

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ073700

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de abril de 2019

Sala 2.^a

R.G. 5598/2015

SUMARIO:

IVA. Devengo. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Pagos anticipados. *Aportaciones efectuadas por sus comuneros a comunidades de bienes que promueven la construcción de edificaciones.* Las aportaciones de capital de los cooperativistas a la cooperativa cuando, de la documentación aportada resulte que tenían como objeto sufragar las obras, cesión del uso o gestión de las plazas de aparcamiento, estarían sujetas al IVA, en cuanto que se trata de la prestación de servicios de la cooperativa a los socios - la cesión del derecho de uso en el presente caso-, y por lo tanto gravadas de conformidad con lo establecido en el art. 4 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), devengándose el Impuesto como pago anticipado de la prestación de servicios en virtud del art. 75.Dos de la misma Ley 37/1992 (Ley IVA), en el momento de su aportación, y constituyendo la base imponible el total de la aportación en virtud del art. 78.Uno de la Ley. Dicho esto, en el caso que nos ocupa, procede anular el acuerdo de liquidación impugnado, pues las aportaciones de los socios al capital de la cooperativa son operaciones sujetas que tienen la consideración de pagos anticipados y que deberían haber tributado en el momento en que dichas aportaciones se realizaron. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 8, 75, 78 y 84.

Ley 16/2012 (Medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica), art. 12.

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León de la reclamación nº 47/02606/2013 interpuesta contra la liquidación dictada por Dependencia Regional de Inspección de Castilla y León de la AEAT, por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2010.

ANTECEDENTES DE HECHO

1. Las actuaciones, que tuvieron carácter general, se iniciaron en fecha 25/03/2013, mediante la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento inspector respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al período 2010-1T a 2010-4T. Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación se instruyó con fecha 20/09/2013 acta modelo: **A02** y número de referencia **...5**.

De conformidad con la propuesta contenida en el acta, se dictó acuerdo de liquidación a los reclamantes en calidad de sucesores de **Ax... HNOS., CB (...)**. El acuerdo de liquidación se motivó en los siguientes términos:

"D. **JAx...**, N.I.F. ... y D. **DAx...**, N.I.F. ..., recibieron en 2000 por herencia de su padre, entre otros bienes, un edificio sito en ... de Valladolid, según consta en escritura de partición de herencia de 23/11/2000. En fecha 15 de diciembre de 2000, **JAx...** y **DAx...** dieron de alta ante la Administración tributaria la comunidad de bienes **Ax... HNOS CB**, a la que se asignó el NIF: ..., con una participación de cada comunero del 50 por ciento.

En los ejercicios 2001, 2002, 2003 y 2004, **Ax... HERMANOS CB** presentó declaraciones trimestrales de IVA con bases imponibles y cuotas de IVA devengadas y resúmenes anuales de dicho impuesto en los que

figuraba como actividad económica la de "ALQUILER LOCALES INDUSTRIALES", epígrafe 8612, correspondiente al alquiler de locales del edificio de ... de Valladolid.

En 2005, por la situación de ruina de dicho edificio, los hermanos **Ax...** proceden a la demolición y rehabilitación del edificio en el solar recibido en herencia. La Comunidad de Bienes **Ax... HERMANOS CB** se dio de alta en el Impuesto de Actividades Económicas en la actividad de construcción completa (epígrafe 501.1. en fecha 1/5/2005) y en la actividad de promoción inmobiliaria (epígrafe 833.2 en fecha 1/10/2005).

Las obras se realizaron en los ejercicios 2005-2010, emitiéndose el certificado final de la dirección de obra el 13/8/2009 y la escritura pública de declaración de obra nueva terminada y división horizontal en fecha 7/7/2010. En los ejercicios 2005-2009, **Ax... HERMANOS CB** presentó declaraciones trimestrales sin IVA devengado y con cuotas soportadas por la construcción, solicitando y obteniendo devolución de las cuotas soportadas de IVA en 2008 por importe de 79.480,54 euros y en 2009 por importe de 43.367,48 euros.

