

**BASE DE DATOS [NORMACEF](#)**

Referencia: NFJ060284

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 22 de octubre de 2015

Vocalía 12.<sup>a</sup>

R.G. 6347/2014

**SUMARIO:**

**IVA. Hecho imponible. Entregas de bienes y operaciones asimiladas. Entregas de bienes. Concepto de empresario o profesional.** *Transmisión de la plena propiedad, de la nuda propiedad y del derecho de usufructo sobre un terreno que estaba siendo objeto de arrendamiento para vallas publicitarias por parte de sus titulares.* **Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** En primer lugar, en el caso que se analiza, en que el inmueble transmitido se había destinado al arrendamiento de vallas publicitarias, únicamente los cotitulares en pleno dominio o el usufructuario pueden ceder el uso y disfrute de la finca y tener la condición de arrendadores y, en esa medida, la condición de empresarios, quedando la transmisión de sus respectivos derechos sujeta al IVA. Los nudos propietarios, en la medida en que no ostentan el derecho de uso y disfrute de la finca, no pueden cederlo, no teniendo en consecuencia la condición de arrendadores. Por eso, la transmisión de su nuda propiedad, que constituye un acto dispositivo o «transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales» en los términos del art. 8 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), quedará sujeta al Impuesto cuando los nudos propietarios tengan la condición de empresarios o profesionales, como sería el caso de una sociedad mercantil. Por otro lado, si bien puede que en el ámbito civil exista una comunidad de bienes por copropiedad en un inmueble, para que la comunidad adquiera la condición de sujeto pasivo en el IVA es necesario que como tal entidad realice una actividad empresarial o profesional a la que se afecte el inmueble, operando como sujeto diferenciado de sus miembros. Le seguirá la presentación de las correspondientes obligaciones formales y materiales como tal entidad y la utilización en el tráfico mercantil junto al nombre la denominación «comunidad de bienes». Así, aunque se admita la existencia de una comunidad de bienes a efectos civiles integrada por los nudos propietarios y los titulares del pleno dominio, sin embargo esta comunidad en cuanto tal no puede ceder el uso y disfrute que exige un contrato de arrendamiento por lo que no puede ser titular de tal actividad, sino que dicha condición de arrendador corresponde a los titulares del derecho de usufructo. En consecuencia, dicha comunidad de bienes no es sujeto pasivo del impuesto. Por tanto, no cabe hablar en el supuesto de hecho analizado de transmisión alguna efectuada por una comunidad de bienes, sino que se habrían producido las transmisiones siguientes:

-La transmisión de la nuda propiedad por los nudos propietarios, que estaría no sujeta al IVA si, efectivamente, es realizada por quien no tiene la condición de sujeto pasivo a efectos de dicho Impuesto por no realizar actividades empresariales o profesionales en los términos del art. 5 de la Ley 37/1992 (Ley IVA). Por ello estaría sujeta al ITP y AJD, modalidad de TPO.

-La transmisión del derecho de usufructo por quien sí es sujeto pasivo del Impuesto, determinaría la sujeción al IVA, al realizarse su hecho imponible en los términos del art. 4 de la Ley 37/1992 (Ley IVA). No estaría exenta porque de conformidad con lo dispuesto en el art. 20.Uno.23º de la de la Ley 37/1992 (Ley IVA) la exención no alcanza a los supuestos de constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre terrenos utilizados para actividades publicitarias, como es el caso.

-La transmisión realizada por titulares de cuotas indivisas del pleno dominio, que estaría sujeta al IVA por tener la condición de sujetos pasivos del Impuesto -arrendadores-. Dado que la aprobación del instrumento de planeamiento no se produjo hasta casi dos años después de la fecha de la transmisión, se trata de una entrega exenta, sin que conste haberse renunciado a la exención, por lo que también quedaría sujeta a la modalidad TPO del ITP y AJD. **(Criterio 1 de 2)**

**Procedimientos tributarios. Procedimiento económico-administrativo. Terminación. Resolución. Efectos. Retroacción de actuaciones.** Las resoluciones que decidan retrotraer las actuaciones -lo que sólo puede tener lugar por defectos de forma- anulan la liquidación impugnada, por lo que no realizarán ningún pronunciamiento sobre su contenido que queda completamente imprejuizado. Se tendrán por no realizadas todas las valoraciones y análisis que vayan más allá de la retroacción decidida, de modo que el contribuyente no se vea obligado a seguir pleiteando por una liquidación que ya está anulada. **(Criterio 2 de 2)**

**PRECEPTOS:**

Código Civil, arts. 392, 445, 469, 521 y 531.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 8, 20 y 84.

## SENTENCIA

En la Villa de Madrid, en fecha 22 de octubre de 2015, ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS DEL DEPARTAMENTO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LA DIPUTACIÓN GENERAL DE ARAGÓN**, con domicilio a efectos de notificaciones en Pz. De los Sitios nº 7, CP 50001-Zaragoza (Zaragoza), contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón, de fecha 30 de abril de 2014, por la que se resuelve la reclamación número 50/440/11.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

De los antecedentes obrantes en el expediente de aplicación de los tributos resultan acreditados los siguientes hechos:

1.- Mediante escritura otorgada el 19 de enero de 2005, una entidad mercantil adquiere un terreno situado en la C/ .... de Zaragoza, incluida en el Área de Intervención .... del PGOUZ, por un precio total de 660.560 €. Constan como vendedores, en cuanto a una tercera parte indivisa en pleno dominio, D<sup>a</sup>. María N. GC; en cuanto a otra tercera parte indivisa en pleno dominio, D. Juan J. UG; y la restante tercera parte indivisa, en cuanto a una mitad indivisa en pleno dominio a D<sup>a</sup>. María N. GC, y la otra mitad indivisa, en usufructo de viudedad a la misma señora, y en nuda propiedad y por iguales partes a sus hijos D. Ramón, D. Juan J., D. Luis y D<sup>a</sup> Manuela UG.

