

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ056260

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 23 de octubre de 2014

Vocalía 5.<sup>a</sup>

R.G. 2515/2012

**SUMARIO:**

**IVA. Hecho imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Concepto de empresario o profesional.** *Momento en 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 concluido el proceso de urbanización.* La doctrina anterior -Resolución TEAC, de 20 de junio de 2013, RG 4690/2011 (NFJ051665)-, reconoce la condición de sujetos pasivos de este impuesto 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, se modifica la doctrina que previamente se mantenía, en la que se señalaba que 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 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. Así, en un caso como el que nos ocupa, en el que los terrenos no se encuentran previamente en curso de urbanización, al no haberse iniciado las obras materiales de transformación de los terrenos, 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, y sólo de esta forma se convierte en urbanizador a efectos del art. 5.Uno.d) de la Ley 37/1992 (Ley IVA). En definitiva, en este caso, se debe confirmar la no sujeción de la operación al Impuesto al no tener los transmitentes la condición de sujetos pasivos/empresarios del impuesto. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 12 y 20.

En Madrid en la fecha indicada y en el recurso de alzada interpuesto ante este Tribunal Económico Administrativo Central por don Fernando Jerez Alonso que actúa en la representación que ostenta en nombre de la sociedad **T... S.A.** con CIF ...y domicilio en ..., contra una resolución dictada el día 17 de junio del 2011 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla La Mancha en la reclamación número 45/02331/2009 que había sido interpuesta contra una liquidación complementaria girada el 17 de julio del 2009 por el concepto de transmisiones onerosas, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD, por el Servicio de Gestión Tributaria de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Castilla La Mancha, al tipo del 7% y que dio lugar a una deuda tributaria de 260.910,94 €, que ha sido confirmada en la resolución que ahora se recurre.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

Con fecha 3 de julio del 2007 y ante la notario de Madrid doña ... se formalizó una escritura de compraventa de inmuebles en la que los vendedores transmiten una participación indivisa del 94% sobre tres fincas rústicas que se declara que están incluidas en el Plan de Ordenación Municipal de Toledo dentro del Sector ..., a las sociedades mercantiles Inmobiliaria de **VI... SA, a T... SL, a INV... SL, a RES... SA, a SER...SL** y a **CO...SL**, que adquieren en proindiviso un 61% la primera, un 10% la segunda, un 10% la tercera, un 9% la cuarta, un 2% cada una de las dos últimas.

El precio total de la compraventa quedó fijado en 22.650.920,28 €. Y, "este precio cierto se ha determinado mediante la operación consistente en sustraer el 40% del importe de las cargas urbanísticas a la aplicación de precios unitarios que se determinan a partir de la superficie edificable sobre rasante, rasante reconocida en el Plan de Ordenación Municipal de Toledo según las siguiente cifras. (...) Los precios unitarios reseñados se incrementan con el IPC devengado desde el 30 de septiembre de 2006 hasta la fecha de este otorgamiento".

En la cláusula Tercera manifiestan que: “El importe de las cargas urbanísticas fijadas en el Plan de Ordenación Municipal tanto para la ejecución de los Sistemas Generales Exteriores como para la ejecución de los Sistemas Generales de Grandes Infraestructuras de Servicios, en lo que corresponde a las fincas objeto de esta escritura, serán satisfechas por las partes en la proporción de un cuarenta por ciento por la parte vendedora y en un sesenta por ciento por la parte compradora”.

En relación con la imposición indirecta de la transmisión, en la cláusula Octava se dice: “Manifiesta la parte vendedora que la fincas objeto de la presente escritura se encuentran incluidas en el POM del Excelentísimo Ayuntamiento de la ciudad de Toledo, por lo que se trata de una entrega de terrenos edificables, SUJETA Y NO EXENTA al Impuesto sobre el Valor Añadido, tributando por tanto la entrega por dicho impuesto y estando así la operación, no sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. La parte vendedora en base a lo anterior ha repercutido a las sociedades compradoras el IVA por la totalidad del precio de la compraventa al tipo del 16 por ciento, manifestando los representantes de la misma, el haberlo recibido en este acto por entrega de cheques nominativos emitidos a su favor por parte de cada una de las sociedades adquirentes, otorgando por la suma que representa el porcentaje dicho sobre el precio convenido la mas firme y eficaz carta de pago. Se incorpora fotocopia con valor de testimonio de los cheques entregados”.

