

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078258

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 3 de junio de 2020

Sala 2.^a

R.G. 281/2017

SUMARIO:

IVA. Hecho imponible. Entregas de bienes. *Sujeción al impuesto de las transmisiones que se producen con ocasión de la disolución de una comunidad de bienes que ha sido sujeto pasivo del IVA.* Teniendo en cuenta que la noción de «entrega de bienes» como hecho imponible del IVA es un concepto autónomo del Derecho de la Unión Europea que no puede concretarse atendiendo a las peculiaridades de los Derechos civiles domésticos y la asimilación a esa noción de la tenencia o la entrega de bienes con ocasión del cese de la actividad de un sujeto pasivo cuya adquisición dio lugar a la deducción de la cuota en su momento repercutida, se ha de concluir que está sujeta al IVA la asignación a los comuneros de concretas cuotas de participación sobre los bienes resultantes de la disolución y liquidación de una comunidad de bienes que era sujeto pasivo del IVA, bienes cuya adquisición dio lugar en su momento a la deducción de las cuotas soportadas.

El art. 8.Dos.2º de la Ley 37/1992 (Ley IVA), a la luz de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del 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.

También alega la interesada que en el momento de producirse las adjudicaciones a los comuneros de parte de las edificaciones, ni la Ley ni el Rgto. de IVA las sujetaban como primeras entregas, y que ello solo sucedió tras la entrada en vigor de la modificación del art. 8.Dos.2º realizada por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre de 2012, la cual se pretende aplicar con carácter retroactivo. Pues bien, la misma conclusión se aplica también antes de la modificación del art. 8.Dos.2º realizada por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre de 2012, ya que esta modificación tuvo carácter meramente aclaratorio, como señala la exposición de motivos de la Ley. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

Ley 58/2003 (LGT), arts. 33 y 35.

Ley 230/1963 (LGT), art. 33.

Código Civil, arts. 392, 393, 399, 400 y 406.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 5.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 2, 14, 18 y 19.

Ley 29/1998 (LJCA), art. 93.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 3 de junio de 2020

RECURSO: 00-00281-2017

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA

NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA

RECURRENTE: **XBK Y OTROS**, C.B. - NIF ...

REPRESENTANTE: ...

DOMICILIO: ... - España

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

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 18/01/2017 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 23/12/2016 contra la resolución dictada el 27 de octubre de 2016 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de la reclamación económico-administrativa 23/2061/2014 formulada contra resolución con liquidación provisional referida al Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 1T a 4T ejercicio 2011, dictada por la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Jaén de la AEAT (Agencia Estatal de Administración Tributaria) resultando un importe a ingresar de 156.236,36 euros.

Segundo.

De los antecedentes que obran en el expediente se comprueba que la Dependencia de Gestión de la Delegación de Jaén de la AEAT emite un requerimiento a **Xbk** en calidad de sucesor de la entidad **XBK Y OTROS CB** con el objeto de que se subsanaran las incidencias observadas en los datos declarados. Se inicia así un procedimiento de comprobación limitada. El alcance del mismo se circunscribe a contrastar que los datos que figuran en su Libro Registro de Facturas Expedidas han sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones, comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos sustitutivos que fueran solicitados a la vista de dichos libros, y contrastar los datos declarados en concepto de base imponible de operaciones realizadas en régimen general con los datos que obraban en poder de la Administración por operaciones sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (modalidad Actos Jurídicos Documentados).

En fecha 19 de junio de 2014 se dicta propuesta de liquidación provisional y trámite de audiencia por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 1T a 4T ejercicio 2011.

La entidad presenta escrito de alegaciones manifestando su disconformidad con la misma.

En fecha 16 de septiembre de 2014 la Dependencia de Gestión de la Delegación de Jaén de la AEAT dicta acuerdo de resolución con liquidación provisional, del que resulta una deuda a ingresar por importe de 156.236,36 euros, confirmando la propuesta de liquidación notificada.

Los hechos y fundamentos en los que se basa la resolución, respecto del período 4T del ejercicio 2011, son los siguientes:

- Se modifican las bases imponibles y cuotas por operaciones realizadas en régimen general como consecuencia de operaciones no declaradas y sujetas a gravamen conforme a lo establecido en el artículo 4 de la Ley 37/1992, del IVA.

- De conformidad con el artículo 8.Dos.2º y artículo 84.Tres de la Ley del IVA procede aumentar la base imponible del IVA devengado como consecuencia de la extinción de la comunidad **XBK Y OTROS CB** y la adjudicación de sus bienes a los comuneros, documentada en escritura pública de fecha 16 de diciembre de 2011, ante el Notario del Ilustre Colegio de ..., D..., con el Nº de protocolo

La resolución se notifica a la interesada el 1 de octubre de 2014.

Tercero.

Contra el acuerdo dictado descrito en el antecedente anterior, la interesada interpone en fecha 27 de octubre de 2014 reclamación económico administrativa ante el Tribunal Regional de Andalucía.

Notificado el correspondiente trámite de puesta de manifiesto, la interesada presenta escrito en el que alega, en síntesis, que la resolución no es ajustada a Derecho ya que en la fecha en que se produjo la operación de adjudicación de parte de un inmueble a los comuneros, sin especificación de sus derechos, ni la Ley del IVA ni su reglamento sujetaban como primera entrega este acto. La jurisprudencia así lo manifiesta en numerosas sentencias y resoluciones.