Consta igualmente en la escritura "que sobre dicha finca los vendedores tienen suscritos sendos contratos de arrendamiento para vallas publicitarias, encontrándose en la actualidad ocupada por varios carteles publicitarios".

Salvo las advertencias legales en materia fiscal hechas por el notario autorizante, en la escritura no se incluye ninguna mención acerca de repercusión alguna de cuota de IVA, de renunciaciones a exenciones, o de sujeción de la transmisión a otro impuesto.

Por dicha operación de compraventa se presentó autoliquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, ingresando 6.605,60 €. correspondientes al 1% de la base imponible declarada.

**2.- Iniciadas actuaciones de Inspección en relación a los hechos que motivan la autoliquidación anterior, con fecha 23 de febrero de 2010, se incoan a la entidad mercantil compradora, dos actas de disconformidad números xx/2010 e xy/2010. proponiendo la regularización por el ITP y AJD, modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.**

En el acta xx/2010 se regulariza la transmisión de sus cuotas por los nudo propietarios señalándose que esta transmisión queda sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas al no haber sido realizada por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad. En el acta xy/2010 se regulariza la parte transmitida por los demás copropietarios pues el arrendamiento les atribuye la condición de sujeto pasivo a efectos del IVA.

Tras la formulación de alegaciones por la interesada, el Jefe del Servicio de Inspección dictó el 9 de julio de 2010 dos actos de liquidación, uno por cada acta, siendo relevante lo siguiente:

Se considera que es el usufructuario quien tiene la facultad de arrendar los bienes usufructuados por lo que se elimina la posibilidad de considerar arrendadores a los nudos propietarios que no tienen la condición de sujetos pasivos por razón de tal actividad de arrendamiento. En consecuencia la transmisión de sus cuotas indivisas de nuda propiedad no está sujeta a IVA debiendo tributar por el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD al tipo general. En relación con la transmisión de la plena propiedad y puesto que la aprobación del instrumento de planeamiento no se produjo hasta casi dos años después de la fecha de la transmisión, *se trata de una entrega sujeta y exenta* sin que conste haberse renunciado a la exención, por lo que también queda sujeta al concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD. Lo anterior sólo puede establecerse respecto a la transmisión de las 5/6 partes indivisas de plena propiedad puesto que, conforme a lo dispuesto en el artículo 20.Uno.23º de la LIVA la exención no alcanza a los supuestos de constitución o transmisión de derechos reales de uso y disfrute, sobre terrenos utilizados para actividades de explotación publicitaria, como es el caso, de tal suerte que la transmisión del derecho de usufructo debe considerarse sujeta y no exenta del IVA.

3.- Contra las dos liquidaciones derivadas de las actas anteriores, así como contra las sanciones impuestas por tales hechos, se promovieron ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón (en adelante TEAR) cuatro reclamaciones económico administrativas. Las dos primeras con suspensión legal por

reserva del derecho a promover tasación pericial contradictoria frente al valor comprobado de la finca transmitida que sirvió para efectuar las liquidaciones; y las dos últimas, con suspensión legal de ejecución.

En las reclamaciones 50/440/11 y 50/442/11 se estiman en parte las pretensiones de la reclamante, anulando las liquidaciones impugnadas, señalando en el Fundamento de Derecho Quinto de la resolución que:

*“(…) este Tribunal entiende que el planteamiento de la Inspección, apegado a la realidad jurídico-civil, no se ajusta a la normativa fiscal. El artículo 84.Tres de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido determina que la realización de operaciones por todos los titulares de las entidades a las que se refiere deba imputarse a un solo sujeto pasivo, que será dicha entidad. Esta comunidad, además, debe definirse de un modo objetivo, es decir, integrada por la unidad económica o por el patrimonio separado a los que se refieren tanto el precepto mencionado como el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria. Es decir, la única comunidad de bienes existente, desde el punto de vista de dichos preceptos, está constituida por los elementos patrimoniales que la integran, con independencia de quiénes sean sus titulares, siempre que, tal y como exige el artículo 392 del Código Civil, la propiedad de los mismos pertenezca a varias personas.*

*La descomposición de la operación llevaría, en última instancia, a eliminar casi por completo la aplicación efectiva del artículo 84.Tres, teniendo en cuenta que las cuotas de participación en las entidades a que se refiere raramente se encuentran afectas, en sí mismas, al desarrollo de una actividad sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. (...)”*

En el Fundamento de Derecho Sexto, continúa la resolución estableciendo que:

*“Por las razones expuestas, procede declarar que en el caso presente la compraventa del terreno a que se refieren los antecedentes de hecho constituye una sola operación, realizada por un único sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Comunidad de Bienes. No procede, por tanto, a efectos de tributación, la desmembración de la operación en función del derecho que ostentaban los comuneros sobre el bien transmitido, por lo que las liquidaciones practicadas con fundamento en dicha desmembración deben ser anuladas y sustituidas por otras practicadas de conformidad con lo manifestado a continuación.*

*Así, en el análisis de la tributación conjunta de la operación podemos llegar a la conclusión de su sujeción al concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD, pero no por tratarse de una entrega no sujeta a IVA –que si lo está al realizarse por un sujeto pasivo del impuesto en cuanto arrendador de bienes; siendo además cuestión pacífica- sino por el juego de la exención y no ejercicio de la opción de renuncia.*

