 20 de junio de 1991, en la que se afirmó que no tiene la consideración de sujeto pasivo del IVA y, en consecuencia, carece del derecho a deducir (según el art. 17 de la antigua Sexta Directiva), una sociedad holding cuyo único objeto lo constituye la adquisición de participaciones en otras empresas, sin que dicha sociedad intervenga de manera directa o indirecta en la gestión de las mismas y sin perjuicio de los derechos de que fuese titular en su calidad de accionista o socio. Tal y como precisó el Tribunal de Justicia de Luxemburgo en el citado pronunciamiento, "La mera adquisición de participaciones financieras en otras empresas no constituye actividad económica a efectos de la Sexta Directiva (...) ya que dichas adquisiciones no constituyen una explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo".

12 Véanse, igualmente, las Sentencias del Alto Tribunal de 23 de noviembre de 1961, 8 de febrero de 1963, 30 de abril de 1964, 24 de octubre de 1975, 28 de noviembre de 1980, 6 de octubre de 1986, 3 de julio de 1991 y de 20 de julio y 4 de diciembre de 1992.

13 Tal y como dispone el art. 241 del Código de Comercio, "En las negociaciones (...) no se podrá adoptar una razón comercial común a todos los partícipes, ni usar de más crédito directo que el del comerciante que las hace y dirige en nombre propio y bajo su responsabilidad individual".

14 A esta circunstancia se refirió en su día la STS de 22 de mayo de 1987 al afirmar que "En la generalidad de estos contratos el 'copartícipe' que permanece en el anonimato en cuanto a la relación exterior suele ser un 'no comerciante', sin que ello merme la ajustada calificación de tal negocio como cuentas en participación".

manera tal que éste no puede utilizar el crédito o nombre del cuentapartípe haciendo creer que es socio, aunque lógicamente sí puede hacer pública la existencia del contrato de cuentas en participación. El cuentapartípe, a excepción de aquellos supuestos en los que pierda su condición de tal participando activamente en la gestión o consintiendo que se utilice su nombre en la contratación como titular de la explotación, responderá sólo con los bienes o derechos aportados, mientras que el gestor responderá con todo su patrimonio y no sólo con los bienes afectos al negocio a que se extiende el contrato de cuentas en participación¹⁵. Ello explica, además, que para que pueda hablarse de la existencia de un contrato de cuentas en participación se requiera la no concurrencia de un patrimonio común independiente del privativo del titular y del de los interesados.¹⁶

A la luz de este conjunto de consideraciones, ¿cabe estimar que se origina un nuevo sujeto pasivo del IVA como consecuencia de la firma de un contrato de cuentas en participación? A nuestro juicio la respuesta a la citada cuestión ha de ser necesariamente negativa. En efecto, toda vez que no existe una explotación en común sino que la misma sigue llevándose a cabo íntegramente por el partípe gestor como único titular jurídico de los bienes y derechos integrantes de aquélla, debe considerarse a efectos del IVA que éste (el partípe gestor) es el único sujeto pasivo del citado Impuesto. Ha de ser pues el gestor quien emita las facturas correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se realicen en el marco del contrato de cuentas en participación.¹⁷

Téngase presente, para finalizar, que los propietarios adquirirán la condición de urbanizadores y, por ende, de sujetos pasivos del IVA desde el momento en que se hayan incorporado a los terrenos parte, al menos, de los costes

de urbanización. Quiere decirse con ello que si un sujeto transmitiese un terreno (no afecto a ninguna actividad empresarial) ya en curso de urbanización pero sin soportar los costes derivados de la misma (al recaer estos sobre el adquirente), la operación en cuestión no quedaría sujeta al Impuesto. Así el vendedor, en el momento de la transmisión, no tendría la condición de urbanizador, que resultaría atribuida al vendedor por mucho que las obras hubiesen comenzado cuando los terrenos todavía no eran de su propiedad.¹⁸

Ahora bien, ha de quedar claro que los costes derivados de la urbanización no serán sólo los procedentes directamente de la ejecución de las obras sino también, por ejemplo, todos los necesarios para la constitución de una Junta de Compensación. Ciertamente la DGT no parece compartir este criterio en su Resolución de 16 de marzo de 2004 al considerar que, en una Junta fiduciaria, sus miembros sólo adquieren la condición de urbanizadores desde que soportan la primera derrama¹⁹. Sin embargo dicha interpretación fue admitida por el TS en la ya citada Sentencia de 8 de noviembre de 2004, al afirmar que resulta incongruente con la finalidad de la norma calificar como promotor a aquél que ejecuta o encarga trabajos físicos de urbanización y no, en cambio, a quien sobre los mismos terrenos, ya en curso de urbanización, se limita a realizar gastos exigidos por el planeamiento urbanístico, tanto más si en ambos casos se actúa en la calidad de empresario.