El 2 de agosto se presentó declaración conjunta por el concepto de Actos Jurídicos Documentados liquidando sobre el precio total y con especificación de los porcentajes de adquisición de cada uno.

### **Segundo.**

Con fecha 16 de junio del 2009 se inició frente a la recurrente un procedimiento de comprobación limitada con propuesta de liquidación provisional donde se calificaba la transmisión como no sujeta al IVA al no considerarla encuadrada en el artículo 4 de la LIVA y atribuyendo un diferente valor a la transmisión, previa la comprobación del valor por el Servicio Técnico de Valoración Urbana de 13 de mayo del 2009 y rectificando el porcentaje adquirido. La liquidación, girada sobre una base imponible individual, atendiendo a su participación, de 3.666.185,87 euros y al tipo del 7% dio lugar a una deuda tributaria, atendiendo a su participación, de 260.910,04 €.

Contra este acuerdo interpuso reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla la Mancha donde se tramitó con el número 02331/2009 y que fue desestimada. En su resolución el TEAR califica la transmisión como operación no sujeta al IVA al considerar que no se ha justificado la condición en los vendedores de empresarios/sujetos pasivos del impuesto, porque ni la inclusión de los inmuebles en el Plan de Ordenación Municipal significa la atribución a los terrenos de la condición de edificables, ni hay razones para entender que se habían iniciado por parte de los vendedores alguna actividad de urbanización sobre los mismos, recordando la doctrina reiterada del Tribunal Supremo en el sentido de que los terrenos sólo se encuentran “en curso de urbanización” cuando efectivamente comienza la preparación material del suelo como fase previa a su edificación; que las alegaciones hechas sobre unas actuaciones de desbroce, o el certificado emitido por Vermotrans 2003 sobre un encargo el 27/6/2007 sobre el inicio de las obras de urbanización, sin acreditar la fecha del efectivo comienzo de tales obras, no son suficientes para sostener que tales obras habían comenzado con anterioridad a la fecha de la transmisión.

Amplia sus consideraciones la resolución impugnada al referirse, incidentalmente o a mayor abundamiento, al hecho de que incluso si se reconociese a los vendedores la condición de sujetos pasivos del impuesto y que la transmisión estuviera sujeta al mismo, se trataría de una operación exenta por tener por objeto terrenos rústicos y no haber formulado renuncia válida a la exención; y no tanto por tratarse de una renuncia tácita, sino porque faltaría un requisito esencial cual es el de la existencia de una declaración anterior suscrita por los adquirentes sobre su condición de sujetos pasivos y de su derecho a la deducción total del IVA soportado. Finalmente rechaza también el argumento de la falta de motivación en el acuerdo de valoración y considera que la Administración había explicitado de forma suficiente y razonado los criterios seguidos para alcanzar aquella.

Contra esta resolución ha presentado este recurso de alzada.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente por razón de su cuantía para conocer de este recurso de alzada interpuesto contra una resolución dictada en primera instancia por un Tribunal Regional. La cuestión fundamental que plantea es el expediente es el de la condición como sujetos pasivos/empresarios a efectos del impuesto sobre el valor añadido de los transmitentes a efectos de decidir sobre la sujeción a este impuesto de la operación, que es la forma en la que han procedido las partes, o de su sujeción al ITP.

**Segundo.**

En sus alegaciones el interesado se reitera en sus anteriores alegaciones en la primera instancia ante el TEAR y las completa aportando copia de una resolución del TEAR de Madrid de fecha 27/1/2011 (existe un error en la fecha que recoge el recurrente) dictada en la reclamación número 2558/09 que fue interpuesta por la sociedad Inmobiliaria VI... SA, que también interviene de forma conjunta con la sociedad recurrente como compradoras en la adquisición que se considera en este expediente, en relación con la liquidación que por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales que le fue girada por la Comunidad de Madrid en esa adquisición inmobiliaria formalizada en escritura de 6 de marzo del 2007 y que el TEAR de Madrid resolvió anulando aquella liquidación por considerar que la transmisión estuvo sujeta al IVA y exenta por haber renunciado validamente los transmitentes a la citada exención del artículo 20 Dos de la LIVA. Dedicó el interesado una especial atención a la validez de la renuncia tácita a la exención recogida en la escritura de compraventa, con una extensa cita de la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de marzo del 2007 (Rec. Nº 298/2007).