El 27 de octubre de 2016 el Tribunal Regional de Andalucía dicta resolución desestimando la reclamación interpuesta. Señala expresamente la misma:

"En el caso analizado, la entidad recurrente se constituyó como comunidad de Bienes dedicada a la promoción de edificaciones el 1 de mayo de 2005, ejerciendo con ello una actividad empresarial y teniendo la condición de sujeto pasivo del Impuesto, estando las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas sujetas al impuesto. Llegados a este punto y por lo que se refiere a la adjudicación a los miembros de la misma de los inmuebles que les correspondían pro indiviso, resulta que el artículo 8. dos. 2º de la ley del IVA expresamente otorga la naturaleza de entrega de bienes, a los efectos del IVA, a 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, artículo y apartados estos aplicables también a las adjudicaciones realizadas en 2011.

Por aplicación de dicho precepto, la ADJUDICACIÓN DE LOS INMUEBLES POR LA COMUNIDAD DE BIENES A LOS COMUNEROS EN PROPORCIÓN A SU CUOTA DE PARTICIPACIÓN, tiene la consideración de ENTREGA DE BIENES, operación que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4 de la Ley 37/1992, está SUJETA AL IVA, por lo que no es posible concluir sino confirmando la liquidación impugnada."

La resolución se notifica a la interesada el 2 de diciembre de 2016.

Cuarto.

La interesada, no conforme con la resolución dictada en primera instancia por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía interpone, el 23 de diciembre de 2016, recurso de alzada ordinario ante este Tribunal Económico-Administrativo Central. En el escrito de interposición reproduce, en esencia, las alegaciones aducidas en primera instancia.

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:

Determinar la conformidad a Derecho del acto impugnado.

En particular, el objeto de la presente reclamación reside en determinar si las adjudicaciones de bienes realizadas a los comuneros como consecuencia de la extinción de la comunidad de bienes **XBK Y OTROS CB**, que es sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, tienen la consideración de entregas de bienes a efectos de dicho tributo y quedan sujetas al mismo.

Tercero.

En el expediente consta la escritura pública, de fecha 16 de diciembre de 2011, otorgada ante el Notario del Ilustre Colegio de ... D. ..., protocolo nº 1..., de extinción de comunidad y adjudicación de fincas, en la que se recogen, entre otros, los siguientes extremos:

- Que Don **Xbk**, Doña **Dpt**, Doña **Npt**, Doña **Ljp** y Don **Gjp** son dueños de determinados inmuebles descritos en el exponendo I en los porcentajes señalados en el mismo.

- Que "los comparecientes, no deseando seguir en la proindivisión entre ellos existente sobre las fincas descritas en el exponendo I, han decidido poner fin a la misma, y para el pago de sus respectivas participaciones, proceden a efectuar las siguientes adjudicaciones.(...)"

Asimismo, en los apartados SEGUNDO y OCTAVO de las estipulaciones se recogen, entre otros, los siguientes extremos:

"SEGUNDO.- (...)

ADJUDICACIONES

A).- A LOS CONYUGES DON **Xbk** y DOÑA **Brv**, que aceptan, con carácter ganancial, el pleno dominio de las fincas descritas con los NUMEROS TRES (3), SEIS (6), OCHO (8) y de una participación indivisa de TREINTA Y DOS COMA SETENTA Y SIETE CIENTOS AVAS PARTES (32'77/100) de la finca descrita con el número NUEVE (9) que se concreta en la posesión y uso exclusivo del local destinado a trastero marcado con el NUMERO TRES (3).

TOTAL ADJUDICADO: TRESCIENTOS OCHENTA Y TRES MIL QUINIENTOS NOVENTA Y TRES EUROS.

B).- y A DOÑA **Dpt** pleno dominio de una mitad indivisa y el usufructo vitalicio de la restante mitad indivisa, y a DOÑA **Npt**, **Ljp** Y DON **Gjp**, en proindiviso y por igual entre ellos y con carácter privativo, la nuda propiedad de una mitad indivisa, de las fincas descritas con los NUMEROS UNO (1), DOS (2), CUATRO (4), CINCO (5), SIETE (7) y de una participación indivisa de TREINTA Y DOS COMA SETENTA Y SIETE CIENTOS AVAS PARTES (32'77/100) de la finca descrita con el número NUEVE (9) que se concreta en la posesión y uso exclusivo del local destinado a trastero marcado con el NUMERO DOS (2).

TOTAL ADJUDICADO: TRESCIENTOS OCHENTA Y TRES MIL QUINIENTOS NOVENTA Y TRES EUROS.

(...)

OCTAVO.- Manifiestan los otorgantes, bajo su responsabilidad, que la disolución de comunidad realizada en la presente escritura no está sujeta a I.V.A., según Sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de fecha 31 de Octubre de 2.011".

Cuarto.

Por la reclamante se alega que en la fecha de otorgamiento de la escritura de extinción ni la Ley 37/1992 ni su Reglamento sujetaban como primera entrega este acto, alegándose lo dispuesto en numerosas sentencias del Tribunal Supremo, entre otras la sentencia de fecha 23 de mayo de 1998, y de diversos Tribunales de Justicia de Comunidades Autónomas, así como resolución del TEAC de fecha 23 de mayo de 2001 (00/2628/1999).