*En efecto, el artículo 20.Uno.2º de la LIVA prevé la exención de dicho impuesto para las “entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables”. En nuestro caso, la calificación del terreno transmitido resulta del informe urbanístico emitido por la Gerencia de Urbanismo del Ayuntamiento de Zaragoza el 27 de noviembre de 2008, a requerimiento de la Inspección de la DGA, que obra en el expediente, en el que se señala lo siguiente:*

*“Fincas situadas en el Área de Referencia ... Según el Plan General de ordenación urbana aprobado por el Consejo de Ordenación del Territorio de Aragón en fecha 13 de junio de 2001 y su texto refundido de diciembre de 2007, aprobado definitivamente el 6 de junio de 2008, tiene la clasificación de Suelo Urbano No Consolidado, incluidas en el Área de Intervención ....*

*Le es de aplicación el Título Quinto de las Normas Urbanísticas, y en particular los artículos 5.2.1 y 5.2.2 de las mismas.*

*En la actualidad se ha desarrollado mediante Plan Especial aprobado definitivamente el 02/10/2006 y publicado en BOP 12/12/2006; Proyecto de Reparcelación aprobado definitivamente 24/07/2008 y publicado en BOP 16/09/2008. Se ha presentado el Proyecto de Urbanización.*

*En fecha 9 de enero de 2005 no reunía los requisitos para tener la condición de solar”.*

*Esto es, el terreno tenía, a la fecha de su transmisión, la calificación de suelo urbano no consolidado, sin tener la condición de solar, es decir, no era directamente edificable, faltando para adquirir dicha calificación la aprobación de un Plan Especial (no se aprobó hasta el 2 de octubre de 2006) y la ulterior tramitación y aprobación de los proyectos de reparcelación (aprobado el 24 de julio de 2008) y urbanización.*

*Se cumplían por tanto los requisitos para la aplicación de la exención del artículo 20.Uno.2º de la Ley del IVA, prevista para “Las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, (...)”. A estos efectos, se considerarán edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación urbana y demás normas urbanísticas, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada por la correspondiente licencia administrativa (...)”, debiendo rechazarse por ello la pretensión de la reclamante de que se considere exenta la transmisión por tratarse de suelo urbano.*

*Tampoco es de aplicación la excepción a la exención de la letra a) del artículo 20.Uno.2º, relativa a entregas de “terrenos urbanizados o en curso de urbanización, realizadas por el promotor de la urbanización”,*

invocada por la reclamante. Y ello porque, a juicio de este Tribunal, no puede considerarse que el terreno transmitido estuviese en curso de urbanización, si tenemos en cuenta que el criterio de la Audiencia Nacional fijado en su sentencia de 18 de julio de 2001, mencionada por la reclamante, que considera que un terreno está en curso de urbanización cuando se aprueba el proyecto de urbanización, -sin perjuicio de que, como se ha dicho, tampoco se había aprobado a la fecha de la transmisión el instrumento de planeamiento-, ha sido superado por el Tribunal Supremo en pronunciamientos posteriores, que constituyen jurisprudencia, donde se prima que se hayan iniciado materialmente las obras de urbanización, lo que requiere que se hayan producido transformaciones físicas del terreno, pudiendo citarse a modo de ejemplo la sentencia de 10 de mayo de 2010 (recurso 1611/2005), donde se señala: "(...) el artículo 20.Uno.20 de la Ley 37/1992 declara exentas del impuesto sobre el valor añadido y, por ende, sujetas al de transmisiones patrimoniales (artículo 7.5, párrafo segundo, del Texto Refundido de 1993 ) las entregas de terrenos rústicos y de los que no tengan la condición de edificables, si bien la dispensa no alcanza a las realizadas por el promotor de la urbanización si los terrenos están urbanizados o en curso de urbanización, expresiones estas últimas que, según nuestra jurisprudencia, no deben entenderse en su sentido estrictamente jurídico sino comprensivas de todos aquellos suelos en los que existen operaciones materiales para su transformación en urbano y que, por lo tanto, ya se han incorporado al proceso de producción de edificaciones [sentencias de 19 de abril de 2003 (casación 5288/98, FJ 3º), 21 de junio de 2006 (casación 3330/01, FJ 4º), 29 de noviembre de 2006 (casación 5002/01, FJ6º), 23 de enero de 2007 (casación 563/01, FJ 3º), 3 de abril de 2008 (casación 3914/02, FJ 3º) y 22 de octubre de 2009 (casación 5684/03, FJ 5º)]".

Por consiguiente, la transmisión estará sujeta y exenta del IVA, lo que implicaría su sujeción al concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD (artículo 7.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto: "(...) quedarán sujetas a dicho concepto impositivo, las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido (...)").

En el Fundamento de Derecho Noveno de la resolución examinada se señala igualmente:

*"Quedaría por analizar, respecto a las cuestiones planteadas en las reclamaciones 50/440/11 y 50/442/11, la suficiencia de la motivación de valores.*

(...)

