

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ074318

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 15 de julio de 2019

Sala 2.^a

R.G. 2456/2016

SUMARIO:

IVA. Exenciones en operaciones interiores. Operaciones inmobiliarias. Entregas de edificaciones. Excepciones a la exención. Entrega de unas naves industriales para su demolición y posterior urbanización. En el caso analizado, habiéndose tributado por IVA y por la cuota ordinaria de AJD, la Comunidad Autónoma liquidó cuota incrementada argumentado que la no exención traía causa de la renuncia a la exención. Pues bien, resulta esencial, para que se produzca la no exención del Impuesto que la intención de demolición y nueva construcción exista en el momento del devengo de la operación y la misma pueda acreditarse. En el presente supuesto, y a partir de las pruebas aportadas por el obligado tributario, queda acreditado que la parte compradora adquirió la finca en cuestión para realizar una nueva promoción urbanística, previo derribo de las edificaciones existentes en ella, contando incluso con la licencia de demolición a la fecha de la adquisición. Dicho esto, no cabe sino concluir que la compraventa de la finca antes tenía por objeto la demolición de edificaciones industriales para iniciar posteriormente una promoción inmobiliaria, con independencia de que el terreno sobre el que se enclavaban no tuviera la condición de edificable en el preciso momento de la compraventa, y, en consecuencia, concurren los presupuestos necesarios para aplicar la excepción a la exención del IVA antes referida, por lo que la transmisión resulta sujeta y no exenta de dicho impuesto. Una vez establecido que la transmisión resulta sujeta y no exenta de IVA, el tipo impositivo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados, aplicable es del 1% y no el tipo incrementado aplicado por la Inspección. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 20.

Ley 58/2003 (LGT), art. 12.

Código Civil, art. 3.

RDLeg. 1/2005 de Aragón (Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en materia de tributos cedidos), art. 122.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 15 de julio de 2019

RECURSO: 00-02456-2016

CONCEPTO: IMP. TRANSM. PATRIM. Y ACTOS JURÍD. DOCUM. ITP-AJD

NATURALEZA: ALZADA ORD. DIRECC. GRAL.

RECURRENTE: DTOR TRIBUTOS DIPUTACION ARAGON - NIF ---

REPRESENTANTE: Fx.... - NIF ---

DOMICILIO: CALLE JOAQUIN COSTA, 18 - 50071 - ZARAGOZA (ZARAGOZA)

INTERESADO: XY SA - NIF ...

REPRESENTANTE: Dx... - NIF ---

DOMICILIO: ...- MADRID (MADRID)

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 resolución del Tribunal Regional de Aragón de 17 de diciembre de 2015 en relación con un acuerdo de liquidación dictado por el Servicio de Inspección Tributaria de la Diputación General de Aragón relativo al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 12 de marzo de 2012 el Servicio de Inspección de la Diputación General de Aragón notificó a la reclamante Acuerdo de liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad actos jurídicos documentados, derivada del Acta de Disconformidad, modelo A02, número .../2011, con un cuota tributaria a ingresar de 243.633,54 euros, incluidos intereses demora.

De la motivación del Acta, del Informe Ampliatorio y del Acuerdo de liquidación, se deduce, en síntesis, que mediante escritura notarial de 10 de enero de 2007, la reclamante adquirió a la entidad **AB, S.L.**, el 50 por ciento del pleno dominio de una finca sita en la calle ..., de Zaragoza calificada como suelo urbano de uso industrial por el precio de 37.819,550,00 euros.

Por dicha compraventa se repercutió IVA, según consta en la propia escritura, al renunciarse a la exención aplicable en dicho impuesto y comunicar el adquirente su condición de sujeto pasivo del mismo y el derecho a su deducción total. También se presentó autoliquidación correspondiente al ITP y AJD, modalidad actos jurídicos documentados, ingresando una cuota de 378.195,50 euros, al haber aplicado un tipo impositivo del 1 por ciento.

La finca antes señalada se encontraba incluida entre los suelos en los que estaba ubicada la fábrica de la empresa **Q SA** que, en fecha ..., formalizó un Convenio Urbanístico con el Ayuntamiento de Zaragoza para el desarrollo de dicha zona mediante la tramitación de una modificación puntual del PGOU que recalificara el terreno a uso residencial, permitiendo una edificabilidad privada en los términos expuestos en el citado convenio urbanístico.