El 14 de mayo de 2010 se produce la disolución de la comunidad de bienes **Ax... HERMANOS CB**, tal como consta en documento privado de esa fecha, en el que también se expone lo siguiente: "Que con fecha 13 de mayo del 2010, la comunidad de bienes ha procedido a efectuar factura de los trabajos realizados a cada uno de los hermanos **Ax...**, que ha sido liquidada por compensación de créditos." Y en relación con los haberes comuneros que: "No existe en la comunidad de bienes neto patrimonial alguno, ni existen saldos pendientes de adjudicar, por lo que no procede efectuar reparto ni adjudicación alguna."

En la escritura pública citada de fecha 7 de julio de 2010, se contiene, además de la declaración de obra nueva y división horizontal, la adjudicación a cada comunero de los elementos independientes del edificio de ... de Valladolid, susceptibles de aprovechamiento individualizado, con carácter de bienes privativos, y asimismo se distribuye la deuda de 1.800.000 euros por préstamo hipotecario obtenido de la **Caja Z** y la distribución hipotecaria entre las fincas; el 15 de julio de 2010 se presentó ante la Administración tributaria la baja censal y del IAE de **Ax... HERMANOS CB**.(...)

La Inspección considera que la operación sujeta al Impuesto es la adjudicación a cada comunero de los elementos independientes del edificio de ... de Valladolid una vez finalizada la reconstrucción del mismo promovida por **Ax HERMANOS CB**, y motivada dicha adjudicación por la disolución total de la comunidad de bienes.(...) Por tanto, entendemos que, en los hechos expuestos, se pueden considerar cumplidos los tres requisitos que la doctrina viene exigiendo para considerar la existencia de un negocio simulado (...)

Existencia de un fin de engañar a terceros ajenos al acto o negocio jurídico simulado. El fin de la emisión de las facturas de venta es eludir el pago del IVA correspondiente al valor del terreno, que forma parte de la base imponible del IVA en la operación de adjudicación de los bienes de la comunidad a sus comuneros.(...)

A todo ello hay que añadir que, conforme al artículo 382 del Código Civil la comunidad de bienes sigue existiendo hasta la fecha de 7 de julio de 2010, fecha en la que se otorga escritura de declaración de obra nueva, división horizontal y adjudicación de los elementos independientes del inmueble a los comuneros, siendo este el momento en el que desaparece la comunidad de bienes, momento en que la propiedad de los inmuebles deja de ser pro indiviso para, a partir de ese momento tener carácter de bienes privativos de cada uno de los comuneros y que por tanto, determina el devengo del impuesto en concepto de entrega de bienes para esta instancia.

La Dirección General de Tributos en Resolución vinculante de 6 de octubre de 1986, publicada en el Boletín Oficial del Estado de 20 de octubre o en contestación a consulta vinculante número 0370/02, de 8 de marzo, ha venido sosteniendo que, en las entregas de edificaciones efectuadas por las comunidades de bienes a sus comuneros, el Impuesto sobre el Valor Añadido se devengará cuando, habiendo concluido la construcción o rehabilitación de las mismas, los bienes entregados se pongan en poder y disposición de los comuneros, no pudiendo considerarse en este caso, una fecha distinta a la de escritura pública de división horizontal y adjudicación de los bienes. Así, aunque en este caso no estamos ante una venta en sentido estricto, entendemos de aplicación lo dispuesto en el artículo 1462 del Código Civil.

Como se acaba de indicar, esta instancia considera que la puesta a disposición de cada uno de los comuneros se produce a partir del momento en que efectivamente la comunidad de bienes deja de existir, que no es otro que el momento en que se otorga escritura de declaración de obra nueva terminada, división horizontal y adjudicación de los elementos independientes a los comuneros de fecha 7 de julio de 2010, careciendo de efectos el documento privado de disolución de la comunidad de bienes de fecha 14 de mayo de 2010 pues a esa fecha la comunidad de bienes sigue existiendo ya que no se ha llevado a cabo la división horizontal y adjudicación a cada comunero de cada uno de los elementos independientes del edificio, no pudiendo dejarse a la voluntad o la intención de las partes la fijación del devengo del impuesto."