Y mantiene su reserva al derecho a promover la tasación pericial contradictoria en la comprobación del valor de los bienes transmitidos.

**Tercero.**

La cuestión esencial que aquí se plantea al decidir sobre la sujeción de la transmisión considerada al IVA, que excluye el gravamen por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, exige el resolver sobre la condición de empresario/sujeto pasivo de aquel impuesto de los transmitentes. Y sólo si resultan estos tener esa 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 artículo 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.

El artículo 4º de la LIVA define como sujetas al impuesto las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional. Al concepto de actividad empresarial es esencial la idea de habitualidad, pero la Directiva reguladora del impuesto permite a los Estados considerar sujetos pasivos del impuesto a quienes realizaran, aunque fuera ocasionalmente, las operaciones mencionadas en las letras a) y b) de su artículo 12.1 y en especial las entregas de terrenos edificables. En la adaptación a este texto, la LIVA recoge en su definición del hecho imponible las operaciones ocasionales y en el artículo 5 al definir el concepto de empresario incluye a: "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".

De esta forma resulta que la venta de terrenos puede ser el objeto de una actividad empresarial, cuando concurren las notas de organización de factores productivos para intervenir en el mercado y la nota de habitualidad, que definen el concepto de actividad empresarial. Pero, que también se adquiere la condición de sujeto pasivo/empresario a efectos de este impuesto y que existe una actividad empresarial sujeta, aunque la venta de terrenos se realice sólo ocasionalmente, si el vendedor ha urbanizado los terrenos con carácter previo a su transmisión.

Pero este mismo artículo 5º en su párrafo Dos considera que las actividades empresariales o profesionales se entienden iniciadas desde el momento en el que se adquieren los bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de actividades empresariales o profesionales, precisando que: "Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido".

Es decir, la afirmación de que tratándose de ventas ocasionales de terrenos la condición de sujeto pasivo/empresario en el IVA sólo se adquiere cuando ha existido una previa actividad de urbanización, plantea algún problema de adecuación con el reconocimiento que el artículo 5 Dos hace de la condición de empresario/sujeto pasivo desde el mismo momento de la adquisición de los bienes y servicios (en este caso terrenos) cuando se justifique la intención, ya en ese momento, de destinarlos a actividades empresariales.

A esta aparente contradicción cabe oponer no sólo el carácter especial de la norma del artículo 5 Uno d) de la LIVA al definir al sujeto pasivo en las ventas ocasionales de terrenos sino, y muy especialmente, el que dependiendo de la aplicación de lo establecido en el artículo 5 Dos de que se pueda justificar, en el momento de la transmisión, que la intención al tiempo de la adquisición fue la de su afectación a la actividad empresarial, la conclusión que recoge la sentencia del Tribunal Supremo de 31 de octubre del 2007 (Rec. Nº 4156/2002) es sumamente clarificadora, al decir: «En definitiva, así como la condición de sujeto pasivo se adquiere cuando existen indicios suficientes de que los bienes adquiridos se van a destinar al desarrollo de una actividad empresarial o profesional, de igual manera dicha condición se pierde cuando concurren circunstancias igualmente objetivas que indican que no va a desarrollarse actividad empresarial o profesional alguna. Entre estas

circunstancias, y citando de nuevo la jurisprudencia del TJCE, (apartados 10 y 21 de la sentencia de 11 de julio de 1991, asunto C-97/90, Lennartz), se encuentran, entre otras, "la naturaleza de los bienes de que se trate y del período transcurrido entre la adquisición de los bienes y su utilización para las actividades económicas del sujeto pasivo».

Es decir, que cuando por circunstancias objetivas tales como la naturaleza de los bienes y su no utilización en las actividades empresariales del adquirente se pueda presumir que aquellos no se adquirieron con la finalidad de dedicarlos a una actividad económica, o que esa primitiva intención cesó en un momento posterior, la presunción sobre el carácter de sujeto pasivo de aquel adquirente que formula el artículo 5 Dos de la LIVA desaparece.