La sentencia del Tribunal Supremo, de fecha 23 de mayo de 1998, recurso nº 2327/1997, indica en su Fundamento de Derecho Primero que "la promoción de edificios en régimen de comunidad de bienes y derechos viene suscitando una constante problemática en principio a la aplicación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y posteriormente al impuesto sobre el valor añadido (IVA)".

En relación con la cuestión relativa a "si la división de la cosa común y posterior adjudicación de un piso o local debe considerarse o no como transmisión patrimonial", la sentencia alude, entre otras, a las de 11 de junio de 1988, 10 de enero de 1991, 25 de marzo de 1994 y 27 de octubre de 1997, en virtud de las cuales -según la mencionada sentencia del Tribunal Supremo- "la división de la cosa común debe ser contemplada como la

transformación del derecho de un comunero, reflejado en su cuota de condominio, en la propiedad exclusiva sobre la parte de la cosa que la división ha individualizado".

Por su parte, en el Fundamento de Derecho Segundo se hace referencia a pretensión de la parte recurrente en aquel asunto, señalando:

Frente a ellas, el recurrente sostiene que la doctrina reflejada en las citadas sentencias del Tribunal Supremo, dictadas fundamentalmente para supuestos de viviendas de protección oficial, no puede aplicarse cuando entra en juego el IVA, de suerte que, a efectos de éste, cuando una comunidad se disuelve, total o parcialmente, repercute IVA a los comuneros ex lege, sean personas físicas o jurídicas, convirtiéndose dichos comuneros en destinatarios finales del tributo, con la salvedad de que a partir de 1993, con la nueva Ley del IVA, el proceso de producción puede seguir creando valor mediante la renuncia a la exención del IVA y siempre que el adquirente sea sujeto pasivo con derecho a deducción.

Solicita a tal fin el recurrente que se declare doctrina legal, en primer término, que toda transmisión que realiza el adjudicatario de un bien inmueble, piso o local comercial, tras la disolución de la comunidad que promovió su edificación, se halla sujeta al ITP, siempre que dicha transmisión haya tenido lugar entre el 1 de enero de 1986 y el 31 de diciembre de 1992, por no considerarse aquélla como primera transmisión a efectos del IVA.

Y en segundo término que se declare que, si la transmisión ha tenido lugar después del 1 de enero de 1993, se hallará sujeta al ITP, siempre que el adquirente no sea un sujeto pasivo del IVA con derecho a deducción.

Por su parte, en los Fundamentos de Derecho Tercero y Cuarto de la mencionada sentencia se establece lo siguiente:

Tercero.

No puede prosperar la doctrina preconizada por la parte recurrente, y que se basa en considerar, a efectos del IVA, como primera transmisión, la adjudicación a un comunero de la concreción de su cuota indivisa, puesto que el artículo 6 de la Ley 30/85, de 2 de agosto, del IVA decía que "se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales", y ya hemos establecido que la disolución de la comunidad y posterior adjudicación de un piso o local como concreción de la cuota ideal hasta entonces existente no es un acto traslativo del dominio.

A esta argumentación no afecta la circunstancia de que el propio artículo 6, en su apartado 2. 5ª preceptúe, al igual que el artículo 8. dos.2 de la actual Ley del IVA 37/1992, de 28 de diciembre, que tienen la consideración de entrega de bienes 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 y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas, pues el precepto se refiere a la adjudicación de bienes concretos que integraban el patrimonio de las sociedades o comunidades, lo que no es el caso de la transformación de la cuota ideal indivisa sobre el haber partible en cuota concreta sobre uno de los lotes -pisos o locales- resultantes de la división, en los que, como se ha dicho hasta la saciedad, no hay traslación de dominio.

Cuarto.

En cuanto a la segunda petición, consistente en que se declare a que después del 1 de enero de 1993 toda transmisión que realice el adjudicatario de un bien inmueble, piso o local comercial, tras la disolución de la comunidad que promovió su edificación, se hallará sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, siempre que el adquirente no sea un sujeto pasivo de IVA con derecho a deducción, es evidente que la sentencia apelada no ha establecido ninguna doctrina que se refiera a dicho supuesto, por cuanto contempló una transmisión anterior a dicha fecha, razón que impide a esta Sala entrar a examinar la tesis que propone el recurrente, pues el artículo 102 b) de la Ley de la Jurisdicción acota el ámbito del recurso de casación en interés de ley al examen de la doctrina establecida por una sentencia que se reputa perjudicial o gravemente dañosa lo que excluye la posibilidad de examinar doctrinas no contenidas en la sentencia impugnada.

Por el Tribunal Económico-Administrativo Central se dictó alguna resolución asumiendo la anterior doctrina, vigente la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, como la resolución de fecha 23 de mayo de 2001, RG 00/2628/1999, respecto de la cual se interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, dictándose sentencia por la Audiencia Nacional de fecha 21 de mayo de 2003, que desestimó dicho recurso, contra la que se interpuso recurso de casación, que también fue desestimado mediante sentencia del Tribunal Supremo de fecha 28 de octubre de 2009.

No obstante, este Tribunal Económico-Administrativo Central ha mantenido un criterio distinto en resoluciones posteriores, en las que se invocan determinadas sentencias dictadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Así, resoluciones del TEAC de fecha 13 de octubre de 2005 (00/2358/2003), y de fecha 14 de diciembre de 2005 (00/2963/2003 y 00/3096/2003).