*No obstante, se constata que todo el esquema valorativo queda sustentado en la utilización de un módulo unitario, el valor de repercusión residencial, de 1.390 €/m<sup>2</sup> construido que únicamente se justifica obtenido partiendo del conocimiento del mercado inmobiliario local en la fecha del devengo del impuesto, pero sin indicar la fuente de la que procede. Asimismo, sobre el valor de la finca obtenido en el proceso valorativo el perito aplica un coeficiente que denomina de seguridad, que justifica por razones estadísticas, pero sin indicar a partir de qué estudios ha obtenido el coeficiente de ponderación aplicado.*

*La omisión de la fuente documental de la que proceden el módulo unitario y el coeficiente de ponderación impide a la reclamante verificar en su integridad el contenido de la pericia administrativa, si han sido correctamente aplicados, lo que menoscaba sus posibilidades de defensa ante la actuación administrativa. En consecuencia, procede anular la comprobación de valores, y con ella las liquidaciones practicadas, para que, en su caso, se realice nueva valoración de conformidad con la normativa aplicable".*

La resolución concluye con el siguiente FALLO:

*"Por lo expuesto, este Tribunal, constituido en Sala y resolviendo en una instancia en esta vía las presentes reclamaciones económico-administrativas, ACUERDA:*

*- en las reclamaciones 50/440/11 y 50/442/11, estimar en parte la pretensión de la reclamante, anulando las liquidaciones impugnadas, que deberán ser sustituidas por otra dictada conforme a lo señalado en la presente resolución; (...)"*

## **Segundo.**

Frente a la anterior resolución de fecha 30 de abril de 2014, el Director General de Tributos del Departamento de Hacienda y Administración Tributaria, de la Diputación General de Aragón, interpone el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por entender que la resolución del TEAR no resulta ajustada a Derecho, además de ser gravemente dañosa y errónea especialmente en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma de Aragón, dado que, por las singularidades de su derecho foral en materia de viudedad y derecho de usufructo viudal de carácter universal, son muy frecuentes las situaciones en las que están disociados

el derecho de propiedad y las facultades de uso y disfrute de los bienes inmuebles u otros bienes y derechos. En síntesis, formula las siguientes alegaciones:

- La resolución del TEAR confunde el objeto de la comunidad, es decir, el derecho o la cosa común, con la comunidad misma que viene dada por la pluralidad de personas, ya sean físicas o jurídicas, que son titulares al mismo tiempo (cotitulares) de esa cosa o de ese derecho.

Aún salvando esta confusión, no se acepta como válido el planteamiento que hace la resolución recurrida, pues parte de un presupuesto que se estima incorrecto al afirmar que el concepto o la definición de la comunidad de bienes es diferente en la normativa fiscal que en la jurídico-civil.

No hay en las normas tributarias una “definición fiscal” de las comunidades de bienes. Lo único que hace la LGT en su artículo 35.4 es remitirse a las leyes propias de cada tributo a los efectos de precisar si las comunidades de bienes han de tener la condición de obligados tributarios. Y estas leyes, a lo sumo, establecen las condiciones o presupuestos con arreglo a los cuales se atribuirá la condición de sujeto pasivo a una comunidad de bienes (como es el caso del artículo 84.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, que supedita esa consideración para aquellas comunidades de bienes que realicen operaciones sujetas al impuesto).

Si se analiza con detalle la redacción de ambos artículos, prácticamente coincidente, se observará que se refiere a tres tipos de “entidades” : 1) las herencias yacentes, 2) las comunidades de bienes y 3) otras entidades sin personalidad jurídica que constituyan una “unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición”. Por tanto, la expresión entrecomillada está precisando esta tercera categoría residual de “entidades” carentes de personalidad jurídica; en modo alguno puede entenderse que esté referida a las herencias yacentes ni a las comunidades de bienes, como parece interpretar el TEAR para sustentar su afirmación de partida de que existe un concepto “fiscal” de comunidad de bienes diferente del jurídico-civil. Cuando las normas fiscales se refieren a las comunidades de bienes no cabe interpretar este concepto en términos diferentes a los que resultan del ordenamiento jurídico-civil, pues no en vano el artículo 12 de la LGT remite a las normas de interpretación del artículo 3.1 del Código Civil.

Partiendo de lo establecido en el artículo 392 del Código Civil, según el cual *“Hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o derecho pertenece pro indiviso a varias personas”*, tradicionalmente se ha definido la comunidad de bienes por la existencia de una pluralidad de personas, física o jurídicas, que son todas ellas titulares del “mismo” derecho.

Interesa resaltar el término “mismo” pues sin esa identidad en los derechos que se proyectan sobre la cosa común no puede hablarse de comunidad de bienes. Así, por ejemplo, no hay comunidad entre el nudo propietario, el usufructuario y el titular de una hipoteca sobre una misma finca, aunque todos estos derechos reales tengan por objeto el mismo inmueble; mientras que, por el contrario, sí existe comunidad entre los nudo propietarios aunque uno de los condóminos sea titular no sólo de la nuda propiedad sino del pleno dominio de su participación, como ha venido a señalar la RDGRN de 4 abril 2005, que se apoya en una sentencia del Tribunal Supremo de 5 junio 1929 en la que no se reconoce legitimación, en el retracto de comuneros, al usufructuario en caso de venta de la nuda propiedad, por no considerarle dueño.

Por lo tanto, en el supuesto de hecho examinado por la resolución del TEAR, en ningún caso puede hablarse de la existencia de una comunidad de bienes integrada por usufructuarios y nudo propietarios, ni a efectos civiles ni tampoco a efectos fiscales.

.- La consulta no vinculante (DGT nº 769/2003 de 9 de junio) que se cita en la resolución del TEAR, no arroja luz sobre el asunto, pues se limita a recordar que la consideración como sujetos pasivos del IVA de las comunidades de bienes que realizan operaciones sujetas no es opcional.