Adviértase que el TS no exigió en dicho pronunciamiento el encargo de las obras y la repercusión de su coste. Y ello debido a que, para ser urbanizador, basta con realizar la adquisición del terreno y efectuar determinados gastos administrativos, procediendo luego a su venta. Cuestión distinta es la de precisar a partir de qué momento existe un terreno en curso de urbanización, elemento determinante de la aplicación de una exención en IVA y simultánea sujeción a la Modalidad de TPO, y a la que tendremos oportunidad de referirnos posteriormente.

III. REFLEXIONES FINALES.

Tal y como hemos puesto de manifiesto a lo largo de este trabajo la condición de empresario o profesional se

15 En este sentido señala el art. 242 del Código de Comercio que "Los que contraten con el comerciante que lleve el nombre de la negociación sólo tendrán acción contra él, y no contra los demás interesados, quienes tampoco la tendrán contra el tercero que contrató con el gestor, a no ser que éste les haga cesión formal de sus derechos".

16 Así lo tiene declarado el TS, entre otras, en las ya citadas Sentencias de 20 de julio y de 4 de diciembre de 1992.

17 Este fue el criterio manifestado por la DGT en la anteriormente citada Resolución de 12 de marzo de 2004. Al hilo del supuesto planteado, en el que el gestor no realizaba ninguna entrega de bienes ni prestación de servicios a la cuenta en participación sino que desarrollaba, independientemente y en nombre propio, una determinada actividad empresarial o profesional (no debiendo emitir el mismo una factura a la cuenta en participación y repercutir el correspondiente IVA por cada una de las anotaciones contables que realizase como consecuencia de la imputación de alguno de sus costes, directos o indirectos, a la promoción inmobiliaria sobre la que la misma estaba constituida), concluyó el citado Centro Directivo que "Por el contrario, si el cuentapartípe tuviera la condición de empresario y realizara su aportación mediante la transmisión al gestor de bienes o derechos afectos a su actividad empresarial, tal aportación tendría la consideración de operación sujeta al IVA y debería, por consiguiente, emitirse en relación con la misma la correspondiente factura de acuerdo con las reglas generales que rigen el deber de facturación".

18 Véanse, a tal efecto, las contestaciones de la DGT a Consultas de 3 de diciembre de 2003 y 7 de octubre de 2005, esta última ya citada con anterioridad.

19 Véase igualmente a este respecto la contestación de la DGT a Consulta de 18 de julio de 2006, en la que se señaló que no constituyen gastos de urbanización los de carácter técnico de elaboración del programa ni el coste del aval que garantiza su ejecución, así como, con carácter previo, la de 11 de noviembre de 2005, que rechazó la consideración como gastos de urbanización de los derivados de estudios o trámites administrativos previos a las obras de urbanización que podrían acometerse en el futuro, así como los referentes a la tramitación de un expediente de estudio de detalle.

encuentra íntimamente ligada a la intención de venta, cesión o adjudicación por cualquier título de los terrenos que se urbanizan. Faltando dicho ánimo la consideración de empresario o profesional quebraría y las operaciones se realizarían al margen del ámbito de aplicación del IVA.

El proceso de urbanización de un terreno es aquel que comprende todas las actuaciones que se realizan para dotar a dicho terreno de los elementos previstos por la legislación urbanística, como acceso rodado, abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, etc., para servir a la edificación que sobre ellos exista o vaya a existir, ya sea para viviendas, otros locales o edificaciones de carácter industrial.

De este modo el concepto de urbanización excluye todos aquellos estadios previos que, si bien son necesarios para llevar a cabo las labores de urbanización, no responden estrictamente a la definición indicada, no considerándose en curso de urbanización un terreno respecto del que se han realizado estudios o trámites administrativos, en tanto a dicho terreno no se le empiece a dotar de los elementos que lo convierten en urbanizado. Significa ello por tanto que, mientras que la transmisión del terreno se realice sin haber satisfecho el transmitente costes de urbanización en el sentido de costes dirigidos a la transformación material del terreno, haciéndose cargo el adquirente de todos los costes, no cabrá considerar que el transmitente ha urbanizado el mismo, no hallándose dicha transmisión sujeta al Impuesto si el transmitente fuera un particular,

y no pudiendo recibir la consideración de urbanizador del terreno a efectos de la exención prevista en el art. 20, apartado uno, número 20º de la Ley del Impuesto.

