



1-2009

ΑΛΕΤΗΙΩ
CUADERNOS CRÍTICOS DEL DERECHO



ISSN 1887-0929



αΛΕΘΕΙΑ
CUADERNOS CRÍTICOS DEL DERECHO

Número 1- 2009

SUMARIO

DOCTRINA

Págs.

- 1-50 **La imposición indirecta y el tráfico inmobiliario: problemática derivada de la superposición de los impuestos sobre el valor añadido y transmisiones patrimoniales onerosas. Especial referencia a la transmisión y urbanización de terrenos (primera parte)**
Gerardo Moreu Serrano
- 51-67 [El himno como símbolo político \(Alegre Martínez, Miguel Ángel, coord.\) Recensión a cargo de:](#)
Cláudia Perotto Biagi y Rafael Caiado Amaral
- 68-113 [Una visión crítica de los registros de morosos: alegalidad de los mismos](#)
Julián Timoner Giménez

JURISPRUDENCIA

Págs.

- 114-129 [Vulneración del derecho a la intimidad personal: jubilación forzosa de funcionario docente utilizando informes clínicos sin su consentimiento \(STC 70/2009, de 23 de marzo\)](#)
José Luis Martín Moreno
- 130-138 [Violación del dercho a la igualdad de acceso a la función pública: deber de extender la rectificación de los criterios de valoración a todos los aspirantes, y no sólo a los recurrentes. Nulidad de pleno derecho del art. 62.1.a\) de la Ley 30/1992. \(STS de 22 de julio de 2008\)](#)
José Luis Martín Moreno

**La imposición indirecta y el tráfico inmobiliario:
problemática derivada de la superposición de los impuestos
sobre el valor añadido y transmisiones patrimoniales onerosas.
Especial referencia a la transmisión y urbanización de terrenos
(primera parte)**

RESUMEN: La normativa fiscal comunitaria, y muy especialmente el IVA, está orientada al logro del principio de neutralidad respecto del tráfico empresarial, pero por la propia competencia fiscal entre el Estado y las Comunidades Autónomas e, incluso, la forma de retribución de las Oficinas Liquidadoras se está llegando a interpretaciones discutibles, con argumentos formalistas en exceso, con el fin de encontrar nuevos hechos imponibles que, además, de incumplir el régimen de incompatibilidad de los tributos de la imposición indirecta están afectando a la competitividad de nuestras empresas, encareciendo los bienes y servicios y muy especialmente el tráfico inmobiliario y el mercado del suelo, y que han afectado a la competitividad de nuestra economía de una manera estructural.

ABSTRACT: The UE regulation, and very specially the Value Added Tax (VAT) in the European Union is orientated to ensures that the tax is neutral (It is not a charge on companies; the taxable person is entitled to deduct the tax paid at the preceding stage), but the fiscal competition between the State and the Autonomous Communities, even, the form of remuneration of the tax Offices, is coming to debatable interpretations, with formalist arguments in excess, in order to find new taxable events that, in addition, are breaking the regime of incompatibility of indirect taxation, concerning the competitiveness of our companies.

PALABRAS CLAVE: Fiscalidad indirecta. Fiscalidad del suelo. IVA e ITP-AJD. Competencias del Estado y de las Comunidades Autónomas.

KEY WORDS: Indirect taxation (VAT / ITPAJD). Real estate tax. Fiscal federalist. Spanish tax decentralization. Fiscal competition. State. Autonomous Communities.

CDU: 342. Derecho Tributario. Derecho Público

**LA IMPOSICIÓN INDIRECTA Y EL TRÁFICO INMOBILIARIO:
PROBLEMÁTICA DERIVADA DE LA SUPERPOSICIÓN DE LOS IMPUESTOS
SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS.
ESPECIAL REFERENCIA A LA TRANSMISIÓN Y URBANIZACIÓN DE TERRENOS
(PRIMERA PARTE)**

Gerardo Moreu Serrano



Urb. Parque Oeste (Granada)

SUMARIO:

1. ASPECTOS GENERALES DE LAS RELACIONES ENTRE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS.

- 1.1. Fiscalidad y tráfico jurídico patrimonial.
- 1.2. Notas características del IVA y del ITP-AJD.
- 1.3. Delimitación y relación para la aplicación de ambos impuestos.
- 1.4. Problemática que se suscita en relación a las facultades normativas y de gestión por Administraciones diferentes. Principales problemas en la aplicación de los mismos:
 - Disfunciones derivadas de la normativa comunitaria: IVA y AJD; OS y Arancel del Registro Mercantil; IVA y retribución de los Registradores como titulares de las Oficinas Liquidadoras; Aranceles Notariales y Registrales y derecho de Aportación.
 - Disfunciones dentro del sistema normativo interno.

2. ASPECTOS ECONÓMICOS Y URBANÍSTICOS DE LAS DISTINTAS FASES DEL PROCESO DE TRANSFORMACION DEL SUELO.

- 2.1. Aspectos económicos.
 - 2.1.1 Tráfico inmobiliario y proceso de producción inmobiliaria.
 - 2.1.2. Estructura del tráfico inmobiliario y mercados inmobiliarios.
 - 2.1.3. Visión económica del proceso de producción inmobiliaria: etapas de maduración de los bienes inmuebles.
 - 2.1.4 Estructura de las diversas fases de producción de los inmuebles. Su formación de valor.
 - 2.1.5. La urbanización como ejercicio de empresa.

- 2.2. Aspectos generales de derecho urbanístico.
 - 2.2.1. Delimitación entre planeamiento, gestión urbanística y ejecución urbanística.
 - 2.2.1.1. Planeamiento urbanístico.
 - 2.2.1.2. Gestión urbanística.
 - 2.2.1.3. La ejecución urbanística.
 - 2.2.2. Clasificación y delimitación del suelo: la materia prima del mercado inmobiliario.
 - 2.2.3 Inicio, ejecución y terminación del proceso urbanizador en la nueva ley del suelo.
 - 2.2.3.1. Iniciación.
 - 2.2.3.2. Ejecución de las obras de transformación.
 - 2.2.3.3. Terminación.
 - 2.2.4. Breve referencia a los sistemas de gestión urbanística.

1. ASPECTOS GENERALES DE LAS RELACIONES ENTRE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS

1.1. *Fiscalidad y tráfico jurídico patrimonial*

I.- Tradicionalmente el **tráfico jurídico patrimonial**, y especialmente el campo mercantil, ha sido materia abonada para que el derecho fiscal busque y encuentre actos y situaciones constitutivos de manifestaciones de riqueza y , en definitiva, susceptibles de convertirse en hechos imposables. Ello es inherente a las notas de ánimo de lucro y creación de riqueza que son consustanciales al tráfico jurídico mercantil y que, de una u otra forma, suponen potenciales capacidades contributivas.