Las resoluciones del TEAR de la Comunidad de Valencia (números 12/02544/11 y 12/03606/11 de 22-10-2012) que se citan, no sólo no sirven de apoyo a la tesis del TEAR, sino que vienen a contradecirla.

Sin embargo, el TEAR omite analizar los criterios establecidos por la DGT en sus consultas vinculantes V0580-05 de 11 de abril (invocada ya en el acto de liquidación anulado) y V0309-11 de 11 de febrero de 2011. En esta última resolución se analiza el mismo supuesto de hecho en lo sustancial que dio lugar al mencionado acto de liquidación, pues se le consulta al Centro directivo por la tributación de una persona física que es titular de un derecho de usufructo vitalicio sobre un local cuya nuda propiedad pertenece en pro indiviso a sus cuatro hijas, teniendo en cuenta que dicho local está siendo objeto de arrendamiento; siendo este el criterio vinculante que ha establecido al respecto la Dirección General de Tributos.

*“(…) De acuerdo con los términos del escrito de consulta, según el cual las cuatro hijas de la consultante poseen en pro indiviso la nuda propiedad de un local destinado al arrendamiento, debe entenderse que existe una comunidad de bienes integrada por dichas propietarias cuando menos desde el momento de su adquisición. Sin embargo esta comunidad de bienes no tiene, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, la condición de empresario o profesional sino que dicha condición la ostentará la consultante dado que es ella la titular de la actividad de arrendamiento del inmueble por su condición de usufructuaria de la totalidad de aquél.*

*En efecto, el art. 480 del Código Civil, que hace referencia a los derechos generales del usufructuario en caso de que éstos no se determinen o se determinen insuficientemente en el título constitutivo del usufructo, señala que “podrá el usufructuario aprovechar por sí mismo la cosa usufructuada, arrendarla a otro y enajenar su derecho de usufructo, aunque sea a título gratuito, pero todos los contratos que celebre como tal usufructuario se resolverán al fin del usufructo, salvo el arrendamiento de las fincas rústicas, el cual se considerará subsistente durante el año agrícola”.*

*Por tanto, la comunidad de bienes, constituida por la propiedad indivisa del inmueble destinado al arrendamiento, no tendrá la condición de sujeto pasivo en el Impuesto sobre el Valor Añadido sino que será la consultante, en su condición de usufructuaria arrendadora, la que tenga la consideración de sujeto pasivo del Impuesto, estando obligada al cumplimiento de las obligaciones materiales y formales deducidas de la normativa del Impuesto, esencialmente recogidas en el artículo 164.Uno de la Ley 37/1992 (...).”*

*Por todo lo anterior solicita que, el Tribunal Económico Administrativo Central fije criterio vinculante en los términos señalados, es decir, coincidente con el criterio contenido en las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos antes mencionadas, sin perjuicio de respetar la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida.*

### **Tercero.**

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución en única instancia recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, con fecha 3 de octubre de 2014, presenta el interesado su escrito de alegaciones manifestando, en síntesis, lo siguiente:

A tenor de lo dispuesto en el Art. 84.tres de la Ley de IVA, a efectos de este Impuesto, sí es sujeto pasivo la comunidad de bienes. El artículo 8 de esta ley establece el concepto de entrega de bienes y en su aplicación, la transmisión de la nuda propiedad de un inmueble, como transmisión de la mera titularidad, es una entrega de bienes. Además el artículo 4 dispone que las operaciones sujetas a IVA no estarán sujetas al concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD . De acuerdo con la consulta de la DGT V0525-07 y V02080-09 la transmisión de la nuda propiedad constituye una entrega de bienes a efectos del IVA. Por tanto, en este caso, la operación está sujeta a IVA y no al ITP y AJD, considerando esta parte que el planteamiento hecho por el Tribunal Económico-Administrativo Regional en su resolución es el correcto.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria.

### **Segundo.**

La cuestión de fondo controvertida que se plantea en el presente recurso consiste en determinar la tributación, por el Impuesto sobre el Valor Añadido o por el Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales Onerosas, que corresponde a la transmisión de la plena propiedad, de la nuda propiedad y del derecho de usufructo sobre un terreno, por parte de sus titulares, constando que el terreno estaba siendo objeto de arrendamiento para vallas publicitarias.

### **Tercero.**

Debe señalarse, en primer término, que en la documentación obrante al expediente de aplicación de los tributos no consta la constitución formal de comunidad de bienes alguna por parte de los titulares de los diferentes derechos sobre el inmueble que se transmite.

No obstante lo anterior, dado que la parte transmitente está integrada por varias personas que, en conjunto, ostentan la titularidad plena de la finca objeto de dicha transmisión, se hace necesario conocer si tal comunidad de bienes debe entenderse constituida ipso iure por aplicación del artículo 392 del Código Civil, según el cual: “Hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas”.

Esta definición legal parece referirse solamente a la comunidad de un derecho de propiedad (también llamada “copropiedad” o “condominio”); sin embargo, la regulación del Código Civil incluye tanto la comunidad sobre el derecho de propiedad como la comunidad sobre otros derechos reales, como pueden ser, a título de ejemplo, la comunidad sobre el derecho de posesión (art. 445 CC), sobre el de usufructo (arts. 469 y 521 CC) o sobre las servidumbres (art. 531 CC).

La doctrina entiende que las reglas de la comunidad de bienes no se aplican solamente al fenómeno aislado de la titularidad de un derecho, sino que se aplican también a los casos en que la totalidad de un patrimonio pertenece en común a varias personas (lo que se denomina “patrimonio colectivo”), o en que una masa patrimonial, aunque no pueda calificarse en sentido técnico como “patrimonio”, pertenezca colectivamente a varias personas.