En otro caso, esto es, si la transmisión del terreno se realizara incorporando ya al mismo todo o parte de los costes de urbanización, satisfaciéndose los gastos administrativos y asumiéndose el coste de la transformación física del terreno, el transmitente tendría en todo caso la consideración de empresario a efectos del IVA, ya que la satisfacción de los costes de la urbanización que transforma su terreno le convierte en urbanizador del mismo siempre que el destino de la urbanización fuera su venta, adjudicación o cesión por cualquier título.

En consecuencia aquella persona física que, con anterioridad al proyecto de actuación urbanística desarrollado, no ostentase la condición de empresario o profesional, adquiriría dicha consideración desde el instante en el que se produjese su anuncio público. Por supuesto, esto ocurrirá así siempre que dicha persona física haya decidido satisfacer las cargas de la urbanización que le corresponden a través de la cesión de parte de sus derechos de aprovechamiento urbanístico (materializados en el terreno cedido) al urbanizador²⁰. En cambio, si el pago de los gastos de urbanización no se realizase en especie sino en dinero, la condición de empresario o profesional se adquiriría desde el momento en el que se abonase la primera derrama correspondiente a la prestación de los servicios de urbanización.

²⁰ A la hora de efectuar estas cesiones de aprovechamiento urbanístico se ha de tener presente que la fecha de devengo a efectos del IVA será la de la firma del acuerdo de cesión de los aprovechamientos urbanísticos, debiendo estarse al estado de los terrenos en ese momento, esto es, cuando el transmitente se compromete a ponerlo a disposición del adquirente.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS38

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS..... 38

- Adquisición de una finca rústica por el arrendatario, correspondiéndole a este último la propiedad de las mejoras realizadas, por un valor inferior al valor de referencia 38
- Disolución del condominio entre tres comuneros sobre un edificio no dividido horizontalmente procedente de la herencia de sus padres adjudicándose los hermanos compensando en metálico al tercero38
- Disolución de condominio hereditario entre tres comuneros manteniendo el condominio en determinando inmuebles38
- Acta de notoriedad para la inmatriculación de la finca adquirida mediante título hereditario 39
- Disolución de condominio entre tres comuneras procedente de los bienes adjudicados en las herencias de sus padres. Dos de las hermanas se adjudican varios inmuebles procediendo a compensar el exceso en metálico40
- División o segregación del trastero anejo registralmente a una plaza de garaje40
- Renuncia a la herencia41
- Adjudicación y partición hereditaria, debiendo uno de los herederos reponer las disposiciones de fondos que efectuó de la herencia yacente41
- Reducción aplicable a la donación de participaciones, realizándose las funciones de dirección por uno de los donatarios41
- Adquisición de solar por persona física que lo va a destinar a uso particular, actuando como vendedor una entidad bancaria que lo había embargado a una entidad mercantil dedicada a la promoción inmobiliaria42
- Transmisión de local comercial por el ayuntamiento al arrendatario con opción de compra.42
- Venta de local en estado de ruina. El propietario había presentado declaración censal de baja en la actividad de arrendamiento43
- Venta de una edificación de uso hotelero, sobre el que no se han terminado las obras de rehabilitación iniciadas por el ahora vendedor44

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

ADQUISICIÓN DE UNA FINCA RÚSTICA POR EL ARRENDATARIO, CORRESPONDIÉNDOLE A ESTE ÚLTIMO LA PROPIEDAD DE LAS MEJORAS REALIZADAS, POR UN VALOR INFERIOR AL VALOR DE REFERENCIA

(Consulta DGT V1890-25 de 14/10/2025)

Si el valor de referencia del inmueble supera el precio de venta y la entidad consultante entiende que el valor asignado perjudica sus intereses legítimos, podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación impugnando el valor de referencia, en los términos establecidos en el artículo 10 del TRLITPAJD, solicitando en esta impugnación que la Dirección General del Catastro en su informe distinga, si hay mejoras, la parte que corresponde al suelo y la parte que corresponde a las mejoras incorporadas que, al ser propiedad del consultante, no formarían parte de la base imponible del impuesto. No obstante, esta impugnación no eximirá al consultante de su obligación de practicar la correspondiente autoliquidación por el valor de referencia.

DISOLUCIÓN DEL CONDOMINIO ENTRE TRES COMUNEROS SOBRE UN EDIFICIO NO DIVIDIDO HORIZONTALMENTE PROCEDENTE DE LA HERENCIA DE SUS PADRES ADJUDICÁNDOSELO DOS HERMANOS COMPENSANDO EN METÁLICO AL TERCERO

(Consulta DGT V1789-25 de 08/10/2025)

En el caso planteado, de acuerdo con el artículo 2 del TRLITPAJD, la operación se debe calificar con arreglo a su verdadera naturaleza, y, con independencia de la denominación que exponen los consultantes, de la aplicación de los anteriores preceptos a los hechos expuestos se deriva claramente que no supone la disolución de la comunidad de bienes, al no adjudicarse dicho inmueble a una sola persona. El hecho de que se adjudique el inmueble a dos personas hace que la comunidad de bienes persista, lo que ocurre es que en vez de tres comuneros van a ser dos. En realidad, los dos comuneros que permanecen en la comunidad de bienes están adquiriendo la cuota parte del otro comunero que desaparece de la comunidad y, como tal, deberán tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, al tipo de gravamen de los bienes inmuebles. La base imponible se determinará conforme establece el artículo 10 del TRLITPAJD.