El acuerdo de liquidación fue notificado a los sucesores de la comunidad de bienes los días 7 y 15 de noviembre de 2013.

2. No conforme con la liquidación, los interesados interpusieron reclamación económico administrativa ante el TEAR de Castilla León, la cual fue desestimada, confirmando el TEAR la liquidación practicada.

Contra la citada resolución, notificada en fecha 12 de junio de 2015, los interesados interpusieron el presente recurso de alzada en fecha 10 de julio de 2015, alegando, en síntesis, que no existe hecho imponible al concretarse el derecho de cada comunero, pues nunca se transmitió la propiedad a la comunidad de bienes. Los reclamantes añaden que el Tribunal Supremo declaró que no existe transmisión ni primera entrega de la comunidad a los comuneros y que por ello se modificó la Ley del IVA por la Ley 16/2012 la cual no era aplicable al ejercicio 2010.

Por otro lado, los interesados señalan que si el Tribunal considera que existió el hecho imponible, el devengo se hubiese producido mensualmente con las certificaciones de obra, por lo que el derecho a determinar el IVA anterior a 2009 estaría prescrito. Así mismo, la base imponible sería incorrecta pues no deberían incluirse ni el suelo ni los intereses bancarios.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

En primer lugar, en aras de determinar si la liquidación es conforme a derecho, debemos analizar si la adjudicación de las edificaciones a los comuneros es una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. La Ley 37/1992, reguladora del IVA, establece en cuanto al hecho imponible en su artículo 4 que:

" 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."

La citada Ley señala que también se consideran entregas de bienes según el artículo 8.2.2º "Las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas, sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de los conceptos "actos jurídicos documentados" y "operaciones societarias" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados"

Por otro lado, el artículo 84.tres dispone que: "Tienen 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, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto."

Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica añade en su preámbulo que "En

materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, se introduce, en primer término, una modificación con un objetivo meramente clarificador, de suerte que se establece expresamente que constituye entrega de bienes la adjudicación de los inmuebles promovidos por comunidades de bienes a sus comuneros, en proporción a su participación."

Así las cosas, el artículo 12 de la citada Ley modifica el artículo 8 de la Ley del IVA que queda redactado de la siguiente forma:

«2.º Las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del Impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas, sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de los conceptos "actos jurídicos documentados" y "operaciones societarias" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En particular, se considerará entrega de bienes la adjudicación de terrenos o edificaciones promovidos por una comunidad de bienes realizada en favor de los comuneros, en proporción a su cuota de participación.»

En este caso, la comunidad de bienes se dio de alta en la actividad de construcción y de promoción inmobiliaria y procedió a deducir el impuesto soportado en su actividad, obteniendo las devoluciones solicitadas, por lo que queda claro que la comunidad realizaba una actividad empresarial y era sujeto pasivo del IVA.

De conformidad con los artículos anteriormente citados, la adjudicación de edificaciones promovidas por una comunidad de bienes en favor de los comuneros constituye una entrega sujeta y por lo tanto se realiza uno de los hechos imponible del IVA.

Así mismo, el Tribunal Supremo, en sentencia nº 370/2018, de 7 de marzo de 2018, fijó el siguiente criterio interpretativo: «El artículo 8.Dos.2º LIVA, a la luz de la Directiva IVA y de la jurisprudencia del TJUE, debe ser interpretado en el sentido de que la adjudicación de bienes o cuotas de participación en ellos con ocasión de la disolución y liquidación de una comunidad de bienes que ha sido sujeto pasivo del IVA constituye una "entrega de bienes", a efectos de considerarla hecho imponible de dicho tributo y quedar sujeta al mismo, si la adquisición de tales bienes dio en su momento lugar a la deducción de las cuotas repercutidas».

La Ley 16/2012 no ha sido interpretada de forma retroactiva como señalan los reclamantes -el propio preámbulo señala que el objetivo de la modificación es meramente clarificadora, como asimismo se desprende de la jurisprudencia después evacuada sobre la cuestión-, siendo por lo tanto aplicable al ejercicio al que se contrae la controversia y al hecho imponible en opinión de este Tribunal producido.