En el Boletín Oficial de la Provincia (en adelante BOP) de Zaragoza de ..., aparece el acuerdo del Ayuntamiento, de fecha ..., por el que se aprobó la modificación del PGOU antes señalada, para la recalificación de los terrenos de **Q SA**, pasando a calificarse como suelo urbano no consolidado, señalando que se procedería en su momento a la demolición de los inmuebles industriales en ellos existentes con carácter previo a realizarse una promoción urbanística de carácter residencial. También se indicaba que citado acuerdo determinaría la suspensión del otorgamiento de licencias de parcelación, de edificación y de demolición.

Según apareció en el BOP de Zaragoza de ..., se concedió a **KD S.A.U.** licencia de derribo de la fábrica de ascensores **Q** de la calle ..., de Zaragoza. En el BOP de Zaragoza de...se publicó la aprobación inicial del Proyecto de Urbanización del área ..., en el que se incluye la finca antes referida. En el BOP de Zaragoza, de ..., se publicó la aprobación definitiva de los proyectos de estatutos y bases de actuación de la Junta de Compensación del área citada en el apartado anterior.

Como consecuencia de lo expuesto, la Inspección consideraba que el objeto de la compraventa cuya tributación se analiza era la finca o suelo, calificado en aquel momento como urbano no consolidado, y no las edificaciones que existían en el mismo, puesto que se había de proceder a la demolición de las mismas para efectuar nuevas construcciones. Por ello, dicha transmisión se encontraba sujeta aunque exenta al IVA, conforme a lo dispuesto en el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992, reguladora de dicho impuesto.

Asimismo, dicha compraventa también estaba sujeta a la modalidad "actos jurídicos documentados" del ITP y AJD, estableciéndose en el artículo 33.3º del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2005, un tipo incrementado del 1,5 por ciento para los supuesto en que, pudiéndose haber renunciado a la exención del IVA, no se hubiera hecho. Por ello, la ahora reclamante había dejado de ingresar una cuota de 189.097,75 euros.

Segundo.

Con fecha 12 de abril de 2012, la interesada, disconforme con el acuerdo de liquidación anterior, promovió ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón reclamación económico administrativa con número 50/1789/2012. El obligado tributario, en síntesis, señaló que tributó correctamente en el ITP y AJD ya que:

1º La finca adquirida se clasificaba como suelo urbano con la calificación ..., por lo que la operación estaba sujeta y no exenta en el IVA.

2º En la citada finca existía una edificación que iba a ser demolida con carácter previo a una nueva promoción urbanística por lo que, conforme a lo establecido en el artículo 20.Uno.22º, letra c), de la Ley del IVA, la entrega se encontraba sujeta y no exenta en dicho impuesto. Cita para ello la resolución del TEAC nº 00/3227/2008.

3º Subsidiariamente, entiende que la parte de las edificaciones se encontraría sujeta y exenta de IVA, al destinarse a su derribo previo a una promoción urbanística, y la de los terrenos se encontraría sujeta y exenta a dicho impuesto, aunque se habría renunciado a dicha exención.

Con fecha 17 de diciembre de 2015 el Tribunal Regional estimó las pretensiones de la interesada, al considerar que el tratamiento dado a las segundas entregas de edificaciones previsto en el artículo 20.Uno.22 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA) para su derribo y posterior realización de una promoción urbanística, es el mismo con independencia de la naturaleza del suelo sobre el que se encuentran edificadas. Es decir, que, aún en el caso de que los terrenos no tengan en el momento de la transmisión la condición de edificables, la entrega de la edificación recibe el mismo tratamiento que el dispuesto para la transmisión de terrenos edificables, y no, como considera la Inspección, que deba tratarse la operación según la naturaleza del suelo sobre el que se enclava la edificación transmitida.

Por ello, el Tribunal Regional concluyó que la compraventa de la finca antes referida tenía por objeto la demolición de edificaciones industriales para iniciar posteriormente una promoción inmobiliaria, con independencia de que el terreno sobre el que se enclavaban no tuviera la condición de edificable en el preciso momento de la compraventa, y, en consecuencia, concurren los presupuestos necesarios para aplicar la excepción a la exención del IVA antes referida, por lo que la transmisión resulta sujeta y no exenta de dicho impuesto. Por tanto, debía anularse la liquidación impugnada por lo que se refiere a la tributación a efectos de ITP y ALD de la finca antes indicada.

Dicha resolución fue notificada al Director General de Tributos de la Diputación de Aragón el 26 de enero de 2016.

Tercero.