Ya en 1944 el profesor Uría ponía de manifiesto la intensidad de la relación entre ambas ramas del derecho, al decir: “allí donde éste –el derecho mercantil– clava sus banderas, acude inmediatamente el otro –el derecho fiscal– para regular las exacciones tributarias correspondientes a los actos conquistados por la ley comercial”.

Desde siempre, el derecho fiscal ha tomado conceptos nacidos en el mundo mercantil y contable; por ejemplo los conceptos de fusión, derecho de suscripción preferente, negocio de aportación, etc., han sido tomados por el legislador fiscal de las normas mercantiles. Pero, también, ha ocurrido a la inversa, aunque con menor intensidad, como con el contrato de suministro o el concepto de escisión que encontraron vida en el derecho patrio con anterioridad

**LA IMPOSICIÓN INDIRECTA Y EL TRÁFICO INMOBILIARIO (IVA E ITP-AJD)...
ESPECIAL REFERENCIA A LA TRANSMISIÓN Y URBANIZACIÓN DE TERRENOS
(PRIMERA PARTE)**

en el derecho fiscal para luego ser regulados por el derecho mercantil adquiriendo pleno desarrollo y autonomía.

II.- La imposición indirecta cada vez goza de una mayor importancia, cuantitativa, en los ingresos presupuestarios. Su finalidad es gravar la circulación real de bienes y servicios, el tráfico jurídico patrimonial y económico. Los dos **impuestos que planean sobre el tráfico jurídico de naturaleza patrimonial** son el Impuesto sobre el Valor añadido (IVA) y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (ITP-AJD).

Es tradicional afirmar, pues responde a la realidad, que el IVA grava el tráfico jurídico-mercantil que realizan los empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. En cambio, el ITP-AJD, y con más propiedad la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO, a partir de ahora) grava el tráfico jurídico patrimonial de carácter civil o entre particulares.

Pero ambas afirmaciones aun siendo ciertas desde un planteamiento general han de ser matizadas. Así el IVA sujeta a su ámbito una parcela mayor de la que el derecho mercantil regula, así incluye como empresarios a quien no siempre lo son desde el punto de vista del derecho mercantil: personas físicas arrendadores de bienes; personas físicas que sin ser arrendadoras realizan, directa o indirectamente, la urbanización de un terreno; promotores de inmuebles ocasionales; agricultores y ganaderos, etc. También sujeta a gravamen la contratación inmobiliaria, cuya consideración como acto de comercio no es pacífica, aunque con la evolución y desarrollo de la sociedad y de la economía nadie discute hoy el carácter empresarial del tráfico jurídico inmobiliario. Asimismo sujeta actos sin contraprestación, -gratuitos- como el autoconsumo externo, tan alejados del lucro mercantil y operaciones de carácter interno como el autoconsumo interno de bienes o servicios sin especial relevancia para el tráfico jurídico.

Y también ocurre que el ITPAJD, aunque éste tenga vocación de gravar o sujetar como objeto imponible adquisiciones incluidas en el tráfico patrimonial de naturaleza civil o particular, debido al juego de la incompatibilidad entre ambos impuestos, sujeta a su ámbito, como afirma Menéndez Hernández “auténticas enajenaciones empresariales”, como ocurre en determinadas operaciones sujetas y exentas de IVA, o no sujetas, que por ello tributan por TPO.

1.2. Notas características del IVA y de ITP-AJD

I.- El IVA es un impuesto indirecto que, como sabemos, **grava la entrega de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales**. En general están 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, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realice. Además, la sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o en cada operación en particular. Grava, además, las adquisiciones intracomunitarias de bienes y las importaciones.

II.- El principio básico del **IVA** es el de **neutralidad**. Dentro del tráfico empresarial, se encuadra el tráfico empresarial, sujeto, como sabemos, al impuesto sobre el valor añadido, que grava el consumo de bienes y servicios producidos o comercializados en el desarrollo de las actividades de empresa. Este impuesto, que nació armonizado con la normativa comunitaria, tiene vocación de neutralidad al ser soportado efectivamente por el consumidor final, incorporando al producto la misma carga fiscal con independencia del número de entregas de que sea objeto el bien hasta llegar al consumidor final.

Por tanto, podemos concluir afirmando que la pretensión de este impuesto es gravar el consumo y en definitiva que la carga fiscal la soporta íntegramente el consumidor final. Dicha neutralidad se consigue con el juego de las deducciones de los IVAS soportados, con lo que al ser la última fase la de adquisición del bien por el consumidor o último destinatario y éste, al no poder realizar deducción alguna, es quien lo soporta siendo por tanto un **impuesto sobre el consumo**.

De ahí que se configure como **multifásico**, en cuanto que grava todas las operaciones a lo largo del proceso productivo, adicionando en cada momento el valor incorporado en cada secuencia. Finalmente hay **divergencia** entre el **sujeto pasivo**, empresario, y el **pagador final del impuesto**, adquirente, a través de la técnica de la repercusión.

III.- Por su parte el **ITPAJD** es un tributo indirecto que contempla tres modalidades de

**LA IMPOSICIÓN INDIRECTA Y EL TRÁFICO INMOBILIARIO (IVA E ITP-AJD)...
ESPECIAL REFERENCIA A LA TRANSMISIÓN Y URBANIZACIÓN DE TERRENOS
(PRIMERA PARTE)**

gravamen, que suponen hechos impositivos e impuestos distintos (así lo afirman, entre otras, las Sentencias TS de 26 de mayo de 1989, 20 de septiembre de 1993 y 11 de octubre de 1993) y que grava las transmisiones patrimoniales onerosas, las operaciones societarias y los Actos Jurídicos Documentados.

A). Dentro del concepto de **transmisiones patrimoniales onerosas** cabe distinguir, como hace algún autor, entre transmisiones propias: las efectuadas por medio de algún contrato traslativo, entre las que se incluyen, además, las asimiladas (adjudicación en pago y para pago de deudas) y las presuntas (reconocimientos de propiedad y expedientes de dominio); y las transmisiones impropias, que integran hechos impositivos en los que no hay traslación de propiedad, al menos de presente (constitución de fianzas y garantías), o habiéndola no tiene carácter definitivo (contratos de préstamo y de arrendamiento) .

B). Por su parte, el concepto "**Operaciones Societarias**" grava una serie de actos relacionados con las operaciones de las sociedades, civiles y mercantiles, limiten o no su responsabilidad, estableciendo un concepto de sociedad a efectos fiscales en el artículo 22 del TR en el que se incluyen las cuentas en participación, personas jurídicas no societarias que persigan fines lucrativos, la copropiedad de buques y las comunidades de bienes, tanto las constituidas por actos intervivos que realicen actividades empresariales como por actos mortis causa cuando continúe la explotación en régimen de indivisión por plazo de tres años.