En dichas resoluciones se analizan, sucesivamente, las siguientes cuestiones, todas ellas relevantes para la resolución de la planteada en el presente recurso:

1. Determinar si las operaciones realizadas confieren a la comunidad el carácter de empresario profesional a efectos del IVA.
2. Sujeción o no al IVA de las operaciones efectuadas por la Comunidad.

Según lo dispuesto en dichas resoluciones, procede partir de lo dispuesto en los siguientes artículos:

Artículo 35.4 de la Ley 58/2003, General Tributaria: "Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición".(1)

Artículo 84.Tres de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido: "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".

De este último precepto se desprende que, para que la reclamante (comunidad de bienes) pueda tener la consideración de sujeto pasivo del IVA, debe realizar operaciones que constituyan hecho imponible del Impuesto, lo cual exige analizar si las operaciones realizadas en el ejercicio de la actividad de promoción inmobiliaria por la entidad, son o no operaciones sujetas al mismo.

En el fundamento de derecho tercero de la resolución de 13 de octubre de 2005, se indicaba lo siguiente (el subrayado es nuestro):

Tercero.

La cita de los artículos antes mencionados [artículos 33 LGT de 1963 y 84.Tres LIVA] no hace sino poner de relieve la ausencia de una conceptualización tributaria de la comunidad de bienes. Al tratarse de una institución puramente civil que solamente ha sido recibida como un concepto extraño por el ordenamiento tributario, y debido a la falta de una construcción de la institución jurídica de la comunidad de bienes en este ordenamiento (las normas especiales contenidas en el articulado de las leyes tributarias son meramente circunstanciales), debemos acudir al ordenamiento jurídico general, y más en concreto al ordenamiento civil para esclarecer en primer lugar la naturaleza jurídica de estos sujetos del Derecho y en segundo lugar determinar las consecuencias que dicha calificación puedan conllevar en la interpretación de la norma tributaria.

La comunidad de bienes se regula en los artículos 392 a 406 del Código Civil, comprendidos en el Título III, Libro II, bajo la rúbrica de "De los bienes, de la propiedad y de sus modificaciones".

La doctrina más autorizada ha visto en la comunidad de bienes que regula nuestro Código Civil un trasunto de la comunidad romana, en oposición a la comunidad de tipo germánico. Se diferenciarían ambas concepciones de la comunidad de bienes en que para la primera la preeminencia se concedería al individuo y la situación de comunidad sería algo transitorio y desventajoso, mientras que para la segunda la comunidad reflejaría una concepción colectivista, por lo que la situación comunal gozaría de un carácter permanente o estable determinándose como una forma ventajosa de realizar determinadas funciones económicas.

De la lectura de los preceptos de nuestro Código Civil podemos concluir que la comunidad de bienes que la norma civil aspira a regular responde más fielmente a la concepción de comunidad romana o por cuotas que a la concepción germánica; baste la lectura del artículo 400, que se refiere a que "ningún copropietario estará obligado a permanecer en la comunidad. Cada uno de ellos podrá pedir en cualquier tiempo que se divida la cosa común", o también del artículo 393, cuando se refiere a la participación de los comuneros en los beneficios y en las cargas de la comunidad, y el artículo 399 cuando se refiere a la posibilidad que cada propietario tiene de enajenar, ceder o hipotecar la parte que le corresponde.

Podemos intentar también esbozar la figura de la comunidad de bienes por diferencia con otras instituciones jurídicas; así la sociedad civil regulada en el Título VIII del Libro IV del mismo texto, en los artículos 1665 y siguientes, se define en este primer artículo de la siguiente manera: "la sociedad es un contrato por el cual dos o más personas se obligan a poner en común dinero, bienes o industria, con ánimo de partir entre sí las ganancias".

El contrato de sociedad tendría un innegable ánimo de lucro o de obtención de beneficio partible, mientras que la comunidad de bienes sería más bien una situación en la que existiría un patrimonio en reposo o estático, respecto del cual los comuneros se limitarían a la mera conservación, disfrute o utilización del mismo.

En el caso de nuestro Impuesto, la sujeción se va a definir en la mayoría de los casos por la realización de actividades por empresarios o profesionales en los términos a que se refiere el artículo 4 de la Ley 37/1992, por lo que la sujeción va a derivar del carácter con el que se realiza la operación. Así son los sujetos descritos en el apartado Uno del artículo 5 los que realizan operaciones que constituyen hechos imponibles y que por ello quedan sujetas al Impuesto.

El artículo 5.Uno.d) de la ley del IVA indica que "se reputarán empresarios o profesionales: quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente".

(...)

Considerar que el carácter de empresario o profesional se predique de la comunidad de bienes en sí como sujeto tributario del Derecho puede resultar incluso lógico, y ello, además de por las indicaciones legales antes referidas, porque, por otro lado, si determináramos que cada uno de los sujetos que formara parte de la comunidad fuera empresario o profesional y se constituyera en autopromotor de su vivienda, llegaríamos a conclusiones más complejas y seguramente no queridas por el legislador, puesto que para que cada uno de los comuneros pudiera deducirse el IVA soportado por los pagos efectuados en el desarrollo de la autopromoción, se exigiría que se emitieran facturas en las que figurara como destinatario cada uno de ellos de manera individualizada; además, las obligaciones formales a que siempre queda sujeto aquél que realiza las operaciones que nos ocupan deberían ahora cumplirse no ya por la comunidad, sino por cada uno los comuneros a título particular, lo que en la práctica llevaría a la desaparición de la promoción de viviendas en régimen de comunidad.