3. Una vez declarada la existencia del hecho imponible, debemos analizar si fue correctamente determinado el momento en el que se produce el devengo del impuesto. Los reclamantes alegan que el devengo se produjo con cada pago que se anticipó a medida que se iba entregando la obra y que, por lo tanto, al realizarse los pagos entre 2007 y 2009, el derecho a liquidar el IVA estaría prescrito.

El artículo 75.1 de la Ley dispone que: "Se devengará el Impuesto:

1.º En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable."

Añade el artículo 75.2 que: "No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos."

La Dirección General de Tributos, en la contestación a la consulta V1328-09, de fecha 04 de junio de 2009, estableció lo siguiente:

"Una comunidad de propietarios se transforma en comunidad de bienes para proceder a realizar la reconstrucción de las viviendas propiedad de los comuneros que previamente habían sido declaradas en ruina total por hundimiento de su cimentación, así como para construir, en el mismo edificio, una planta adicional con nuevas viviendas. Las viviendas reconstruidas serán adjudicadas a cada uno de los antiguos propietarios mientras que las nuevas serán vendidas a terceros por la propia comunidad. Para financiar este proceso de construcción la

comunidad de bienes obtendrá ingresos de las derramas que exigirá a los comuneros así como de la venta de las nuevas viviendas construidas. (...)

Este Centro Directivo, de forma reiterada, entre otras, en Resolución vinculante de 6 de octubre de 1986, publicada en el Boletín Oficial del Estado de 20 de octubre o en contestación a consulta vinculante número 0370/02, de 8 de marzo, ha venido sosteniendo que, en las entregas de edificaciones efectuadas por las comunidades de bienes a sus comuneros, el Impuesto sobre el Valor Añadido se devengará cuando, habiendo concluido la construcción o rehabilitación de las mismas, los bienes entregados se pongan en poder y disposición de los comuneros. No obstante, en los casos en que la comunidad hubiese percibido la contraprestación de dichas operaciones con anterioridad, el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial por los importes efectivamente percibidos."

Así mismo, el mismo centro estableció en la contestación a la citada consulta que: "Dos matrimonios crean una comunidad de bienes, para adquirir un terreno y construir en el mismo su vivienda habitual. Tras la obtención de un CIF provisional la comunidad adquiere el terreno y sufraga los costes de la construcción de las viviendas con los fondos obtenidos de los comuneros. La comunidad emite facturas a éstos (...)

En consecuencia, de acuerdo con dichos artículos, la comunidad consultante deberá repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido a los comuneros al tipo impositivo del 7 por 100 en los anticipos recibidos de los mismos en concepto de pago a cuenta de la entrega de su futura vivienda repercutiéndoles el correspondiente impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 7 por 100."

Por otro lado, el TEAC en la resolución de la reclamación nº 00/00574/2011, de fecha 17 de octubre de 2013, señaló lo siguiente: "sociedad cooperativa de primer grado de consumidores, obtuvo por concurso público del Ayuntamiento de Leganés la construcción y subsiguiente explotación de un aparcamiento subterráneo de automóviles para residentes. Las obras de construcción del aparcamiento se financiaron con "aportaciones al capital social" de los cooperativistas.(...) Constituye doctrina de este Tribunal Económico-Administrativo Central la resolución nº 1215/2000 de fecha 20 de marzo de 2002, a la que alude de forma reiterada la parte actora en las alegaciones vertidas ante las distintas instancias, la cual dispone en sus fundamentos de Derecho lo siguiente: "Precisamente cuando se termina la ejecución de las obras y se ponen en funcionamiento las instalaciones en que consiste el aparcamiento, es el momento en que pueden comenzar a prestarse los servicios y en que se devenga el Impuesto por la efectiva disponibilidad de la plaza de garaje a que tiene derecho el cooperativista." (...)