C). Por fin, el último concepto impositivo de este impuesto lo constituye la modalidad de "**Actos Jurídicos Documentados**", el cual puede incidir en el tráfico mercantil a través del gravamen documental notarial y mercantil, respecto de letras y pagarés.

a). Documentos Notariales.

a'). Modalidad de gravamen variable. La aplicación de esta modalidad impositiva se da cuando se cumplan los requisitos del artículo 31.2 del Texto Refundido del ITPAJD, y que son los siguientes: que se trate de primera copia de escritura o acta notarial; que tenga por objeto cantidad o cosa valuable; que constituya un acto o contrato inscribible en el Registro de la Propiedad, Mercantil o de la Propiedad Industrial; que dichos actos o contratos no estén sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de éste Texto Refundido, es decir que no estén sujetos a TPO ni a OS. Si se cumplen todos estos requisitos, tributarán, en concepto de actos jurídicos documentados

modalidad variable, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, que haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma. Dicho tipo en casi todas las Comunidades Autónomas es el 1% salvo que no lo hubiese aprobado y en cuyo caso se aplicará el tipo original del 0,5 %.

b').- Modalidad de gravamen fijo. Las matrices y las copias de las escrituras y actas notariales, así como los testimonios se extenderán, en todo caso, en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario, sin que estén sujetas al impuesto las copias simples.

b).- Documentos Mercantiles. El artículo 33 del TR dispone que están sujetas al ITP y AJD como documentos mercantiles: “Las letras de cambio, los documentos que realicen función de giro o suplan a aquellas, los resguardos o certificados de depósito transmisibles, así como los pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos emitidos en serie, por plazo no superior a 18 meses representativos de capitales ajenos por los que se satisfaga una contraprestación establecida por diferencia entre el importe satisfecho en la emisión y el comprometido a reembolsar al vencimiento”.

1.3. Delimitación y relación para la aplicación de ambos impuestos

I.- La relación entre el IVA y el ITPAJD es compleja, pudiendo afirmarse, en general, que el IVA sujeta a su imperio las transmisiones y prestaciones de servicios empresariales, tráfico mercantil y el concepto de TPO las transmisiones entre particulares o tráfico civil. Ahora bien, como ya dijimos, ello no es pacífico, debiendo de ahondarse en la relación entre el IVA y el ITPAJD.

II.- IVA E ITP-AJD, "concepto transmisiones patrimoniales onerosas".

A). Operaciones sujetas al IVA.

a).- La regla general es la incompatibilidad entre ambas figuras impositivas, ya que las operaciones sujetas a IVA no estarán sujetas a TPO.

En principio, tal y como establece el artículo cuatro.4 de la LIVA, las operaciones **sujetas al**

IVA no estarán sujetas al concepto de TPO del ITPAJD, lo cual concuerda con el artículo el **artículo 7.5 del TR del ITPAJD** que establece que << no estarán sujetas al concepto de TPO las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso ,cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA >>.

Dicho artículo 7.5 TR ITPAJD establece el principio general de que no estarán sujetas al concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas las operaciones sujetas al **IVA**. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo de TPO las entregas de bienes inmuebles cuando gocen de **exención en el IVA**, salvo a su vez, que el sujeto pasivo renuncie a dicha **exención**, en cuyo caso la operación quedaría gravada por el **IVA**.

b).- Se exceptúan de ello [artículo 4 a) LIVA] las siguientes operaciones que en los casos en que estén exentas del IVA tributarán por TPO en los siguientes casos y siempre que se den determinados requisitos:

1º.- Las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles cuando gocen de exención en el IVA la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre inmuebles cuando estén exentos del impuesto, **salvo** en los casos en que el sujeto pasivo **renuncie a la exención** en los términos y con las condiciones a que se refiere el artículo 20.2. LIVA, renuncia que es sólo es posible respecto de las entregas de inmuebles sujetas y exentas de IVA.

Fue una **novedad de la LIVA de 1992** en relación a la de 1985 la introducción de la figura de la **renuncia a la exención** en determinadas entregas inmobiliarias -no alcanzando esta opción a las prestaciones de servicios como serían los arrendamientos que tengan tal calificación y constitución de derechos reales sobre inmuebles, ubicados en el artículo 20.uno,23º- siempre que, el adquirente o destinatario de las operaciones sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado en la adquisición y se den, además, las circunstancias y condiciones recogidas en el artículo 8 RIVA. Por tanto, si hubiera renuncia a la exención tributarían en sede del IVA, sin que haya sujeción a TPO.

En algunos casos, estas operaciones que pasan a **sujetarse al concepto TPO pueden estar, a su vez, exentas del mismo**, como ocurre en las transmisiones de edificaciones a **sociedades de leasing** para ser objeto de arrendamiento con opción de compra a persona distinta del

transmitente. Esta exención de TPO, no es aplicable a las operaciones de "lease-back", al coincidir en la misma persona arrendatario y transmitente.

2º.- Además, **otra excepción** venía y viene constituida [artículo 4 b) LIVA] por las transmisiones de valores representativos del capital social de entidades jurídicas con las condiciones establecidas por el **artículo 108 de la Ley de Reforma del Mercado de Valores al que le ha dado nueva redacción la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Prevención del Fraude Fiscal**. En este caso la operación **está sujeta y exenta de IVA; ahora bien si se cumplen los requisitos de cualquiera de los dos supuestos que prevé la norma, pasa a tributar como transmisión de inmuebles por TPO.**

En principio quedan exentas de IVA y de TPO las transmisiones de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial. Pero se exceptúan, tributando por la modalidad de TPO como transmisiones onerosas de bienes inmuebles, en los casos, y con los requisitos, siguientes:

PRIMER SUPUESTO ARTÍCULO 108 LMV: Las transmisiones realizadas en el mercado secundario, así como las adquisiciones en los mercados primarios como consecuencia del ejercicio de los derechos de suscripción preferente y de conversión de obligaciones en acciones **o mediante cualquier otra forma**, de valores o participaciones transmitidos o adquiridos que representen partes alícuotas del capital social o patrimonio de sociedades, fondos, asociaciones y otras entidades cuyo activo esté constituido, al menos en su 50%, por inmuebles situados en territorio español, o en cuyo activo se incluyan valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50% por inmuebles radicados en España, siempre que como resultado de dicha transmisión o adquisición el adquirente obtenga una posición tal que le permita ejercer el control sobre esas entidades **o, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ellas.**

a).- A los efectos del cómputo del 50 por 100 del activo constituido por inmuebles, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

1.^a **Para realizar el cómputo del activo, los valores netos contables de todos los bienes se sustituirán por sus respectivos valores reales determinados a la fecha en que tenga lugar la transmisión o adquisición.**

**LA IMPOSICIÓN INDIRECTA Y EL TRÁFICO INMOBILIARIO (IVA E ITP-AJD)...
ESPECIAL REFERENCIA A LA TRANSMISIÓN Y URBANIZACIÓN DE TERRENOS
(PRIMERA PARTE)**

2.^a No se tendrán en cuenta aquellos inmuebles, salvo los terrenos y solares, que formen parte del activo circulante de las entidades cuyo objeto social exclusivo consista en el desarrollo de actividades empresariales de construcción o promoción inmobiliaria.