La reciente doctrina de la Dirección General de Tributos apunta claramente en la dirección antes expuesta, al entender que las comunidades de bienes dedicadas a la promoción de edificaciones, para una vez terminada dicha promoción adjudicar a cada comunero una parte de la misma, tienen la consideración de empresario o profesional. Podemos mencionar entre otras las consultas 1542/2004, de 4 de agosto de 2004; 559/2004 de 9 de marzo de 2004; 1740/2002, de 12 de noviembre 2002. También las de 7 de septiembre de 2000, 23 de abril de 2001, 29 de noviembre de 2001, 18 de febrero de 2002, 5 de marzo de 2003, 17 de marzo de 2004, 25 de marzo de 2004, 5 de abril de 2004, 18 de junio de 2004, 26 de julio de 2004 y 27 de septiembre de 2004.

Este carácter es el que más y mejor se compadece con la actividad desempeñada por la comunidad de bienes, porque la propia actividad de promoción efectuada va más allá del concepto de comunidad romana en la que los comuneros coexisten tolerándose recíprocamente; en el caso que examinamos existe una intención de obtener un beneficio común, allegando los medios económicos de personas que en un principio ya poseían un vínculo o relación entre ellos (la pertenencia al ...), para desarrollar una actividad de promoción inmobiliaria de la que resulte un beneficio económico cuantitativo para cada uno de los comuneros (hipotéticamente este resultado podría determinarse por diferencia entre el conjunto de aportaciones y resto de costes, y el valor de mercado de los bienes adjudicados en la desmembración de la cosa común). Evidencia de ello es el hecho de que se incluyan en los estatutos del contrato de modificación del de constitución de fecha ... de 1993 cláusulas como la exclusión expresa de los derechos de tanteo y retracto, pacto por otra parte contrario al régimen jurídico de la comunidad de

bienes fijado en el Código Civil; así como el pacto de indivisión, indeterminado en cuanto a su duración, al que se someten los comuneros en el artículo ..., pacto que tampoco es acorde con el artículo 400 del texto civil en el que se expresa que sólo será válido el pacto de indivisión por un período no superior a 10 años (si bien una vez fijado un plazo de indivisión, que no podrá exceder los diez años, cabría la prórroga por acuerdo de los comuneros).

También es verdad que el frontispicio del título que vertebra la institución de la comunidad de bienes, el artículo 392 del Código Civil, también indica que "a falta de contratos, o disposiciones especiales, se regirá la comunidad por las prescripciones de este título", por lo que la autonomía de la voluntad de los comuneros tiene un carácter fundamental en toda esta materia y permitiría la modificación del régimen básico establecido en el Código Civil. Pero por otra parte cualquier modificación no hace sino desvirtuar la naturaleza jurídica de la comunidad de bienes, llamémosla "canónica", contemplada en el texto de 1889, por lo que nos lleva a considerar la existencia de una institución jurídica que tan sólo en parte responde al carácter tradicional que ostenta la descrita en los artículos referidos, y a poder entender que el instrumento jurídico empleado para realizar la actividad de promoción de edificaciones no es el que mejor traduce la voluntad de los concurrentes en la realidad económica actual.

Si bien el principio de la autonomía de la voluntad preside el ordenamiento jurídico y la actuación de los particulares, al ser éstos libres para operar bajo las formas jurídicas que estimen pertinentes, siempre que no contravengan normas imperativas y cumplan los requisitos aplicables, esta autonomía de la voluntad no puede modificar la realidad para que situaciones idénticas reciban tratamiento tributario diverso. El aplicador del Derecho debe atender a la realidad de las operaciones efectuadas, y más si cabe en un ámbito como el del Impuesto sobre el Valor Añadido, en el que se pretende una interpretación de la normativa que sea armónica a nivel comunitario. Por ello es necesario atender a la finalidad que se persigue con la constitución de comunidades de bienes para la promoción de viviendas, dejando de lado el concreto vehículo jurídico empleado.

(...)

Por todo ello debemos considerar que queda resuelta la cuestión preliminar planteada en el expediente y que las operaciones realizadas por la Comunidad Civil ... van a otorgar a tal comunidad el carácter de empresario o profesional de acuerdo con el texto de la ley del IVA.

En nuestro caso, en el documento de modificación de la comunidad de bienes de fecha 10 de octubre de 2011, que figura en el expediente, se recoge expresamente que "en fecha 1 de mayo de 2005 se constituyó la Comunidad de Bienes con CIF E23542129, dedicada a la Promoción de Edificaciones (...)"

Conforme al criterio expuesto en el fundamento de derecho tercero de la resolución de 13 de octubre de 2005 y de la información obrante en el expediente, se ha de concluir que la reclamante tiene el carácter de empresario o profesional de acuerdo con la Ley del IVA por cuanto desarrolla la actividad de promoción de edificaciones.

Quinto.

Siguiendo el mismo orden de exposición que en la indicada resolución de 13 de octubre de 2005, debemos examinar a continuación si las operaciones de adjudicación a los comuneros de los inmuebles que son objeto de promoción por la comunidad, dan lugar al devengo del Impuesto.