En la comunidad de bienes, la titularidad de los derechos está atribuida de forma sustancialmente idéntica, de manera que las participaciones de cada titular deben ser cualitativamente iguales, aunque puedan ser cuantitativamente diferentes. Una cotitularidad cualitativamente igual implica que se está hablando de derechos de la misma naturaleza.

Efectivamente, como afirma en sus alegaciones el Director ahora recurrente, la comunidad se produce entre derechos de naturaleza homogénea: así, dos titulares de la propiedad pueden formar comunidad y dos titulares de un mismo derecho real limitado (usufructuarios) también pueden formar una comunidad, pero no existe comunidad entre derechos heterogéneos, es decir, entre la propiedad y un derecho real limitado o entre derechos reales limitados de diferente naturaleza.

Sentado lo anterior, no existe comunidad en la relación entre nudos propietarios y usufructuario.

En el supuesto de hecho analizado, los vendedores del inmueble eran titulares, según los casos, de la plena propiedad, del usufructo o de la nuda propiedad sobre determinadas partes indivisas, por lo que, en contra de lo dispuesto por el TEAR, no cabía hablar de la existencia de una comunidad de bienes integrada por todos ellos, dada la concurrencia de derechos de naturaleza heterogénea.

Descartada por las razones expuestas la existencia de una comunidad de bienes sobre el inmueble integrada por todos los titulares de derechos sobre el mismo, cabría plantearse si al amparo del artículo 392 del CC podrían existir en el supuesto de hecho analizado, comunidades de bienes sobre el inmueble integradas por algunos de los titulares de derechos de naturaleza homogénea.

En este sentido la resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado (DGRN) de 4 abril de 2005 admite la existencia de una comunidad sobre la nuda propiedad de un bien aunque uno de los condóminos sea titular no sólo de la nuda propiedad sino del pleno dominio de su participación.

Sin embargo, cuando concurren titulares de cuota en pleno dominio y usufructuario de cuota, aunque pueda haber comunidad en cuanto al goce de la cosa, no hay propiamente comunidad sobre un derecho de usufructo susceptible del ejercicio de una acción de división, pues las cuotas en pleno dominio no pueden desdoblarse en nuda propiedad y usufructo, dado que el derecho de usufructo sólo puede recaer sobre cosa ajena (Sentencias de la Audiencia Provincial de Pontevedra de 11 de octubre de 2006, recurso de apelación 307/2006 y 17 de diciembre de 2012, recurso de apelación 3312/2011).

Así, la sentencia de la Audiencia Provincial de Pontevedra de 11 de octubre de 2006, dispone:

*(.....) Tanto el dominio como el usufructo constituyen derechos reales de distinta naturaleza. Concurren diferentes titularidades jurídicas y facultades en el nudo propietario y el usufructuario, rechazándose con acierto el concepto de "comunidad usufructuaria" alegado por la recurrente. La acción de división de cosa común, regulada en los arts. 392, 400 y ss. CC, comporta pretensión de carácter real que nace de la copropiedad y que sólo puede dirigirse contra el copropietario o copartícipe en el dominio, y no frente al usufructuario, como se intenta en demanda, dándose por reproducidas las citas jurisprudenciales vertidas en la resolución recurrida.*

En consecuencia, entendemos que sólo podría hablarse de una comunidad entre los nudos propietarios aunque alguno de ellos sea titular del pleno dominio.

#### **Cuarto.**

El artículo 4 de la Ley 37/92, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone “**Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las Entidades que las realicen.**”

Dicha previsión legal se debe completar con el artículo 5.Uno c) del mismo texto legal, que expresamente otorga la condición de empresario o profesional a quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos

continuados en el tiempo, añadiendo que, en particular, **tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.**

Como señala la RDGRN anteriormente citada: *"(...) el titular del pleno dominio tiene todas las facultades del derecho de propiedad, tanto las que corresponderían al nudo propietario como al usufructuario, sin que por integrar el pleno dominio sea necesario diferenciarlas, hasta el momento en que se realiza un negocio jurídico bien sobre el usufructo bien sobre la propiedad nuda, momento en que ya se distinguen conceptualmente usufructo y nuda propiedad por ser tal distinción imprescindible para conseguir el fin perseguido por el negocio."*

En este sentido, dice el artículo 467 del Código Civil que: *"El usufructo da derecho a disfrutar los bienes ajenos con la obligación de conservar su forma y sustancia, a no ser que el título de su constitución o la ley autoricen otra cosa"*; y el artículo 471 del mismo cuerpo legal dispone que *"el usufructuario tendrá derecho a percibir todos los frutos naturales, industriales y civiles de los bienes usufructuados"*.

Pues bien, esta atribución de facultades al usufructuario así como de todos los frutos que produzcan los bienes usufructuados, comporta que será a él, y no al nudo propietario, a quien corresponda la posibilidad de ceder el uso al que obliga un contrato de arrendamiento y al que se atribuyan los rendimientos de capital derivados del mismo. Es decir, aunque el nudo propietario tiene las facultades dispositivas, es al usufructuario al que corresponden las facultades de uso y disfrute y por tanto, en el caso de que exista este derecho real limitativo del pleno dominio, es cuando se hace imprescindible tal distinción para conseguir el fin perseguido por el negocio jurídico (arrendamiento, transmisión, etc.) que se celebre sobre el bien sobre el que recae o en relación con cada uno de los derechos (nuda propiedad, usufructo).