3.^a El cómputo deberá realizarse en la fecha en que tenga lugar la transmisión o adquisición de los valores o participaciones, a cuyos efectos el sujeto pasivo estará obligado a formar un inventario del activo en dicha fecha y a facilitarlo a la Administración tributaria a requerimiento de ésta.

4.^a El activo total a computar se minorará en el importe de la financiación ajena con vencimiento igual o inferior a 12 meses, siempre que se hubiera obtenido en los 12 meses anteriores a la fecha en que se produzca la transmisión de los valores.

b).- Tratándose de sociedades mercantiles, se entenderá obtenido dicho control cuando directa o indirectamente se alcance una participación en el capital social superior al 50 por 100. A estos efectos se computarán también como participación del adquirente los valores de las demás entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades.

En los casos de transmisión de valores a la propia sociedad tenedora de los inmuebles para su posterior amortización por ella, se entenderá a efectos fiscales que tiene lugar el hecho imponible. En este caso será sujeto pasivo el accionista que, como consecuencia de dichas operaciones, obtenga el control de la sociedad, en los términos antes indicados.

En las transmisiones o adquisiciones de valores a las que se refiere el apartado 2 anterior se aplicará el **tipo** correspondiente a las **transmisiones onerosas de bienes inmuebles, sobre el valor real** de los referidos bienes calculado de acuerdo con las reglas contenidas en la normativa vigente del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

A tal fin se tomará como base imponible la parte proporcional sobre el valor real de la totalidad de las partidas del activo que, a los efectos de la aplicación de esta norma, deban computarse como inmuebles, que corresponda al porcentaje total de participación que se pase a tener en el momento de la obtención del control o, una vez obtenido, onerosa o lucrativamente, dicho control, al porcentaje en el que aumente la cuota de participación. Cuando los valores transmitidos representen partes alícuotas del capital social o patrimonio de entidades en cuyo activo se incluya una participación tal que permita ejercer el control en otras entidades, para determinar la base imponible sólo se tendrán en cuenta los inmuebles de aquellas cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por 100 por inmuebles.

Esta excepción no se aplicará, y por tanto estarán exentas de IVA y TPO, cuando se trate de transmisiones de valores admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, siempre que la transmisión se produzca con posterioridad al plazo de un año desde la admisión a negociación de dichos valores. A estos efectos, para el cómputo del plazo de un año no se tendrán en cuenta aquellos períodos en los que se haya suspendido la negociación de los valores. No obstante, cuando la transmisión de valores se realice en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición, no será necesario el cumplimiento del plazo previsto en el párrafo anterior.

SEGUNDO SUPUESTO LMV: Tributará, igualmente, por la modalidad de TPO como transmisiones onerosas de bienes inmuebles en aquellos casos en que los valores transmitidos hayan sido recibidos por las aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución o ampliación de sociedades, o la ampliación de su capital social, siempre que entre la fecha de aportación y la de transmisión no hubiera transcurrido un plazo de tres años.

Se aplicará el **tipo** correspondiente a las transmisiones onerosas de bienes inmuebles, sobre el valor real de los referidos bienes calculado de acuerdo con las reglas contenidas en la normativa vigente del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y a tal fin se tomará como **base imponible la parte proporcional del valor real de los inmuebles que fueron aportados** en su día correspondiente a las acciones o participaciones transmitidas.

Esta excepción no se aplicará, y por tanto estarán exentas de IVA y TPO, cuando se trate de transmisiones de valores admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, siempre que la transmisión se produzca con posterioridad al plazo de un año desde la admisión a negociación de dichos valores. A estos efectos, para el cómputo del plazo de un año no se tendrán en cuenta aquellos períodos en los que se haya suspendido la negociación de los valores. No obstante, cuando la transmisión de valores se realice en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición, no será necesario el cumplimiento del plazo previsto en el párrafo anterior. Extremo éste que, aunque afecta a los dos casos que recoge la norma, está directamente en relación con el primero de los supuestos.

Concluyendo, se darán supuestos de doble sujeción, si bien sin efectos prácticos de doble

imposición, ya que cabe la sujeción y exención en el IVA y, al mismo tiempo la sujeción a TPO respecto a las operaciones citadas, pudiéndose darse en determinados la exención de TPO.

B). OPERACIONES NO SUJETAS AL IVA.

El citado artículo 7.5 del TR del ITPYAJD añade a las anteriores reglas la siguiente: «quedarán sujetas a dicho concepto impositivo (TPO)... las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio empresarial no quede sujeta al IVA .»

Por su parte, el artículo 7 de la LIVA realiza la distinción de las transmisiones de patrimonios no sujetas al IVA, en base a que estén acogidas o no al régimen especial de la Ley 29/1991 de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de la CEE, distinción que seguimos:

a'). Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada en favor de un solo adquirente, cuando éste continúe en el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente. A ella nos referiremos en epígrafe posterior y en especial a la incidencia de lo dispuesto por el TJCE.

La consecuencia es que la operación no está sujeta al IVA y tampoco a TPO, al ser realizada por empresario o profesional en el ejercicio de su actividad (artículo 7.5 TR del ITP-AJD), con la excepción de las entregas de inmuebles incluidos en dicha transmisión, que quedan sujetas a TPO. Dentro del concepto de transmisión onerosa hay que incluir a la compraventa, permuta, dación en pago etc. No cabe plantear, en este caso, la renuncia a la exención, respecto a la transmisión de inmuebles, pues estamos ante operación no sujeta.

Respecto de las transmisiones a título gratuito en las que hay que incluir las donaciones intervivos de todo el patrimonio a un solo donatario o varios en proindiviso que continua la actividad si bien la operación se gravará por el impuesto sobre donaciones y nunca por TPO; y la transmisión mortis causa de la totalidad o parte del patrimonio empresarial a uno o varios adquirentes a que se refiere el artículo 7.1 LIVA que queda gravada también por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La nueva regla de someter a TPO los inmuebles comprendidos en un patrimonio que se transmite globalmente -sin sujeción al IVA -tendría a mi juicio una excepción, tal es, que nos encontráramos en el seno de una operación sujeta al concepto de OS (como por ejemplo, la aportación de un patrimonio empresarial en los casos de constitución, ampliación de capital o fusión) y que por aplicación de la regla de incompatibilidad entre OS y TPO, nos llevaría a no sujetar los inmuebles transmitidos a este último tributo.

b'). Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial (no alcanza al profesional) del sujeto pasivo o de los elementos patrimoniales afectos a una o varias ramas de la actividad empresarial del transmitente en virtud de las operaciones a que se refiere el artículo 1 de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de Adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, siempre que las operaciones tengan derecho al régimen tributario regulado en el título I de la citada Ley, que hay que entender sustituido por el régimen tributario regulado en los artículos 83 a 96 del capítulo VIII del TR del Impuesto sobre Sociedades.