Debemos partir de lo dispuesto en el artículo 8 de la Ley del IVA, en la redacción anterior a la modificación introducida por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, en el que, bajo el epígrafe de "Concepto de entrega de bienes", se desglosan las operaciones que van a resultar gravadas:

«Uno. Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.

(...)

Dos. También se considerarán entregas de bienes:

(...)

2. 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 y actos jurídicos documentados y operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

(...).»

Por tanto, la adjudicación de inmuebles y cuotas de participación de los mismos por parte de la comunidad de bienes, en favor de los comuneros de acuerdo con el título de participación de estos, resulta perfectamente encuadrable en el supuesto de "entrega de bienes" previsto en el artículo 8.Dos.2 de la Ley del Impuesto.

Es cierto que el Tribunal Supremo, vigente la Ley 30/1985, señalaba en la Sentencia de 23 de mayo de 1998, que en la disolución de la comunidad de bienes no se produce ningún acto traslativo ni verdadera transmisión de la propiedad, debido a la consideración de propietario que tiene el comunero tanto cuando se mantiene la indivisión como cuando pasa a ser adjudicatario a título de propietario de una parte del bien común. Ahora bien, también es cierto que, en nuestro caso, la comunidad ha realizado unas operaciones de transformación de la realidad, ya que en un primer momento los comuneros poseían una cuota ideal respecto de la titularidad que la comunidad poseía sobre los terrenos, y en último lugar y como consecuencia de la actividad de promoción de edificación y la concreción de las cuotas poseídas, cada uno de los comuneros pasa a ostentar la propiedad de determinadas fincas y un porcentaje de otras.

Visto el contenido del artículo 8 de la Ley del Impuesto, se aprecia que en el apartado Uno se contiene el concepto general de entregas de bienes: "la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales". En relación con este precepto, debe recordarse que el concepto de transmisión a que se refiere la Sexta Directiva comunitaria en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre volumen de negocios, es un concepto económico, no meramente jurídico, y es esta concepción económica la que alumbra la interpretación que de la Sexta Directiva (actualmente, Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006), realiza el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE). Para dicho Tribunal, someter la existencia de una entrega de bienes, que es uno de los tres hechos imposables del IVA, al cumplimiento de requisitos que varían en función del Derecho civil del Estado miembro de que se trate, podría comprometer la propia finalidad de la Sexta Directiva.

En la sentencia de 8 de febrero de 1990, recaída en el asunto C-320/88, Staatssecretaris van Financiën / Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, el TJCE señalaba lo siguiente:

6. Procede recordar que, según el apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva: se entenderá por "entrega de bienes" la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

7. Con arreglo a la redacción de esta disposición, el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho, como si ésta fuera la propietaria de dicho bien.

8. Esta interpretación es conforme con la finalidad de la Directiva que tiende, entre otras cosas, a que el sistema común del IVA se base en una definición uniforme de las operaciones imposables. Ahora bien, este objetivo puede verse comprometido si la existencia de una entrega de bienes, que es una de las tres operaciones imposables, estuviera sometida al cumplimiento de requisitos que difieren de un Estado miembro a otro, como ocurre con la transmisión de la propiedad en el Derecho civil.

9. Procede, pues, responder a la primera cuestión que el apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se considera entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, aunque no haya transmisión de la propiedad jurídica del bien.

En consecuencia, la entrega de bienes, de acuerdo con la interpretación comunitaria, no puede circunscribirse estrictamente al dictado del Derecho civil nacional, para así garantizar la aplicación uniforme de la Directiva en todo el territorio comunitario.

En consonancia con el anterior planteamiento, el apartado Dos del artículo 8 de la Ley del Impuesto, contiene una relación de supuestos que se equiparan, cualquiera que sea el sustrato jurídico de la operación, a entregas de bienes, y ello porque la Ley habla de que dichos supuestos "se considerarán entregas de bienes". Pues bien, el segundo de estos supuestos es el que, precisamente, interesa en la presente resolución: las aportaciones no dinerarias efectuadas por sujetos pasivos del IVA de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a comunidades de bienes y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas.

Este ha sido también el criterio mantenido por la Dirección General de Tributos en contestaciones a varias consultas vinculantes (por todas, V1421-09, de 17 de junio de 2009; V2294-09, de 13 de octubre de 2009), en las que concluye que, una vez haya finalizado la construcción de la edificación promovida por la comunidad de bienes, la adjudicación a cada comunero del correspondiente inmueble constituirá una primera entrega sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

De este modo se ha pronunciado este Tribunal en la resolución de 11 de octubre de 2011 (RG: 3472/08), que constituye doctrina vinculante de acuerdo con el artículo 239.7 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Sexto.

Alega la interesada que en el momento de producirse las adjudicaciones a los comuneros de parte de las edificaciones, ni la Ley ni el Reglamento de IVA las sujetaban como primeras entregas, y que ello solo sucedió tras la entrada en vigor de la modificación del artículo 8.Dos.2º realizada por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre de 2012, la cual se pretende aplicar con carácter retroactivo.

Conforme a lo expuesto en el anterior fundamento de derecho, no puede aceptarse lo alegado, pues ya se ha visto que las referidas adjudicaciones a los comuneros por parte de una comunidad de bienes que era sujeto pasivo del impuesto, están sujetas al mismo incluso antes de la citada modificación normativa.