Por tanto, en este caso, en que el inmueble transmitido se había destinado al arrendamiento de vallas publicitarias, únicamente los cotitulares en pleno dominio o el usufructuario pueden ceder el uso y disfrute de la finca y tener la condición de arrendadores y, en esa medida, la condición de empresarios, quedando la transmisión de sus respectivos derechos sujeta al impuesto.

Los nudos propietarios, en la medida en que no ostentan el derecho de uso y disfrute de la finca, no pueden cederlo, no teniendo en consecuencia la condición de arrendadores. Por eso, la transmisión de su nuda propiedad, que constituye un acto dispositivo o *"transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales"* en los términos del artículo 8 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LIVA), quedará sujeta al impuesto cuando los nudos propietarios tengan la condición de empresarios o profesionales en atención a lo establecido en el artículo 5 de la LIVA, como sería el caso de una sociedad mercantil.

El artículo 84.3 de la LIVA establece que, *"Tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al impuesto"*.

La consideración de la entidad como sujeto pasivo del IVA requiere que las operaciones que han de efectuarse se puedan entender referidas a una actividad empresarial o profesional ejercida por ella y no por sus miembros o comuneros. Para ello, es necesario que las operaciones, y el riesgo o ventura que de ellas derive, se refiera a la entidad de forma indiferenciada, y no a sus miembros o componentes, así como que la normativa sustantiva de la actividad por desarrollar sea tal que permita su ejercicio a través de una entidad con esta configuración. Si hay una ordenación conjunta de medios y una asunción igualmente conjunta del riesgo y ventura de las operaciones, debe considerarse que la entidad de que se trate, sociedad civil o comunidad de bienes, tiene la condición de sujeto pasivo del tributo.

En caso de que las operaciones se refieran a los miembros o componentes de la entidad, de manera que sean éstos, y no la entidad, los que asuman las consecuencias empresariales de las mismas, no se podrá considerar a efectos del Impuesto la existencia de una entidad que, por sí misma y con independencia de sus miembros, tenga la condición de sujeto pasivo del Impuesto.

Este Tribunal entiende que si bien puede que en el ámbito civil exista una comunidad de bienes por copropiedad en un inmueble, para que la comunidad adquiera la condición de sujeto pasivo en el IVA es necesario que como tal entidad realice una actividad empresarial o profesional a la que se afecte el inmueble, operando como sujeto diferenciado de sus miembros. Le seguirá la presentación de las correspondientes obligaciones formales y materiales como tal entidad y la utilización en el tráfico mercantil junto al nombre la denominación "comunidad de bienes" ("CB").

Aunque, como se ha señalado anteriormente, se admita la existencia de una comunidad de bienes a efectos civiles integrada por los nudos propietarios y los titulares del pleno dominio, sin embargo esta comunidad en cuanto tal no puede ceder el uso y disfrute que exige un contrato de arrendamiento por lo que no puede ser titular de tal actividad, sino que dicha condición de arrendador corresponde a los titulares del derecho de usufructo. En consecuencia, dicha comunidad de bienes no es sujeto pasivo del impuesto.

Por tanto, no cabe hablar en el supuesto de hecho analizado de transmisión alguna efectuada por una comunidad de bienes, como indica el TEAR, sino que se habrían producido las transmisiones siguientes:

La transmisión de la nuda propiedad por los nudos propietarios, que estaría no sujeta al IVA si, efectivamente, es realizada por quien no tiene la condición de sujeto pasivo a efectos de dicho impuesto por no

realizar actividades empresariales o profesionales en los términos del artículo 5 de la Ley 37/1992. Por ello estaría sujeta al ITP y AJD, modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

La transmisión del derecho de usufructo por quien sí es sujeto pasivo del impuesto, determinaría la sujeción al IVA, al realizarse su hecho imponible en los términos del art. 4 LIVA. No estaría exenta porque de conformidad con lo dispuesto en el artículo 20.Uno.23º de la LIVA la exención no alcanza a los supuestos de constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre terrenos utilizados para actividades publicitarias, como es el caso.

La transmisión realizada por titulares de cuotas indivisas del pleno dominio, que estaría sujeta al IVA por tener la condición de sujetos pasivos del impuesto (arrendadores). Dado que la aprobación del instrumento de planeamiento no se produjo hasta casi dos años después de la fecha de la transmisión, se trata de una entrega exenta, sin que conste haberse renunciado a la exención, por lo que también quedaría sujeta a la modalidad TPO del ITPAJD.

Estas mismas conclusiones se derivan de la Sentencia núm. 1963/2014 de 28 mayo (Recurso contencioso-administrativo núm. 1402/2011) del Tribunal Superior de Justicia de C. Valenciana al señalar lo siguiente:

*“(…) TERCERO*

*Convendrá reseñar el marco normativo del tributo en cuestión, la Ley del IVA de 1992 y el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre ( RCL 1993, 2849 ) , por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.*

*En particular, la compraventa de una finca rústica por parte de la empresa actora, en lo que respecta a la adquisición de la nuda propiedad detentada por D<sup>a</sup>. Marina , D. Miguel Ángel y D<sup>a</sup>. Victoria , se trataba de una operación no sujeta a IVA, pues en ningún caso se ha probado que alguno de los vendedores fuera empresario o realizara actividades agrícolas en la finca, entre otras cosas, por no disponer del derecho real de usufructo sobre dicho inmueble rústico.*

*Queda claro, pues, que ninguno de los vendedores era sujeto pasivo del IVA, tal como previene el art. 4 de la Ley del IVA , que dispone que se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional. b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.*

*Por su lado, el art. 84 de la misma ley , relativo a los sujetos pasivos del impuesto, establece en su apartado "uno" que lo serán "(l)as personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes".*

*Por ello, la actuación liquidadora de la Administración de la Generalitat Valenciana debe reputarse correcta al sujetar a tributación del ITPO la transmisión de la nuda propiedad, debiendo desestimar el recurso contencioso-administrativo.(...)"*

En el mismo sentido, se pronuncia el Tribunal Superior de Justicia de Galicia en sentencia nº 830/2009 de 30 de septiembre (rec. 16548/2009).