En este sentido se expresa también el Tribunal Supremo (TS), entre otras en sentencia de 13 de marzo de 2014 (recurso 1218/2011), cuando indica:

*"(...) 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.20° 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.*

*La doctrina de este Tribunal exige distinguir ente dos situaciones:*

*--Los terrenos no se encuentran previamente en curso de urbanización, al no haberse iniciado las obras.*

*En este caso, 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 convierte en urbanizador a los efectos del artículo 5.Uno.d) de la LIVA.*

--Los terrenos ya se encontraban en curso de urbanización, habiendo iniciado las obras su titular anterior.

*Esta situación, que es la contemplada por la STS de 8 de noviembre de 2004, es más simple, ya que su actual titular podrá convertirse en promotor --no urbanizador-- y, por tanto, en empresario, mediante la asunción de gastos derivados del planeamiento urbanístico.*

*Con relación a los requisitos para la sujeción al IVA de la entrega de terrenos edificables, interpretando el art. 12.1 de la Directiva de IVA, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE), en una sentencia de 15 de septiembre de 2011 (C-180/10 y C-181/10), se expresaba en los siguientes términos: (...)*

*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".*

Al haber calificado la transmisión como no sujeta al IVA ha seguido el TEAR la doctrina anterior que reconoce la condición de sujetos pasivos de este impuesto a los empresarios que no tuvieran previamente esta condición, desde la incorporación al menos parcial de los costes de urbanización. Y es que en nuestro caso, nos encontramos ante la primera de las situaciones planteadas por el TS, como es que los terrenos no se encontrasen 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.

Con ello este Tribunal Económico-Administrativo Central sigue los dictados del TS, modificando la doctrina que previamente mantenía (recogida entre otras en resolución de 20 de junio de 2013, RG 4690/2011, en la que se señalaba que 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 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 una transmisión de terrenos rústicos, no estar acreditada la anterior condición de empresarios/sujetos pasivos del impuesto de los vendedores, ni 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, se debe confirmar la no sujeción de la operación al Impuesto sobre el Valor Añadido al no tener los transmitentes la condición de sujetos pasivos/empresarios del impuesto.

#### **Cuarto.**

El recurrente aporta copia de una resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid en una reclamación interpuesta por la sociedad VI... S.A. adquirente conjunto con la sociedad aquí recurrente en un 61% de la parte vendida de los inmuebles, que anuló la liquidación girada por la Comunidad de Madrid por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP a cargo de aquella sociedad, por haber considerado que la transmisión estuvo sujeta al IVA y que la renuncia tácita a la exención correspondiente a las transmisiones de terrenos rústicos fue válida. La existencia de este criterio anterior refuerza, a juicio del recurrente, su pretensión de anulación de la liquidación girada a su cargo por la similitud entre los supuestos de hecho.

Los antecedentes de que se dispone no son absolutamente claros, ni los que aporta el recurrente, ni los que recoge la resolución del TEAR de Madrid. En cualquier caso estamos en presencia de dos adquisiciones distintas, y frente a la sociedad VI... SA se iniciaron actuaciones de comprobación por la Inspección de Hacienda en relación con el IVA del ejercicio 2007, a cuyo término aquella había solicitado la devolución del exceso de IVA soportado sobre el devengado en el periodo, por importe de 6.297.764,97 €. Y en este importe también estaba incluido el IVA que le había sido repercutido en la adquisición que se considera en este expediente. Estas actuaciones concluyeron con la firma en conformidad del Acta A01 nº ... que, sustancialmente, reconoció el derecho a lo solicitado con un pequeño ajuste consecuencia de haber incrementado la Inspección el importe de las cuotas devengadas por 23.625,82 €, pero sin haber cuestionado la deducibilidad del IVA soportado en esta adquisición (ni cualquier otra), de donde concluye el interesado que se venía así a confirmar la sujeción de la operación al IVA y la validez de la renuncia a la exención, conclusión que no formula expresamente la Inspección.

La oficina gestora del gravamen de Actos Jurídicos Documentados de la Comunidad de Madrid, presentada autoliquidación por este concepto e, insistimos, en la adquisición de fecha 6 de marzo del 2007, consideró que la operación de compraventa no estaba sujeta al IVA y, en consecuencia era procedente su gravamen por el concepto transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD al 7% y practicó liquidación en este sentido. Interpuesta reclamación ante este acto ante el TEAR de Madrid que recibió número 2558/09, éste anuló la liquidación y no cuestionó la sujeción de la operación al IVA, aunque calificó de válida la renuncia hecha por los transmitentes.