El requisito para disfrutar de dicho régimen especial tributario viene establecido por el artículo 96 de la LIS y es el de optar por el mismo en las condiciones que se establecen debiendo de comunicar dicha opción al Ministerio de Economía y Hacienda con la única exclusión de que la operación tenga como principal finalidad el fraude o la evasión fiscal con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal. Considera, en cambio, motivos económicos válidos la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación.

Las modalidades contempladas por la norma afectan todas ellas a la figura de las aportaciones societarias y se contempla **no solo la transmisión total sino, también, la transmisión parcial** del patrimonio empresarial siempre que se transmitan una o varias ramas de actividad estableciendo el artículo 83 de TR del IS lo que se considera como rama de actividad «el conjunto de elementos patrimoniales que constituyen una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica es decir un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios», aclarándose que «podrán ser atribuidos a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o funcionamiento de los elementos que se traspasan».

La no sujeción a IVA se produce en todas aquellas operaciones que implicando una

**LA IMPOSICIÓN INDIRECTA Y EL TRÁFICO INMOBILIARIO (IVA E ITP-AJD)...
ESPECIAL REFERENCIA A LA TRANSMISIÓN Y URBANIZACIÓN DE TERRENOS
(PRIMERA PARTE)**

transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial del sujeto pasivo o de los elementos patrimoniales afectos a una o varias ramas de actividad entre las que se enumeran en el artículo 83 del TRLIS y sólo una de las que recoge dicho artículo no cumple el requisito de que se transmita ni la totalidad del patrimonio empresarial ni una rama de actividad tal es el canje de valores representativos del capital social mediante el cual una entidad adquiere una participación en el capital social de otra que le permite obtener una mayoría de los derechos de voto de ella, mediante la atribución a los socios, a cambio de sus valores, de otros representativos del capital social de la primera sociedad.

Estas operaciones pueden incluir: transmisiones de patrimonio totales: caso de fusión —ya por absorción, propia o impropia— y escisión total; y parciales: aportaciones no dinerarias de ramas de actividad y escisiones parciales de rama de actividad. Las cuales siempre que se acojan a la Ley citada, se consideran no sujetas a IVA y no les será de aplicación el artículo 7.5 TR del ITPAJD, aunque incluyan transmisiones de inmuebles, por estar sujetas a OS aunque exentas de acuerdo con la regla de incompatibilidad.

Desde el punto de vista de OS, las operaciones de fusión, escisión y aportaciones no dinerarias especiales constituyen hechos imposables autónomos que comprenden todas las operaciones societarias consecuencia de las mismas y, por tanto, tributan sólo por OS y nunca por TPO, si bien gozan de exención en OS.

Tampoco tributarán por TPO en el caso de que dichas operaciones no estén acogidas al régimen especial de la ley citada, por la regla de incompatibilidad entre OS y TPO.

La fusión implicará la transmisión de la totalidad del patrimonio, estando no sujeta a IVA y sujeta a OS. En los otros casos hay transmisiones parciales (escisión parcial y aportaciones no dinerarias de rama de actividad), o transmisión total pero no en favor de un solo adquirente, sino de varios (caso de escisión total), estando sujetas al IVA sin que, en el caso de que generen transmisiones de inmuebles con exención en este último, tributen en sede de TPO, por la regla de incompatibilidad entre OS y TPO.

c) Conclusiones.

De los artículos citados se desprende que las entregas y prestaciones de servicios realizadas por empresario o profesional, pueden estar:

a'). Sujetas a IVA:

a'.1. No exentas: Tributan por IVA.

a'.2. Exentas: No pagan IVA ni están sujetas a TPO, salvo:

- Entregas de bienes inmuebles: sujetas a TPO (doble sujeción), salvo renuncia a la exención del IVA, en cuyo caso tributan por IVA.

- Arrendamientos y constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre inmuebles que quedarían, en su caso, sujetos a TPO (doble sujeción).

b'). No sujetas a IVA:

b'.1. Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional, con los requisitos del artículo 7.1º,a) LIVA. Tributan por TPO las entregas de inmuebles comprendidos en la transmisión (salvo fusiones no acogidas a Ley 29/91 Título I), sin que quepa renunciar a la exención, pues hay no sujeción, pero no exención.

b'.2. Transmisión de la totalidad del patrimonio o de elementos del mismo en operaciones acogidas al Régimen de los artículos 83 a 96 del capítulo VIII del título VII del Texto Refundido de la LIS, según el artículo 7.1º,b) LIVA) - Fusiones, escisiones y aportaciones no dinerarias de ramas de actividad, que al estar sujetas a OS, aunque exentas hay incompatibilidad con TPO.

b'.3. Tributación de las fusiones, escisiones y aportaciones no dinerarias de ramas de actividad no acogidas al régimen especial citado

- Fusiones: operación no sujeta a IVA, al darse los requisitos del artículo 7.1º,a) LIVA. No tributan las entregas de inmuebles comprendidas en la transmisión global, al estar sujeta y no exenta a OS respecto de la ampliación de capital de la absorbente o de la constitución de la nueva sociedad que al efecto se crea según el tipo de fusión, por la regla de incompatibilidad.

- Escisión: operación sujeta al IVA, tanto la escisión parcial como la total, y no exenta salvo

entregas de determinados inmuebles, no tributando la transmisión de ellos en TPO, por estar la escisión sujeta y no exenta a OS.

- Aportación no dineraria de rama de actividad: solución idéntica a la escisión: operación sujeta al IVA y no exenta, salvo entregas de determinados inmuebles, no tributando la transmisión de ellos en TPO, por estar la operación sujeta y no exenta a OS, como aumento de capital.

B). IVA E ITPAJD, "concepto operaciones societarias".

Como hemos visto esta modalidad de OS es compatible con el IVA y se recoge en el artículo 8.dos 2º de la LIVA que dispone : «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 aquellas, sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de los conceptos "actos jurídicos documentados" y "operaciones societarias" del ITPAJD.»

Por su parte esta modalidad es incompatible con TPO.

C) IVA E ITPAJD "concepto actos jurídicos documentados".

a) Documentos notariales: gravamen variable.

El IVA es compatible con este concepto. En cambio, la modalidad de TPO es incompatible con la de AJD pues ningún acto sujeto al gravamen gradual de AJD que recae sobre los documentos notariales puede estar sujeta a cualquiera de las otras dos modalidades del impuesto, TPO y OS.

c) Documentos Notariales: gravamen fijo. Documentos Mercantiles. Son compatibles con el IVA.