DISOLUCIÓN DE CONDOMINIO HEREDITARIO ENTRE TRES COMUNEROS MANTENIENDO EL CONDOMINIO EN DETERMINADOS INMUEBLES

(Consulta V1999-25 de 24/10/2025)

Se consulta sobre la disolución de condominio hereditario entre tres comuneros, adjudicando 8 inmuebles a uno de los hermanos, que compensa el exceso transfiriendo a los otros dos hermanos el 4,45 por ciento de las otras tres fincas que tienen en común, manteniendo el condominio sobre estas últimas.

En el caso planteado, de la descripción de los hechos parece que existen tantas comunidades de bienes como inmuebles tienen en común, once, por lo que si para poder disolver ocho comunidades se adjudica un inmueble a un comunero al 100 por cien, los excesos de adjudicación que resulten en la disolución de cada comunidad, excesos inevitables, ya

sea la compensación en dinero o en otros inmuebles que tienen en común, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo anteriormente expuesta, no tributan por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, sino por la de actos jurídicos documentados, documentos notariales. La base imponible en la disolución de cada comunidad será la parte en el valor del inmueble correspondiente al comunero cuya participación desaparece en virtud de tal operación y que es adquirida por el otro comunero. Ahora bien, deberá tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 10 del TRLITPAJD para establecer dicho valor, es decir, se estará al valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, salvo que sea mayor el valor del bien inmueble declarado por los interesados o el precio o contraprestación pactada. Será sujeto pasivo en la disolución de cada comunidad el hermano que se adjudica el inmueble, tal y como establece el artículo 29 del TRLITPAJD.

Respecto a las otras tres comunidades, no se disuelven, ya que siguen estando en condominio entre los tres hermanos, lo que ocurre es que varía el tanto por ciento de la participación de cada hermano, dos hermanos incrementan su participación y el otro la disminuye. Los dos hermanos que adquieren más participación habrán permutado su parte en las otras ocho fincas por adquirir más participación en estas tres fincas, por lo que deberán tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas por la parte adquirida.

ACTA DE NOTORIEDAD PARA LA INMATRICULACIÓN DE LA FINCA ADQUIRIDA MEDIANTE TÍTULO HEREDITARIO

(Consulta DGT V2041-25 de 29/10/2025)

El criterio que venía exponiendo este Centro directivo en diversas consultas referentes a la inmatriculación de fincas, entre ellas las V3116-17, de 30 de noviembre, la V2853-18, de 31 de octubre y la V1040-22, de 9 de mayo, era que “la transmisión cuya falta de título se suple con el referido expediente no es aquella en cuya virtud la consultante ha adquirido el bien por compraventa documentada en escritura pública, pues dicha transmisión no carece de título, constituido por la referida escritura, que es título válido y suficiente para acreditar la adquisición que se pretende inscribir, con independencia de la imposibilidad de su acceso al Registro de la Propiedad ante la falta de la inscripción previa de la finca a nombre del vendedor. Es precisamente la falta de título de la transmisión o transmisiones anteriores, la que hace necesario instar el expediente de dominio a efectos de inmatricular la finca en el registro y la que, en consecuencia, constituye el hecho imponible por el que debe liquidarse el ITP y AJD, por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, salvo que se acredite el pago del impuesto por la misma. La liquidación que correspondería por la anterior transmisión es, por tanto, independiente de la liquidación del impuesto practicada por la interesada por la adquisición realizada ahora.”

Dada la reciente sentencia del Tribunal Supremo, que ha establecido con toda claridad que el título que se trata de suplir o reemplazar es el de la adquisición del inmueble por el contribuyente, no el de la transmisión anterior a ella, pues el expediente notarial y registral integra el título del contribuyente –en el sentido de que lo habilita para el acceso al Registro de la Propiedad– no la transmisión precedente a ella, esto es, el título del transmitente, ni toda la cadena de transmisiones producida desde el titular registral del inmueble hasta el transmitente de dicho inmueble al contribuyente, este Centro directivo ha modificado su criterio en los justos términos que determina la sentencia y, por lo tanto, establece que el expediente de dominio para la inmatriculación de un inmueble cuando el promotor del expediente ha liquidado el Impuesto correspondiente a la adquisición del mismo, no está sujeto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

Ahora bien, al no estar sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, quedará sujeto a la modalidad de actos jurídicos documentados al cumplir todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD: tratarse de la primera copia de una escritura o acta notarial, tener por objeto cantidad o cosa valuable, contener un acto inscribible en el Registro de la Propiedad y no estar sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a los conceptos comprendidos en las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias.