En relación con la transmisión de fecha 3 de julio del 2007, que es la que aquí interesa, la oficina gestora de la Comunidad de Castilla La Mancha también consideró que la operación no estaba sujeta al IVA y practicó liquidación por el concepto transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD; pero interpuesta reclamación ante el TEAR de esa Comunidad, éste calificó la transmisión como no sujeta al IVA y confirmó la liquidación por ITP, concepto transmisiones patrimoniales onerosas.

Ha existido sin duda una disparidad de criterios. El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha en la transmisión de 3 de julio del 2007 en la que intervienen como adquirentes Inmobiliaria **VI... SA** y otros, confirmó que la transmisión estaba no sujeta al IVA y sí al concepto transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD; el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid en la transmisión de 6 de marzo del 2007 en la que interviene como adquirente Inmobiliaria **VI... SA** y no consta si existieron otros adquirentes, la considera sujeta al IVA e improcedente la liquidación por el ITP, concepto transmisiones patrimoniales onerosas.

Pero no hay identidad, aunque uno de los adquirentes sea el mismo, en los actos sometidos a revisión ante esos Tribunales Regionales, ni el aquí recurrente era interesado en la resolución del TEAR de Madrid y por tanto no se puede hablar de una posible revocación irregular de un acto administrativo por otro posterior. Se trataría de una simple disparidad de criterios entre ambos Tribunales Económico-Administrativos Regionales frente a diferentes actos, que no perjudicaría en ningún caso la validez de la resolución que aquí se recurre.

E, incluso el argumento que utiliza el recurrente con apoyo en la resolución del TEAR de Madrid tampoco se opone de forma directa al criterio recogido en la resolución del TEAR de Castilla La Mancha que aquí se revisa. El argumento que destaca el interesado es que el TEAR de Madrid se apoya en su Fundamento cuarto en el Acta de la Inspección de Hacienda A01 nº ... que había reconocido que la actividad principal de VI... SA estaba sujeta y no exenta, para calificar de válida la renuncia a la exención implícita en la escritura de compraventa. Lo cierto es que en el Acta de la Inspección no hay ningún reconocimiento explícito sobre esta sujeción al IVA de la operación. Realmente a la cuestión de la sujeción al IVA de la operación solo se refiere esa resolución del TEAR de Madrid de forma muy sucinta en su Fundamento tercero cuando dice que: "La sujeción de la transmisión al IVA y su exención según el art 20 Uno 20 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, se admite tanto por el interesado (repárese en que aquí el interesado es el adquirente y no el transmitente) como por la oficina gestora, como así expresa la motivación de la liquidación provisional...". No figura en el expediente copia de esta liquidación y en las alegaciones presentadas por VI... SA tampoco hay referencia expresa a esta cuestión, porque lo que fundamentalmente se argumenta en ellas es que la Inspección de Hacienda al acordar la devolución del exceso del IVA soportado, que incluía el procedente de esta transmisión, estaba aceptando la sujeción y no exención del IVA, lo que no es sino una deducción aunque obligada.

Siendo por otra parte muy posible que tal diferencia de criterios no sea tan manifiesta, ya que en la resolución del TEAR de Madrid se da por supuesta la sujeción al IVA de la operación sin entrar a valorar esta circunstancia; realmente sólo decide sobre la validez de la renuncia a la exención atendiendo únicamente a la condición del adquirente; así en el Antecedente de Hechos Segundo se recoge que: "La Oficina Liquidadora a la vista de la documentación presentada, requirió a la entidad reclamante (que lo era Inmobiliaria VI... SA y no los vendedores), y en el Fundamento de Derecho Tercero se dice: "se admite tanto por el interesado (uno de los adquirentes) como por la oficina gestora, como así expresa la motivación de la liquidación provisional ..."; cuando en este expediente es la condición de los transmitentes la que interesa al TEAR de Castilla-La Mancha, porque es la que realmente define la sujeción o no de la operación al impuesto.

Finalmente, en cuanto a los argumentos que se recogen en el recurso sobre la validez de la renuncia a la exención, una vez confirmada la no sujeción de la operación, carecen de virtualidad alguna.

Por ello,

Este Tribunal Económico Administrativo Central, en Sala, en el recurso de alzada examinado,

#### **ACUERDA:**

**Desestimarlo** y confirmar la resolución recurrida.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.