1.4. Problemática que se suscita en relación a las facultades normativas y de gestión por administraciones diferentes. Principales problemas en la aplicación de los mismos

I.- La normativa fiscal comunitaria, y muy especialmente el IVA, está orientada al logro del **principio de neutralidad** respecto del tráfico empresarial, en el doble sentido de no interferir en las decisiones empresariales y societarias desde el punto de vista formal —así en relación a la constitución de empresas, elección de forma societaria—, y desde la perspectiva de la no injerencia en las decisiones de inversión y financiación empresariales. Con esta neutralidad se persigue el fomento de la competitividad de las empresas comunitarias y en el sistema impositivo español nos encontramos con casos que afectan directamente a ello, como el impuesto sobre el gravamen de operaciones societarias y el de actos jurídicos documentados.

Pero, también, debido a necesidades presupuestarias de las Comunidades Autónomas, a la dependencia directa, por su importancia cuantitativa, en los Presupuestos de éstas del ITPAJD y a la propia **competencia fiscal entre el Estado y las Comunidades autónomas e, incluso, a la forma de retribución de las Oficinas Liquidadoras** se está llegando a interpretaciones discutibles, con argumentos formalistas en exceso, con el fin de encontrar nuevos hechos imposables que, además, de incumplir el régimen de incompatibilidad de los tributos de la imposición indirecta están afectando a la competitividad de nuestras empresas, encareciendo los bienes y servicios y muy especialmente el tráfico inmobiliario y el mercado del suelo, y que han afectado a la competitividad de nuestra economía de una manera estructural.

II.- Como afirma el profesor **Carlos Palao** «en general todos los impuestos sobre el tráfico patrimonial tienen un fundamento teórico muy débil, y ésta debilidad es todavía mayor en el gravamen proporcional de AJD, que está confusamente concebido y teóricamente mal diseñado, produciendo con toda probabilidad **distorsiones sensibles en la circulación de bienes y en los mercados de capitales**, a través por ejemplo, del encarecimiento de los préstamos hipotecarios». Y si, a ello, le añadimos, como ahora veremos, que dicho gravamen puede suponer una vulneración al principio comunitario de la neutralidad y que incluso es contrario, en muchos de sus supuestos, a la Directiva 69/335 CEE podemos concluir que se debería de **reflexionar sobre la reforma de éste concepto impositivo como otra medida estructural para relanzar la economía en aras de una mayor competitividad por afectar muy significativamente a la circulación de la riqueza, especialmente en el sector de financiación del suelo y de la vivienda.**

III.- DISFUNCIONES DERIVADAS DE LA NORMATIVA COMUNITARIA.

A).- IVA Y AJD.

El profesor Ramón **Falcón Tella**, comenta, con relación a la compatibilidad entre **IVA y AJD**, que en la mayoría de los casos la aplicación de AJD junto con el IVA supone una vulneración de la Sexta Directiva, pues implica, de hecho, aplicar un tipo incrementado respecto a los previstos para el IVA (el tipo ordinario o reducido de IVA más la cuota variable en concepto de AJD) y, lo que es más grave, el incremento que supone el gravamen proporcional no es deducible para el destinatario de la operación, rompiéndose así la neutralidad que se pretende con el sistema armonizado de imposición sobre el volumen de ventas de las empresas. Y añade que << la teórica posibilidad de inscribir el documento en un Registro Público no es razón suficiente para mantener el gravamen cuando la operación documentada queda sujeta al IVA, ya que cuando se aplica TPO u OS esa teórica protección es la misma y, sin embargo, no se exige la cuota proporcional.

B).- OS y Arancel Registro Mercantil.

En este recorrido que estamos realizando, no podemos obviar la problemática que suscita la Directiva 69/335/CEE, de 17 de julio, reguladora del Impuesto sobre la concentración de capitales, objeto de reiterado análisis por los Tribunales de Justicia en lo que se refiere a los actos de financiación interna y externa de la Empresa en relación con el Arancel del Registro Mercantil.

La citada Directiva armoniza el gravamen exigible con motivo de los actos de constitución social y aumento de capital, prohibiendo los gravámenes que produzcan un efecto equivalente pero autorizando figuras que pueden ser compatibles, entre ellas «los derechos que tengan un carácter remuneratorio», pues así se desprende de lo dispuesto en el artículo 12 apartado e) de la citada Directiva.

Señala Falcón y Tella (El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Iustel. 2005), en relación a ésta problemática la posibilidad y compatibilidad, con el derecho de aportación, de exigir gravámenes remunerativos del coste de un servicio o gravámenes no relacionados con la forma jurídica, sino con el ejercicio de la actividad empresarial. Así, la STJCE de 22 de abril de 1993 considera compatible con el derecho de

aportación la remuneración de operaciones exigidas por la Ley con un objetivo de interés general, como la inscripción en el Registro Mercantil, siempre que su cuantía se calcule en función del coste aunque se determine globalmente.

Por su parte, Martínez Lafuente (“La Naturaleza del Arancel Registral”. Notas a la Sentencia del TS de 2 de noviembre de 2006. La Ley. 2007) señala la problemática afirmando que en resumen, para el Tribunal Comunitario el «derecho remuneratorio» ha de estar en función del coste de la operación, en nuestro caso, de la inscripción del aumento de capital social en el Registro Mercantil; la evaluación de dicho coste ha de ser forzosamente global y debe establecerse de manera razonable tomando en consideración, en particular, el número y la cualificación de los agentes, el tiempo empleado por éstos y los diversos gastos materiales necesarios para llevar a cabo dicha operación, así como la parte de los gastos generales del Órgano Administrativo competente que sean imputables a dichas operaciones; el derecho así percibido, enmarcado en los parámetros expuestos, no es un impuesto asimilado en cuanto a su naturaleza jurídica al *droit d’apport* y en consecuencia permite con facilidad recibir el calificativo de «remuneratorio», pese al carácter abierto de las pautas que se mencionan en la Sentencia.

Por ello, un derecho percibido por la inscripción en el Registro Mercantil, cuyo importe aumenta directamente y sin límites en proporción al capital nominal suscrito, y no se calcula sobre la base del servicio prestado, no tiene carácter remuneratorio, y en consecuencia es contrario a la Directiva 69/335/CEE, de 17 de julio.

C).- IVA Y RETRIBUCION DE LOS REGISTRADORES COMO TITULARES DE LAS OFICINAS LIQUIDADORAS.

El Tribunal Supremo en Resoluciones de 12 de julio de 2003 y 2 de noviembre de 2006 establece la doctrina de que las Oficinas Liquidadoras **no están sujetas a IVA** por existir dependencia orgánica de la Comunidad Autónoma, al tener el titular de la Oficina la condición de funcionario, aunque se trate de un funcionario sujeto a un régimen *sui generis* de remuneración poniendo fin a la polémica jurisprudencial acerca de la sujeción o no sujeción de las mismas.