Tras ella, la redacción del artículo 8.Dos.2º pasó a ser la siguiente:

"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."

Pues bien, indica la exposición de motivos de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre de 2012, apartado VII, respecto a esta modificación:

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.

Lo que pone de manifiesto que ninguna novedad se introdujo en este punto.

De acuerdo con lo hasta aquí expuesto, este Tribunal considera que las adjudicaciones efectuadas por la comunidad de bienes en favor de sus comuneros como consecuencia de la promoción de edificaciones, constituyen operaciones sujetas al Impuesto y como tales deben dar lugar a su devengo. En consecuencia, procede confirmar el criterio del acuerdo reclamado.

Séptimo.

Por último se ha de añadir que la cuestión aquí planteada, que fue objeto de diversos pronunciamientos administrativos y judiciales como se ha señalado anteriormente, ha sido totalmente aclarada en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 7 de marzo de 2018, dictada en el recurso de casación número 1536/2017, en cuyos fundamentos de derecho segundo a sexto se recoge lo siguiente (el subrayado es nuestro)

"SEGUNDO.- En general, la noción de "entrega de bienes" como hecho imponible del IVA.

1. Con arreglo al artículo 2.1.a) Directiva IVA están sujetas al impuesto las "entregas de bienes" realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal. Se entiende por "entrega de bienes" la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas al propietario (artículo 14.1 Directiva IVA).

2. La LIVA, que es trasposición a nuestro Derecho interno de la Directiva IVA, sujeta al impuesto las entregas de bienes (artículo 4.Uno) y considera sujetos pasivos del mismo, entre otros, a las comunidades de bienes cuando realicen operaciones sujetas al IVA (artículo 84.Tres). Nuestra Ley define la entrega de bienes como la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante la cesión de títulos representativos de dichos bienes (artículo 8.Uno).

3. La noción de entrega de bienes de los artículos 2.1.a) y 14.1 Directiva IVA es un concepto autónomo del Derecho comunitario, que debe recibir una interpretación uniforme en toda la Unión. No se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra a disponer de hecho como si fuera la propietaria del bien. No son admisibles soluciones que basan su razonamiento en el régimen de propiedad del Derecho civil nacional [sentencias HE, apartados 63 a 65, Dixons, apartado 20, Fast Bunkering, apartado 51, todas ya referenciadas; también, sentencia de 12 de enero de 2006, Optigen y otros (C-354/03, C-355/03 y C-484/03, apartado 39;EU:C:2006:16)].

4. Por consiguiente, a la vista de la jurisprudencia del TJUE se ha de poner en tela de juicio una interpretación como la sostenida en la sentencia recurrida que, sustentándose en dos pronunciamientos anteriores de este Tribunal Supremo, pivota sobre la noción de propiedad y de sus transmisión en nuestro Derecho civil, considerando que en la disolución de una comunidad de bienes y la adjudicación de un concreta cuota sobre determinados bienes como concreción de la cuota ideal hasta entonces existente no constituye un acto traslativo del dominio (sentencias de 23 de mayo de 1998 y 28 de octubre de 2009, ya citadas, FFJJ 3º y 10º, respectivamente).

TERCERO.- En particular, las "entregas de bienes" con ocasión de la cesación de una actividad económica

1. La regulación armonizada en el ordenamiento de la Unión Europea, permite a los Estados miembros considerar "entregas de bienes" la tenencia de bienes por un sujeto pasivo o sus derechohabientes, en el caso de cesación de su actividad económica, siempre que dichos bienes hubieren dado derecho a la deducción total o parcial del IVA en el momento de su adquisición o de su aplicación a las necesidades de su empresa, salvo que, si opta por ello el Estado miembro, se trate de la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes [vid. artículo 18, letra c), en relación con la letra a) del mismo precepto y el artículo 19 Directiva IVA].

2. La Ley española precisa que también son "entregas de bienes" las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a comunidades de bienes, así como las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación total o parcial de aquéllas (artículo 8.Dos.2º) [la reforma llevada a cabo mediante la Ley 16/2012 añadió un segundo párrafo al precepto para precisar que, en particular, se consideran entregas 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].

3. Con arreglo al artículo 18.c) Directiva IVA [con excepción de los casos enunciados en el artículo 19, si así lo decide el legislador interno], la tenencia de bienes por un sujeto pasivo o por sus derechohabientes puede asimilarse a una entrega de bienes a título oneroso en el caso del cese de una actividad económica imponible, siempre que dichos bienes hubieren dado derecho a la deducción. Aquel precepto se refiere a los supuestos de cese de la actividad económica imponible en general, sin hacer distinción según las causas o las circunstancias de dicho cese (con exclusión, si procede, de los casos del artículo 19) y con independencia de la forma de personificación (personas físicas, personas jurídicas, entidades sin personalidad), pues su objetivo principal es evitar que bienes que hayan dado derecho a la deducción sean objeto de un consumo final no gravado como

consecuencia del cese de la actividad imponible [sentencias Marinov, apartados 25 a 27, y Mateusiak, apartado 26, ya citadas; en el mismo sentido la sentencia de 17 de mayo de 2001, Fischer y Brandenstein (C-322/99 y C-323/99, apartado 86; EU:C:2001:280)] y eliminar efectivamente cualquier desigualdad en materia de IVA entre los consumidores que adquieran sus bienes a otro sujeto pasivo y aquellos que lo adquieran dentro de la actividad de su empresa (sentencia Mateusiak, apartado 39).