Con fecha 22 de febrero de 2016, el Director General de Tributos de la Diputación de Aragón, disconforme con la anterior resolución, promovió el presente recurso de alzada ante este Tribunal Central.

En el escrito de interposición, el Director General de Tributos señala que la excepción contenida en el párrafo c) del artículo 20 Uno.22º de la Ley del IVA sólo resulta aplicable cuando las edificaciones a demoler se asientan sobre terrenos que son directa e inmediatamente edificables, lo que se deduce de la expresión "con carácter previo" que se utiliza en el texto de la norma, que estaría dando idea de que la demolición ha de ser inmediatamente anterior a la nueva promoción urbanística, es decir, sin mediar ninguna actuación intermedia, como ocurre cuando hay que realizar un proceso previo de transformación o urbanización del terreno.

El ahora recurrente señala igualmente que el objeto de la compraventa ahora analizada no puede ser otro que el terreno sobre el que se asientan las edificaciones industriales a demoler que han quedado fuera de ordenación, pues la única y verdadera causa contractual que anima a la sociedad compradora a adquirir esos terrenos es la de utilizarlos para realizar una nueva promoción inmobiliaria con arreglo a su nuevo uso urbanístico, una vez culminado el proceso de urbanización previo que se exige, precisamente, para adecuarlos al nuevo uso que les asigna el planeamiento. Las edificaciones existentes y su pretendida demolición por la compradora ni son el objeto del contrato ni tampoco la causa contractual de la compraventa. Por todo ello, el recurrente concluye que estamos ante un entrega de terrenos que, por aplicación del artículo 20.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, está exenta de dicho impuesto. A estar de estar el terreno en cuestión integrado en un área de intervención urbanística, a la fecha de la transmisión no había comenzado aún el proceso de urbanización material de dicho área, pues ni estaba aprobado el proyecto de urbanización ni se había constituido la Junta de compensación, por lo que no tenía adquirida en ese momento la condición de solar ni era directamente edificable.

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:

La conformidad a Derecho de la resolución impugnada

Tercero.

La exención aplicable a las entregas de edificaciones se encuentra regulada en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA) en la redacción vigente en el momento del devengo, señala que:

"(...)

La exención no se extiende:

a) A las entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero.

A los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, el compromiso de ejercitar la opción de compra frente al arrendador se asimilará al ejercicio de la opción de compra.

b) A las entregas de edificaciones para su inmediata rehabilitación por el adquirente, siempre que se cumplan los requisitos que reglamentariamente se establezcan.

c) A las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística."

Para analizar la cuestión debemos tener en cuenta que los criterios interpretativos de las normas tributarias son los previstos en el artículo 12 de la LGT, que a su vez remite al artículo 3.1 del Código Civil. Disponen los citados preceptos lo siguiente:

"Artículo 12. Interpretación de las normas tributarias.

1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil."

"Artículo 3.

1. Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas."

La redacción de la letra c) del sexto párrafo del artículo 20.uno.22º de la Ley 37/1992, antes transcrito, atendiendo a la literalidad de la norma, requiere para calificar su entrega como sujeta y no exenta, que la edificación en cuestión tenga como destino su demolición al objeto de realizar una nueva promoción urbanística, siendo que en tal supuesto el legislador ha considerado que lo que se transmite realmente no es una edificación sino el terreno en el que se halla enclavada para construir en él. Así es considerado por la Dirección General de Tributos en, entre otras, en la contestación a la consulta Vinculante V0581/2007, que señala lo siguiente:

"4.- En el supuesto de que de que antes de la demolición del edificio y comienzo de las obras de construcción de las viviendas el consultante transmitiera a otra entidad el inmueble y el terreno en el que se halla enclavado, si esta entidad que lo adquiere lo destina a su demolición, las conclusiones son las mismas que las expuestas en los puntos anteriores de esta contestación, es decir, se trataría de una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exenta que tributaría al tipo impositivo del 16 por ciento.

La razón es que lo que realmente se está transmitiendo no es una edificación, sino el terreno en el que se halla enclavada para construir en él. La entrega de terrenos edificables no está exenta del impuesto".

Del mismo modo ha sido interpretado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que en su sentencia de 19 de noviembre de 2009, Asunto C-461/08, Don Bosco Onroeren Goed, señala:

"40. Por consiguiente, debe considerarse que la entrega de un terreno sobre el que todavía se levanta un edificio, que hay que derribar para erigir en su lugar una nueva construcción y cuyo derribo ya ha comenzado antes de esta entrega, así como el derribo de este edificio, deben, en circunstancias como las descritas por el órgano jurisdiccional remitente, formar una operación única a efectos del IVA, que tienen, en su conjunto, por objeto no la entrega del edificio existente, sino la de un terreno no edificado.