Por su parte, la Comisión de las Comunidades Europeas emitió un Dictamen, de fecha 12 de diciembre de 2006, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 226 párrafo primero del Tratado

Constitucional, con el siguiente contenido: «Al considerar que los servicios prestados a una Comunidad Autónoma por los Registradores de la Propiedad titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario no están sujetos al IVA, como se aprecia en la Resolución de la Dirección General de Tributos de 14 de noviembre de 2003, el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben con arreglo al artículo 2 y al artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva sobre el IVA.»

Con fecha 16 de febrero de 2007 el Ministerio de Economía y Hacienda, en nombre del Reino de España, contestó defendiendo la no sujeción y solicitando el archivo y conclusión del expediente de infracción.

Y como recoge Martínez Lafuente: «La contestación no ha sido convincente pues la Comisión de las Comunidades Europeas ha emplazado al Reino de España ante el Tribunal de Justicia que habrá de ocuparse de la infracción de la norma armonizada sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido, y al hilo de ello **sobre la función de los Registradores de la Propiedad como Liquidadores de Impuestos.**»

D).- Aranceles Notariales y Registrales y derecho de aportación.

Navarro Gómez (“El Arancel de los Funcionarios Públicos”. Marcial Pons. 2007), en un excelente trabajo - eso sí - mantiene, claramente, una posición a favor de la incertidumbre sobre la legalidad de los aranceles mercantiles y notariales en el ámbito comunitario en su relación con el derecho de aportación, a los que considera incompatibles con relación a la Directiva 69/335 CEE, ya que parte de la consideración de los mismos como tasa parafiscal otorgándole una insuficiente adecuación al principio de constitucional de reserva de ley, aspecto del que, aunque no es éste el lugar, creo que hay que discrepar: pues ni se impone coactivamente; ni financia gasto público alguno, la actuación de éstos fedatarios implica ejercicio privado de función pública; y no tiene carácter contributivo, por tanto no es reconducible a la categoría de tributo al menos respecto del Arancel Notarial y del Registral, excluidas las percepciones devengadas por los mismos como titulares de las Oficinas Liquidadoras y lo apuntado para las derivadas de los Registros Mercantiles.

Así lo recoge el TS en su Sentencia de 10 de junio de 2003, al manifestar que las percepciones derivadas del Arancel aprobado por Real Decreto 1426/1989, de 17 de noviembre, no son reconducibles a la categoría de tributo ni de prestación patrimonial de carácter público, y sin que por ello se infrinja el principio de reserva de ley.

A las consideraciones ya conocidas, se une otra más específica de la actividad notarial al aludirse en la Sentencia al Real Decreto-Ley 6 de 2000, de 23 de junio, de Medidas Urgentes de Intensificación de la Competencia en Mercados de Bienes y Servicios, en base al cual el Notario puede con carácter general realizarse un descuento de hasta un 10%, como de que a partir de la cantidad de 1.000.000.001 ptas. el Notario perciba la cantidad que libremente pacte con las partes otorgantes, afirma la sentencia que «se deduce sin esfuerzo que no estamos en presencia de una prestación patrimonial de carácter público de aquellas a las que se refiere el artículo 31.3 de la Constitución, puesto que una prestación de esa naturaleza es impensable que pueda pactarse libremente o rebaje en cuantía indeterminada y hasta un concreto porcentaje».

Finalmente, a ello añade la Sentencia la doble configuración jurídica que tiene el Notario que ejerce privadamente funciones públicas, al afirmar que «El Notario no es un simple profesional del derecho. Es también una persona que ejerce funciones públicas, lo cual no quiere decir, ni dice, que el Notario ejerza dos profesiones. Es una y la misma, montada a doble vertiente, de manera que realiza un oficio público la llamada función certificante y autorizante y un oficio privado la que es propia de un profesional del derecho llamado a prestar tareas de pericia legal, de consejo o de adecuación. Dos vertientes, privada y pública, que configuran una misma función, la notarial, dotándola de una especial coloración que la hace distinta de la una y de la otra». Este doble carácter de la función notarial está reconocido por reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional, el cual en la Sentencia 87/1989, de 11 de mayo, manifestó ya que «desde el artículo 1 del Reglamento de 1935 parten todos ellos [se refiere a los reglamentos] del principio, que se mantiene en la actualidad, de que los Notarios tienen el doble carácter de funcionarios públicos y profesionales del Derecho».

IV.- DISFUNCIONES DENTRO DEL SISTEMA DE NORMATIVO INTERNO

A) La delimitación dentro de la imposición indirecta (IVA-ITPAJD) del tráfico inmobiliario aunque aparece determinada en la normativa de ambos tributos, en la práctica de su aplicación y liquidación en determinados casos y supuestos de hecho se siguen criterios puramente recaudatorios, alejados de una interpretación lógica, objetiva y razonable que genera en la contratación inmobiliaria, situaciones de indeterminación que atacan claramente al principio constitucional de seguridad jurídica.

B) Se siguen interpretaciones jurídicas en la aplicación de los tributos indirectos que sólo tienen el norte del principio recaudatorio como consecuencia de aprovechar las indeterminaciones e ineficiencias de la configuración de ambos tributos: unas veces de la deficiente e indeterminada configuración del empresario ocasional que urbaniza, sin distinguir si es individualmente, por compensación o por cooperación, o promueve terrenos; otras por el régimen de sujeción y exenciones y excepciones a la exención.

Ahora bien, en la práctica de liquidación de ambos tributos no ocurre así, ya que hay o ha habido defectos estructurales en la gestión, con solapamientos del hecho imponible de ambos impuestos, con el encarecimiento de la circulación de la riqueza, y que podemos estructurar en los siguientes apartados:

a). Competencia en la gestión de tributos: Dualidad de Administraciones.

Como sabemos dichos impuestos son gestionados por administradores fiscales distintos; son gestionados por Administraciones fiscales distintas: IVA por la Administración Tributaria Estatal e ITPAJD por las CCAA. Aunque en los testimonios forales del País Vasco, Navarra así como en Canarias no se da dicha problemática al no estar dividida o repartida la gestión.

En este sentido, disponen los apartados 1 y 2 del artículo 46 de la LCT 21/2001 lo siguiente:

«1.- La Comunidad Autónoma se hará cargo, por delegación del Estado y en los términos previstos en esta sección, de la gestión, liquidación, recaudación e inspección, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión de los siguientes tributos:.. C) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

2.- La gestión, liquidación, recaudación e inspección, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión se llevará a cabo, en todo caso, por los órganos estatales que tengan atribuidas las funciones respectivas en los siguientes tributos:....b) Impuesto sobre el valor Añadido.»

b).- Problemas en la interpretación y calificación jurídica de los actos susceptibles de ser hechos imposables de ambos tributos.