4. Además, la tributación con arreglo al artículo 18.c) Directiva IVA debe efectuarse cuando un bien que haya dado derecho a la deducción del IVA conserve un valor residual en la fecha de cesación de la actividad económica imponible, con independencia del período transcurrido entre la fecha de la adquisición de ese bien y la del cese de la actividad (sentencia Mateusiak, apartado 39).

5. Por lo tanto, teniendo en cuenta que la noción de "entrega de bienes" como hecho imponible del IVA es un concepto autónomo del Derecho de la Unión Europea que no puede concretarse atendiendo a las peculiaridades de los Derechos civiles domésticos y la asimilación a esa noción de la tenencia o la entrega de bienes con ocasión del cese de la actividad de un sujeto pasivo cuya adquisición dio lugar a la deducción de la cuota en su momento repercutida, se ha de concluir que está sujeta al IVA la asignación a los comuneros de concretas cuotas de participación sobre los bienes resultantes de la disolución y liquidación de una comunidad de bienes que era sujeto pasivo del IVA, bienes cuya adquisición dio lugar en su momento a la deducción de las cuotas soportadas.

CUARTO.- El legislador español, la opción del artículo 18.c) Directiva IVA y la atribución de cuotas sobre bienes.

1. El artículo 8.Uno LIVA considera entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, «incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes».

2. El artículo 8.Dos LIVA dispone que también se considerarán entrega de bienes: «2º [...] las adjudicaciones [no dinerarias] en caso de liquidación o disolución total o parcial de [sociedades o comunidades de bienes]» (redacción vigente al tiempo de los hechos del litigio -año 2007-).

3. Estos preceptos, en particular, el artículo 8.Dos constituyen una evidencia de que el legislador español optó por realizar la asimilación autorizada por el artículo 18.c) Directiva IVA.

4. La opción ya era permitida por la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativa a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto Sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DOUE, serie L, nº 145, p. 1) - artículo 5.7.c)- y está presente en nuestro ordenamiento jurídico desde la vigencia del artículo 6.2.5º de la Ley 30/1985.

5. La LIVA, como ha quedado dicho, la incorpora en el artículo 8.Dos.2º desde su redacción originaria y la reforma llevada a cabo en 2012, que incorporó un nuevo párrafo 3º al artículo 8.Dos [«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»] no hizo más que clarificar el párrafo 2º, según se indica expresamente en el apartado VII de la exposición de motivos de la Ley 16/2012.

6. Se ha de tener en cuenta que el ejercicio de la opción no requiere una expresa indicación en la norma de transposición de que así se trata, siendo suficiente con que la previsión que habilita la Directiva IVA sea incorporada al ordenamiento jurídico interno a través de la disposición que corresponda con arreglo al sistema interno de fuentes del Derecho. En otras palabras, se cumple materialmente sin que sea imprescindible una manifestación formal al respecto.

7. Decaen, por tanto, los alegatos realizados por los recurridos en relación con la no aplicación al caso de la jurisprudencia del TJUE sobre el artículo 18.c) Directiva IVA, siendo también irrelevante su énfasis en poner de manifiesto que en el caso enjuiciado no hubo adjudicación de concretos y específicos bienes, sino atribución de cuotas de participación sobre los mismos. Como se obtiene de lo hasta aquí expuesto, la Directiva IVA, la LIVA y la jurisprudencia del TJUE no discriminan entre una forma de atribución u otra. La adjudicación de cuotas sobre bienes concretos, singularizando la participación ideal que se tenía en la propiedad de todos ellos cuando integraban una comunidad de bienes de la que se formaba parte, constituye una "entrega de bienes", hecho imponible del IVA, si, como es el caso, la comunidad de bienes disuelta y liquidada era sujeto pasivo del mismo y en el momento de la adquisición de aquéllos se dedujo, como nadie ha discutido, las cuotas repercutidas por el mencionado tributo.

QUINTO.- Contenido interpretativo de esta sentencia

Conforme a lo hasta aquí expuesto y según ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación de las normas concernidas en este litigio.

«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».

En consecuencia, la entrega de bienes, de acuerdo con la interpretación comunitaria, no puede circunscribirse estrictamente al dictado del Derecho civil nacional, para así garantizar la aplicación uniforme de la Directiva IVA en todo el territorio comunitario.

En consonancia con el anterior planteamiento, el apartado Dos del artículo 8 de la Ley del Impuesto, contiene una relación de supuestos que se equiparan, cualquiera que sea el sustrato jurídico de la operación, a entregas de bienes, y ello porque la Ley habla de que dichos supuestos "se considerarán entregas de bienes". Pues bien, el segundo de estos supuestos es el que, precisamente, interesa en la presente resolución: las aportaciones no dinerarias efectuadas por sujetos pasivos del IVA de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a comunidades de bienes y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas, con independencia, en este último caso, de la forma de atribución, tal y como se deriva de la jurisprudencia comunitaria.

De acuerdo con todo lo expuesto, este Tribunal considera que las adjudicaciones efectuadas por la comunidad de bienes **XBK Y OTROS CB** en favor de sus comuneros como consecuencia de la extinción de la misma, constituyen operaciones sujetas al Impuesto y como tales dan lugar a su devengo.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

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