En la consulta planteada, nada se dice al respecto, por lo que si los consultantes no liquidaron el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones correspondiente a su adquisición por herencia deberán tributar ahora por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. En caso de que hubieran liquidado la correspondiente adquisición por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el acta de notoriedad no tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, pero quedará sujeto a la modalidad de actos jurídicos documentados al cumplir todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD: tener por objeto cantidad o cosa valuable, contener un acto inscribible en el Registro de la Propiedad y no estar sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a los conceptos comprendidos en las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias.

DISOLUCIÓN DE CONDOMINIO ENTRE TRES COMUNERAS PROCEDENTE DE LOS BIENES ADJUDICADOS EN LAS HERENCIAS DE SUS PADRES. DOS DE LAS HERMANAS SE ADJUDICAN VARIOS INMUEBLES PROCEDIENDO A COMPENSAR EL EXCESO EN METÁLICO

(Consulta DGT V1783-25 de 08/10/2025)

En el caso planteado, de la descripción de los hechos parece que existen tantas comunidades de bienes como inmuebles tienen en común, por lo que si para poder disolver cada comunidad se adjudica un inmueble a un comunero al 100 por cien, los excesos de adjudicación que resulten en la disolución de cada comunidad, excesos inevitables, ya sea la compensación en dinero o en otros inmuebles que tienen en común, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo anteriormente expuesta, no tributan por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, sino por la de actos jurídicos documentados, documentos notariales. La base imponible en la disolución de cada comunidad será la parte en el valor del inmueble correspondiente a los comuneros cuya participación desaparece en virtud de tal operación y que es adquirida por el otro comunero. Será sujeto pasivo en la disolución de cada comunidad el comunero que se adjudica el inmueble, tal y como establece el artículo 29 del TRLITPAJD.

DIVISIÓN O SEGREGACIÓN DEL TRASTERO ANEJO REGISTRALMENTE A UNA PLAZA DE GARAJE

(V1784-25 de 08/10/2025)

Las operaciones de agrupación y división registral de fincas se encuentran reguladas en los artículos 44 a 50 del Reglamento Hipotecario, aprobado por Decreto de 14 de febrero de 1947, incluido en su título II, titulado "De la forma y efectos de la inscripción" y agrupados bajo la denominación de "Inscripción, Agrupación, División y Segregación de fincas". En concreto, los artículos 46 y 47, apartado 1, disponen lo siguiente sobre dichas operaciones:

"Artículo 46

En el caso de que la totalidad de una finca inscrita se divida en dos o más suertes o porciones, se inscribirá cada una de éstas como finca nueva y bajo número diferente, haciéndose breve mención de esta circunstancia al margen de la inscripción de propiedad de la finca que se divida. En las nuevas inscripciones se expresará la procedencia de las fincas, así como los gravámenes que tuvieran antes de la división."

"Artículo 47

Siempre que se segregue parte de una finca inscrita para formar una nueva, se inscribirá la porción segregada con número diferente, expresándose esta circunstancia al margen de la inscripción de propiedad de la finca matriz, así como la descripción de la porción restante cuando esto fuere posible o, por lo menos, las modificaciones en la extensión y lindero o linderos por donde se haya efectuado la segregación. En la inscripción de la nueva finca se expresará la procedencia de ésta y los gravámenes vigentes de la finca matriz.

(...)"

De acuerdo con los preceptos transcritos, la diferencia entre la división de una finca y la segregación de parte de una finca reside en que en la primera operación desaparece la finca original dando lugar a tantas nuevas fincas como aquellas en que se hubiere dividido la finca original, mientras que en la segunda operación la finca original o matriz se mantiene como tal finca registral, si bien se reduce su tamaño a costa de la parte segregada, que sí constituirá una nueva finca registral. La necesaria documentación de las referidas operaciones en escritura pública para su acceso al registro de la Propiedad implica la concurrencia de los cuatro requisitos exigidos en el artículo 31.2 del texto refundido, por lo que cabe concluir que, cualquiera de las operaciones descritas, están sujetas a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

En cuanto al sujeto pasivo, al igual que en el supuesto anterior, en las operaciones de modificación registral de fincas tampoco se entiende producida ninguna transmisión. En virtud de dichas operaciones, división o segregación, se modifica la realidad física de un inmueble, pero no su titularidad, que sigue estando atribuida al consultante. Por tanto, en aplicación del artículo 29 del TRLITPAJD la condición de sujeto pasivo recae nuevamente en las personas que insten o soliciten los documentos notariales, es decir, el consultante.