El Tribunal Supremo, en su sentencia de fecha 28 de marzo de 2011, nº de recurso 85/2010, hace constar en el fundamento de Derecho tercero lo siguiente: "(...) Es decir, relaciones jurídicas completamente ajenas a la cuestión debatida en el presente recurso, a saber, la determinación de la sujeción al Impuesto de las aportaciones realizadas por los cooperativistas como capital para acometer la construcción de unos aparcamientos sobre un terreno de derecho público, como consecuencia de la concesión administrativa por cuarenta años.(...) la recurrente aportó ante la Administración tributaria un listado de facturas, de las que no se pueden distinguir los conceptos por los que fueron repercutidas. Las aportaciones a la cooperativa reguladas en los artículos 14 a 17 de los estatutos sociales y estaban cifradas en la cuota inicial de 30,05 euros, sin especificar mayores extremos. No tenemos constancia del concepto en que se realizaron esos pagos o aportaciones de los socios, si se trataban de simple aportaciones de capital, tenía como objeto sufragar las obras, cesión del uso o gestión de las plazas de aparcamiento, puesto que no tenemos constancia de los actos de repercusión y de la totalidad de los conceptos incluidos. Estas actividades sí estarían sujetas al IVA, en cuanto se trata de la prestación de servicios de la cooperativa a los socios, y por lo tanto gravadas de conformidad con lo establecido en el artículo 4 de la Ley 37/92 . Se trata de un extremo cuya carga de la prueba le corresponde a la actora de conformidad con el artículo 105 de la Ley General Tributaria 58/2003. Con el simple listado de facturas emitidas, sin especificar los conceptos, no se puede dar por buena la afirmación de que todos los importes repercutidos tenían como objeto aportaciones de capital."

De acuerdo con lo expuesto, este Tribunal Económico-Administrativo Central cambia el criterio mantenido en la resolución nº 1215/2000 de fecha 20 de marzo de 2002 que ha sido previamente expuesto, asumiendo el criterio seguido por el Tribunal Supremo: las aportaciones de capital de los cooperativistas a la cooperativa cuando, de la documentación aportada resulte que tenían como objeto sufragar las obras, cesión del uso o gestión de las plazas de aparcamiento, estarían sujetas al IVA, en cuanto que se trata de la prestación de servicios de la cooperativa a los socios (la cesión del derecho de uso en el presente caso), y por lo tanto gravadas de conformidad con lo establecido en el artículo 4 de la Ley 37/1992, devengándose el Impuesto como pago

anticipado de la prestación de servicios en virtud del artículo 75.Dos de la Ley 37/1992, en el momento de su aportación, y constituyendo la base imponible el total de la aportación en virtud del artículo 78.Uno de la Ley. En virtud de lo expuesto procede anular el acuerdo de liquidación impugnado, pues las aportaciones de los socios al capital de la cooperativa son operaciones sujetas que tienen la consideración de pagos anticipados y que deberían haber tributado en el momento en que dichas aportaciones se realizaron."

En este caso, consta en el expediente la escritura de 21 de marzo de 2007 de préstamo con hipoteca, en la que figuran como prestatarios los reclamantes y no la comunidad de bienes. Así mismo, también consta el fin específico al que se destinaría el dinero, que era la "financiación de la rehabilitación y construcción del edificio objeto de la hipoteca."

En la Escritura de declaración de Obra Nueva terminada, División Horizontal y Adjudicación de los elementos independientes, de fecha 7 de julio de 2010, se señala que "DON **JAx...** y DON **Dax...**, con cargo a sus propios patrimonios privativos, y por partes iguales, han pagado la construcción que se describe sobre la finca descrita en el expositivo anterior, habiéndose realizado la siguiente obra nueva de construcción..."

Por otro lado, constan las certificaciones de las obras emitidas del 2007 al 2009, atendidas con cargo al préstamo referido en el párrafo anterior, finalizando las obras el 13 de agosto de 2009, por lo que debemos estimar las alegaciones del interesado, al producirse el devengo con ocasión de los pagos anticipados realizados al contratista, que deben entenderse a estos efectos como pagos realizados al sujeto pasivo constituido por la comunidad de bienes a cuenta de la ulterior entrega de lo así construido y no así a la fecha de la entrega, como entendió la inspección.

A la fecha de inicio de las actuaciones estaría prescrito, pues, el derecho a liquidar el IVA correspondiente a los pagos realizados a cuenta de la entrega, por lo que debemos anular la liquidación practicada.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR el presente recurso.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.