#### **Quinto.**

Sin perjuicio de las consideraciones anteriores, este Tribunal Central quiere reseñar que la resolución del TEAR ahora recurrida, y que ha sentado el criterio aquí debatido, tras pronunciarse sobre el fondo del asunto, acabó anulando las liquidaciones practicadas por la transmisión formalizada en la escritura pública otorgada el 19 de enero de 2005.

El motivo de la anulación es que la comprobación y determinación del valor dado a la finca transmitida y sobre el que se ha calculado el de cada derecho para aplicar una u otra figura impositiva, menoscaba las posibilidades de defensa del obligado tributario ante la actuación administrativa. Se trata, por tanto, de una falta de motivación o defecto formal del contenido de la pericia administrativa. En consecuencia, procede anular la comprobación de valores, y con ella las liquidaciones practicadas, para que, en su caso, se realice nueva valoración de conformidad con la normativa aplicable.

En tales casos, este Tribunal Central quiere recordar su criterio, reiterado entre otras en su resolución RG/4699/2014, de fecha 2 de junio de 2015, de que el TEAR no debería haber analizado el fondo del asunto. Así, en la resolución citada se señala:

*“La falta de motivación del acto administrativo determina que no proceda entrar a conocer sobre las cuestiones de fondo que se plantean. El principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos, sobre las cuestiones de fondo determina que cuando un Tribunal Económico - Administrativo anula un acto por estimar existente un defecto formal que lo invalida, y decide, por ello, retrotraer las actuaciones ordenando que se dicte un nuevo acuerdo en el que se corrijan los defectos observados, el principio citado impide formular declaraciones de derechos y obligaciones relativas a las cuestiones de fondo. **Lo contrario, además de poder incurrir en una intromisión de los órganos económico-administrativos en la competencia atribuida a los órganos gestores, supondría crear una situación de indefensión en el obligado tributario o interesado, con vulneración del ordenamiento, ya que cuando se dicte un nuevo acuerdo de liquidación corrigiendo los defectos observados y el interesado impugnase el nuevo acuerdo, podría negársele arbitrariamente la posibilidad de impugnar las cuestiones de fondo, pues la oficina gestora podría reproducir su pronunciamiento de fondo anterior. Anulado el acto administrativo y la liquidación en él contenida por la existencia de vicios formales generadores de indefensión, carece de competencia el órgano económico-administrativo para pronunciarse sobre las cuestiones de fondo..”***

En el mismo sentido con respecto a la no procedencia de pronunciamiento sobre cuestiones de fondo: RG: 360/2010 (21-06-2012); RG 5235/2009 (19-07-2011); RG 2183/2010 (23-03-2012); RG 2508/2010 (24-04-2012); RG 6333/2011 (11-04-2013); RG 1352/2011 (03-12-2013).

A la misma conclusión llega la Audiencia Nacional en sentencia de 25 de abril de 2013 (recurso nº 196/2010), se describe idéntica situación a la que ahora nos ocupa, al señalarse en dicha sentencia, en la que, tras apreciar un defecto formal en la actuación de la Inspección, generador de indefinición concluye que:

*“Ello determina la estimación parcial del recurso, ordenando correlativamente la retroacción de las actuaciones administrativas al momento inmediatamente anterior a aquél en el que se cometió la infracción para que por el órgano administrativo competente se dicte la resolución que proceda a la vista de las alegaciones efectuadas por el interesado en su escrito de 23 de julio de 2009, declaración que hace innecesario el análisis del resto de los motivos impugnatorios aducidos en la demanda y que determina, también, la anulación de la sanción tributaria impuesta por derivar la misma de una regularización tributaria dejada sin efecto por dicha causa de anulabilidad”.*

En virtud de las consideraciones anteriores,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el **DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS DEL DEPARTAMENTO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LA DIPUTACIÓN GENERAL DE ARAGÓN**,

#### **ACUERDA**

ESTIMAR, fijando como criterio:

La transmisión de la nuda propiedad por los nudos propietarios, que estaría no sujeta al IVA si, efectivamente, es realizada por quien no tiene la condición de sujeto pasivo a efectos de dicho impuesto por no realizar actividades empresariales o profesionales en los términos del artículo 5 de la Ley 37/1992. Por ello estaría sujeta al ITP y AJD, modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

La transmisión del derecho de usufructo por quien sí es sujeto pasivo del impuesto, determinaría la sujeción al IVA, al realizarse su hecho imponible en los términos del art. 4 LIVA. No estaría exenta porque de conformidad con lo dispuesto en el artículo 20.Uno.23º de la LIVA la exención no alcanza a los supuestos de constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre terrenos utilizados para actividades publicitarias, como es el caso.

La transmisión realizada por titulares de cuotas indivisas del pleno dominio, que estaría sujeta al IVA por tener la condición de sujetos pasivos del impuesto (arrendadores). Dado que la aprobación del instrumento de planeamiento no se produjo hasta casi dos años después de la fecha de la transmisión, se trata de una entrega exenta, sin que conste haberse renunciado a la exención, por lo que también quedaría sujeta a la modalidad TPO del ITPAJD.

Final del formulario

Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

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