Respecto a la base imponible, si se han originado dos nuevas fincas registrales (en el supuesto de la división), la base imponible estará constituida por la suma del valor de ambas fincas, mientras que, en la segregación, en la que solo se produce la inscripción de una nueva finca registral, la segregada de la matriz, la base imponible será el valor de esta nueva finca. En ambos casos el valor se calculará conforme establece el artículo 10 del TRLITPAJD.

RENUNCIA A LA HERENCIA

(Consulta DGT V1786-25 de 08/10/2025)

De acuerdo con dicho precepto, la renuncia a la herencia es perfectamente lícita a efectos fiscales –como no podía ser de otra manera, dada la regulación civil de la institución–, aunque el tratamiento fiscal será diferente según sea la renuncia. Así, si la renuncia es pura, simple y gratuita, se equiparará a la repudiación y sólo tributan los beneficiarios de la renuncia; es decir, se considera que el renunciante no ha llegado a aceptar la herencia. Por lo tanto, no es heredero ni legatario, ni, en consecuencia, sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En los demás casos de renuncia, se considera que el renunciante sí acepta la herencia, a la que posteriormente renuncia. En estos supuestos, se producen dos hechos sujetos a tributación. En primer lugar, la transmisión hereditaria del causante al renunciante, que estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de adquisición por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio. En segundo lugar, la transmisión inter vivos del renunciante al beneficiario de dicha renuncia, que estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por el concepto de adquisición por donación o por cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, si la renuncia es gratuita, o al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, si la renuncia es onerosa.

ADJUDICACIÓN Y PARTICIÓN HEREDITARIA, DEBIENDO UNO DE LOS HEREDEROS REPONER LAS DISPOSICIONES DE FONDOS QUE EFECTUÓ DE LA HERENCIA YACENTE

(Consulta DGT V1967-25 de 16/10/2025)

En el presente caso, de acuerdo con la información facilitada en el escrito de consulta, parece que el consultante y el otro heredero van a proceder a efectuar la escritura de aceptación y adjudicación de la herencia, lo que dará lugar a una adquisición mortis causa, constituyendo el hecho imponible previsto en el artículo 3.1 a) de la LISD, cuyos efectos se retrotraen al momento del fallecimiento del causante. La disposición que los llamados a suceder hubieran efectuado desde el fallecimiento del causante hasta el momento de la aceptación sobre la denominada herencia yacente del causante se habría efectuado con carácter provisional, por lo que, de acuerdo con la información facilitada, la adjudicación definitiva que se llevará a cabo mediante la escritura pública se entenderá realizada sin excesos de adjudicación, no dando lugar a otros hechos imponibles del ISD.

REDUCCIÓN APLICABLE A LA DONACIÓN DE PARTICIPACIONES, REALIZÁNDOSE LAS FUNCIONES DE DIRECCIÓN POR UNO DE LOS DONATARIOS

(Consulta DGT V2001-25 de 27/10/2025)

En relación con el requisito para el acceso a la exención, esto es, el previsto en la letra c) referente a las “funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por cien de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal”, según el escrito de consulta, es uno de los consultantes, hijo del donante, el que ejerce estas funciones, percibiendo por ello una retribución que representa el 100 por cien de sus ingresos.

De acuerdo con la doctrina de la Dirección General de Tributos (V2317-17, de 13 de septiembre de 2017; V0036-18, de 11 de enero de 2018; V0094-19, de 15 de enero de 2019 y V0207-25 de 21 de febrero de 2025) y la jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS 1776/2016, de 14 de julio de 2016 y STS 1198/2016, de 26 de mayo de 2016), no se exige que el sujeto que ejerza las funciones de dirección tenga que ser titular de las participaciones, pudiendo corresponder estas a cualquier integrante del grupo familiar. Este requisito se entenderá cumplido en el grupo de parentesco, formado en este caso por los consultantes y su padre, en la medida en que al menos uno de sus miembros ejerza funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una retribución que represente más del 50 por ciento de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. Por lo tanto, no es necesario que la persona que ejerce las funciones de dirección sea titular de las participaciones para entender cumplido en su persona dicho requisito.