41. Por tanto, tal operación, considerada globalmente, no está comprendida en la exención del IVA establecida en el artículo 13, parte B, letra g), de la Sexta Directiva, con independencia de como estén de avanzadas las obras de derribo del antiguo edificio en el momento de la entrega efectiva del terreno."

Resulta esencial, para que se produzca la no exención del impuesto que la intención de demolición y nueva construcción exista en el momento del devengo de la operación y la misma pueda acreditarse. El Tribunal Económico Administrativo Central en Resolución de 20 de abril de 1995 en un supuesto de adquisición de terreno con edificaciones en el que no se llevó a cabo la construcción de nuevos edificios argumentó la no exención al Impuesto señalando lo siguiente:

"Estos hechos permiten sostener, razonablemente, que D. ... adquirió con voluntad de demoler y construir nuevos bienes y si de hecho se ha convertido en un nuevo tenedor de bienes más que a su voluntad se debe a una situación sobrevenida. Debe entenderse, pues, que concurre en el caso el supuesto de excepción a la exención del artículo 8.1.22.º b) de la Ley del IVA y, por tanto, la operación no está sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales".

En el presente supuesto, y a partir de las pruebas aportadas por el obligado tributario, queda acreditado que la parte compradora adquirió la finca en cuestión para realizar una nueva promoción urbanística, previo derribo de las edificaciones existentes en ella, contando incluso con la licencia de demolición a la fecha de la adquisición.

A tenor de los datos ya referidos, no cabe sino concluir que la compraventa de la finca antes referida tenía por objeto la demolición de edificaciones industriales para iniciar posteriormente una promoción inmobiliaria, con independencia de que el terreno sobre el que se enclavaban no tuviera la condición de edificable en el preciso momento de la compraventa, y, en consecuencia, concurren los presupuestos necesarios para aplicar la excepción a la exención del IVA antes referida, por lo que la transmisión resulta sujeta y no exenta de dicho impuesto.

La anterior es coincidente con lo señalado por este mismo Tribunal en relación con la transmisión de suelo urbanizado o en curso de urbanización pero todavía no edificable, que se ha considerado extramuros de la exención. En este sentido se ha pronunciado este Tribunal Central, entre otras, en su resolución de 8 de noviembre de 2011, R.G. 3752/2009, en la que se concluyó que no están exentas las entregas de terrenos que,

aún no completamente urbanizados, ya se han incorporado a la cadena de producción de edificaciones, resultando el dato decisivo la condición objetiva del suelo. Añadió este Tribunal que había de pasar a segundo plano la condición de cedente, que debía ser entendida no como "promotor" en sentido estricto, con el significado de persona que impulsa el proceso urbanizador, sino con un alcance mayor, como la que interviene en el mismo realizando operaciones en ese proceso. Con el fin de evitar la ruptura de la cadena de deducciones en las fases intermedias del proceso de producción de edificaciones, la exención no se extiende a los terrenos en los que existan edificaciones en curso de construcción ni a las primeras transmisiones de terrenos urbanizados, sometiendo de este modo al tributo el proceso de producción de las edificaciones.

Siendo que las edificaciones objeto de la controversia habían de demolerse para la posterior edificación del suelo así resultante, el hecho de que el suelo no resultase inmediatamente edificable, por razón de las actuaciones de urbanización, entendida esta en su más amplia acepción, pendientes, no le resta al mismo su condición de suelo parcialmente urbanizado e incardinado en un proceso encaminado a la construcción de nuevas edificaciones, habiendo de concluirse, en tal caso, que su entrega debía considerarse sujeta y no exenta.

Cuarto.

Una vez establecido que la transmisión resulta sujeta y no exenta al Impuesto sobre el Valor Añadido, tal y como estableció igualmente el Tribunal Regional en la resolución ahora impugnada, el tipo impositivo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados, aplicable es del 1% y no el tipo incrementado aplicado por la Inspección en la liquidación que se impugna, todo ello conforme a lo dispuesto en los artículos 122.1 y 122.2 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad de Aragón en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto legislativo 1/2005, de 26 de septiembre. Este Tribunal confirma la anulación la liquidación impugnada por lo que se refiere a la tributación a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

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