En relación con las funciones de dirección, si bien uno de los consultantes es consejero delegado de la entidad con funciones de dirección, debe recordarse que el listado previsto en el párrafo 2 del art.5.1.d) del RD 1704/1999, es a título ejemplificativo de las funciones que se consideran de dirección, como ha señalado este centro directivo en reiteradas resoluciones de la Dirección General de Tributos en respuesta a consultas vinculantes (V1353-13, de 19 de abril de 2013, V1155-14, de 28 de abril de 2014 y V4736-16, de 10 de noviembre de 2016, entre otras). En consecuencia, y como ha señalado el Tribunal Supremo al recoger la doctrina de este centro directivo en STS, Sala de lo Contencioso, de 18 de enero de 2016 (ROJ: STS 15/2016, recurso de casación para la unificación de doctrina 2316/2015, FJ 5º), lo relevante no es tanto la denominación del cargo, sino que dicho cargo implique funciones de administración, gestión, dirección, coordinación y funcionamiento de la correspondiente organización. La apreciación de esta última cuestión por tratarse de una cuestión fáctica corresponderá a la Administración tributaria gestora competente.

ADQUISICIÓN DE SOLAR POR PERSONA FÍSICA QUE LO VA A DESTINAR A USO PARTICULAR, ACTUANDO COMO VENDEDOR UNA ENTIDAD BANCARIA QUE LO HABÍA EMBARGADO A UNA ENTIDAD MERCANTIL DEDICADA A LA PROMOCIÓN INMOBILIARIA

(Consulta DGT V1831-25 de 13/10/2025)

La entidad transmitente tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

En este sentido, según manifiesta el consultante, el terreno que va a ser objeto de transmisión tiene la condición de solar y en el momento de su transmisión no existe ninguna edificación en el mismo, de manera que, en estas circunstancias, no resultaría de aplicación la referida exención y la entrega del citado terreno quedaría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo tributar al tipo general del 21 por ciento según lo dispuesto en el artículo 90 de la Ley 37/1992.

TRANSMISIÓN DE LOCAL COMERCIAL POR EL AYUNTAMIENTO AL ARRENDATARIO CON OPCIÓN DE COMPRA.

(Consulta DGT V1867-25 de 14/10/2025)

El Ayuntamiento va a transmitir un local comercial a su actual arrendatario, que ejercerá la opción de compra prevista en el contrato. Dicho local fue adquirido en 2020 mediante una cesión global de activos y pasivos de una entidad mercantil pública y, además, había estado arrendado anteriormente durante más de dos años sin opción de compra y, posteriormente, mediante varios contratos con opción de compra que no llegaron a ejercitarse.

Desde el punto de vista del IVA, el Ayuntamiento actúa como empresario, por lo que la transmisión del local está sujeta al impuesto. No obstante, al haber sido el inmueble arrendado de forma ininterrumpida durante más de dos años tras su construcción, la venta tiene la consideración de segunda o ulterior entrega de edificación. En consecuencia, la operación está sujeta pero exenta de IVA.

Esta conclusión se mantiene con independencia de que cuando el Ayuntamiento adquirió el inmueble la operación estuviera o no sujeta por tratarse de una cesión global de activos, ya que, en todo caso, el arrendamiento prolongado determina que la actual transmisión no tenga la consideración de primera entrega.

Ahora bien, la normativa permite renunciar a la exención si el adquirente es empresario o profesional y tiene derecho a deducir total o parcialmente el IVA soportado. En ese caso, la operación tributaría efectivamente por IVA y se aplicaría el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, siendo el comprador quien debería declarar e ingresar el impuesto.

En definitiva, la venta del local está sujeta pero exenta de IVA, salvo que se ejercite válidamente la renuncia a la exención.

VENTA DE LOCAL EN ESTADO DE RUINA. EL PROPIETARIO HABÍA PRESENTADO DECLARACIÓN CENSAL DE BAJA EN LA ACTIVIDAD DE ARRENDAMIENTO

(Consulta DGT V2006-25 de 28/10/2025)

La pérdida de la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido no tendrá lugar en tanto no se cese efectivamente en la actividad correspondiente y se formule la baja en el correspondiente censo de empresarios o profesionales, estando sujeto, hasta que no se produzca dicha baja, al cumplimiento de las obligaciones formales que correspondan. No obstante, aunque se presentara el correspondiente modelo censal (036) de baja, si no se ha producido el cese efectivo no decae la obligación del cumplimiento de las correspondientes obligaciones tributarias.

En consecuencia, la condición de sujeto pasivo a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido se mantiene hasta que no se produzca el cese efectivo en el ejercicio de la actividad del empresario o profesional, el cual no se puede entender producido en tanto el sujeto pasivo, actuando como tal, continúe llevando a cabo la liquidación del patrimonio empresarial o profesional, enajenando los bienes afectos a su actividad, o prestando servicios, aunque estos se realicen durante varios años y sean los únicos que se presten.

Del escrito de consulta se deduce que la comunidad de bienes consultante afectó el inmueble a su actividad empresarial de arrendamiento, y por tanto no ha liquidado totalmente su patrimonio empresarial o profesional, de modo que en tal caso mantendrá la condición de empresario a efectos del Impuesto y, por tanto, estarán sujetas a dicho impuesto las entregas de los bienes integrantes de su patrimonio empresarial.

Una vez determinada la condición de empresario o profesional de la comunidad de bienes consultante, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

Por consiguiente, el inmueble afecto a su actividad profesional que va a ser objeto de transmisión formará parte de su patrimonio empresarial o profesional y su entrega estará sujeta al impuesto sobre el valor añadido.

No obstante lo anterior, cabría plantear la posible aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, según el cual estarán exentas del impuesto sobre el valor añadido:

“22º. A) 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.

A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una 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 ininterrumpida 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. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.

La exención prevista en este número no se aplicará:

(...)

b) A las entregas de edificaciones para su 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”.

4.- De acuerdo con todo lo anterior, en el caso de que la adquirente transmita el inmueble para su rehabilitación o demolición previa a la realización de una nueva construcción. por parte del adquirente, la citada operación estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exenta, debiendo la comunidad de bienes consultante repercutir e ingresar el mismo, dado que sigue manteniendo la condición de sujeto pasivo en tanto no haya concluido la liquidación de su patrimonio empresarial.

En otro caso, constituirá una segunda o ulterior entrega de edificación en los términos expuestos, la transmisión del inmueble objeto de consulta estaría sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, lo anterior, el propio apartado dos de este mismo artículo 20 de la Ley 37/1992, establece la posibilidad de que el sujeto pasivo que transmite la edificación afectada a su actividad económica renuncie a la aplicación de la exención, en los siguientes términos:

“Dos. Las exenciones relativas a los números 20.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo

que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción”.

El precepto anterior ha sido objeto de desarrollo por el artículo 8 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre

VENTA DE UNA EDIFICACIÓN DE USO HOTELERO, SOBRE EL QUE NO SE HAN TERMINADO LAS OBRAS DE REHABILITACIÓN INICIADAS POR EL AHORA VENDEDOR

(Consulta DGT V2014-25 de 28/10/2025)

Según se infiere de la información aportada, la edificación objeto de consulta que actualmente va a transmitir la entidad consultante fue objeto, como mínimo, de una previa transmisión en virtud de la cual la misma fue adquirida por la entidad consultante en 2016.

Asimismo, la entidad consultante manifiesta que, si bien había iniciado unas obras de rehabilitación integral de la edificación, dichas obras se paralizaron en 2021 y nunca llegaron a terminarse habiéndose ejecutado únicamente una parte de dicho proyecto de rehabilitación.

En estas circunstancias, tal y como ha manifestado este Centro directivo para un supuesto de hecho análogo en la contestación vinculante 20 de agosto de 2018, consulta V2323-18, la actual transmisión de la edificación sería una operación sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido salvo que estuviéramos ante uno de los supuestos de excepción a la exención contemplados en el artículo 20.Uno.22º anteriormente transcrito.

Descendiendo al supuesto objeto de consulta, en la medida en que la edificación objeto de consulta vaya a ser rehabilitada por el adquirente en los términos previstos en el artículo 20.Uno.22º.B) de la Ley del Impuesto, circunstancia de hecho que no puede determinarse por este Centro directivo, la transmisión se encontraría sujeta y no exenta del Impuesto.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
NOVEDADES AUTONÓMICAS
TEMAS FISCALES
TRIBUTOS OIFICNAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS	46
IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA	46
• Disolución de sociedad de gananciales.....	46

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

DISOLUCIÓN DE SOCIEDAD DE GANANCIALES

(Consulta DGT V1889-25 de 14/10/2025)

La liquidación de la sociedad de gananciales, adjudicando los bienes por mitades a los cónyuges, por la adjudicación del bien inmueble urbano, ya se haga a ambos cónyuges, o a uno solo de ellos, no produce la sujeción al IIVTNU, dado que no se realiza el hecho imponible del impuesto al no haber transmisión patrimonial.

No obstante, debe advertirse que, a efectos de futuras transmisiones del bien inmueble, para el cálculo de la base imponible del IIVTNU habrá que tener en cuenta que el período de puesta de manifiesto en esa futura transmisión, del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, será el comprendido entre la fecha del devengo del impuesto que se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU. Es decir, la fecha de inicio de dicho período de generación será la fecha en la que el consultante adquirió el terreno, en su caso, y no la fecha en que se realizó la aportación al régimen de sociedad de gananciales ni la fecha de la adjudicación de la propiedad del inmueble por disolución o liquidación de ésta.