Además, se alargan y estiran los razonamientos y argumentaciones con excesiva frecuencia por parte de los órganos gestores y de liquidación de las CCAA con la vocación y el objetivo de someter a TPO operaciones claramente mercantiles o empresariales, especialmente en el ámbito inmobiliario, cambiando el principio de orden o jerarquía de los impuestos indirectos, pasando el ITP-AJD de impuesto residual, y minoritario del tráfico civil, al impuesto general , categoría que está preservada al IVA en aras del mantenimiento del principio de neutralidad y generalidad impositiva.

La pujanza argumentativa en la búsqueda de hechos imposables para someterlos a TPO procede de los órganos de los CCAA y tiene un fin claramente recaudatorio por la incidencia cuantitativa de su recaudación en los presupuestos de dichas CCAA; Esos impuestos van a corresponder a las CCAA, cuando en realidad en algunos casos corresponderían a la Administración Central.

C).- Competencia versus Coordinación entre Administraciones.

Al problema citado de solapamiento del hecho imponible entre ambos tributos hay que mencionar el de la competencia material del órgano de gestión y liquidación de la CCAA en el sentido de que en muchas ocasiones para llegar a la conclusión y determinación de que el acto en cuestión está sometida a TPO, se han de realizar con los sujetos pasivos actividades de comprobación sobre registros, bases y hechos que afecta al otro impuesto indirecto, el IVA, sobre el que los órganos de las CCAA no tienen competencia atribuida para dicha gestión y comprobación, creando inseguridad jurídica sobre los mismos.

Nuestra reflexión es: ¿Cuál es el órgano competente para acreditar los requisitos que exige la normativa del IVA en los casos de conflicto en la delimitación entre ambos tributos (por ej., en renuncia a la exención, rehabilitación o de terrenos en curso de urbanización)? ¿La Comunidad Autónoma o la Administración Central? No es que postulemos que los órganos de Gestión de las CCAA no estén provistos de facultades para la eficacia de su gestión, sino que se regule una coordinación entre ambas Administraciones en beneficio del contribuyente.

En esos casos se está en presencia de unos requisitos reglamentarios impuestos por un tributo como el IVA cuya gestión compete a la Administración Central y por el principio de la competencia del órgano surge la primera duda de si procede o no la verificación del cumplimiento de los mismos por parte de los órganos de gestión de las CCAA, aunque siempre a salvo de los principios de coordinación entre las distintas Administraciones. Pero coordinación a favor del contribuyente y no en su contra.

Pues, en muchos casos, se producen quiebras de principios recogidos por la LGT como el relativo a la limitación de los costes indirectos de las obligaciones formales y el de coordinación con lo que se entiende por declaración tributaria a que alude el artículo 119 de la LGT. Así:

1.- El principio de limitación de los costes indirectos que recoge el artículo 3.2 de la L.G.T., que se refiere a la limitación de costes indirectos **derivados del cumplimiento de las obligaciones formales.**

Así, ocurre por ejemplo, en el caso de la renuncia a la exención, el legislador español ha ejercido una opción que otorga la sexta directiva y que, lógicamente, ha recogido en la normativa interna, y si en un caso concreto se ha cumplido por el sujeto pasivo la obligación de repercutir el IVA y la correlativa del adquirente de soportarlo, de origen legal ambas; si, además, ello se justifica con el elemento material que es la factura; y, finalmente, si se está en sede normativa de un impuesto, general a diferencia de TPO que es residual, cuya gestión corresponde a la Administración Central, lo normal y razonable es que la competencia la ostente dicha Administración.

Pero ha venido ocurriendo, como hemos afirmado, que por los órganos legítimos para gestionar y recaudar TPO, tributo indirecto cedido, aplicable al tráfico civil o particular, han venido, en los últimos años, solicitando o reclamando el ingreso por este impuesto al no admitir la renuncia por estimar el incumplimiento de determinados requisitos formales, verificando el control de los mismos, tanto en relación a la documentación escrita a que nos hemos referido, como en las verificaciones del porcentaje de deducción e incluso en la justificación de la condición de empresario de las personas físicas, lo cual tiene más sentido, pues no gestionan ellos ni IAE ni IRPF, con las molestias y los costes administrativos indirectos para el ciudadano.

2.- Respecto del otro tema que apuntábamos, lo analizamos —también— en relación al concepto de la renuncia a la exención, referente al **concepto de declaración tributaria**, sin

entrar ahora en su naturaleza jurídica, recogido en el artículo 119 de la LGT, en cuanto que se define como cualquier tipo de documento en donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante —en este caso la repercusión del IVA y la solicitud de exención de TPO en una Escritura Pública— para la aplicación de los Tributos .

Y ese concepto engloba una presunción de constitución de un hecho imponible realizado y aún exento pero renunciado por opción legal; en definitiva, la presunción de sujeción y exención pero renunciada por opción al impuesto sobre el valor añadido. Y recae la carga de la prueba sin duda en el contribuyente si bien de acuerdo a las normas del procedimiento probatorio siempre y, fundamentalmente, entendemos que ante el órgano competente para la gestión del tributo, en este caso del IVA.

Es, por tanto, en el caso que contemplamos la renuncia a la exención una facultad del sujeto pasivo transmitente cuyo cumplimiento o verificación compete a la Administración que lo gestiona, inspecciona y recauda, en concreto a la Agencia Tributaria Estatal y que, incluso los criterios que han de primar, en las disputas de interpretación y calificación de hechos imponibles en la delimitación de ambos impuestos, para los funcionarios de una u otra Comunidad han de ser los que emanen de la Dirección General de Tributos de la Hacienda Estatal.

d).- Débiles signos de mejora en las relaciones entre las Administraciones: La Lealtad Federal.

En el tema de la competencia de las Administraciones algo se ha mejorado, pues hasta la Ley 21/ 2001 no se contaba con mecanismo alguno específico de coordinación para dirimir la sujeción a uno u otro impuesto, pues la competencia de la Junta Arbitral alcanzaba a la resolución de conflictos derivados de la aplicación de los puntos de conexión, ni tampoco los resolvía la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria creada en el año 1996. La Ley 21/ 2001 ha regulado los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria como órganos territoriales para la resolución práctica de los conflictos de aplicación entre IVA y TPO, estableciéndose en caso de que no haya acuerdo para exigir uno u otro tributo sea la DGT quién resuelva.

También constituye un avance con el objeto de limitar los costes económicos para los contribuyentes lo recogido en el artículo 62 de la LGT, que establece la suspensión de la

exigencia material del segundo impuesto cuando ya se haya pagado el otro por la misma operación con la previsión, además de que en el desarrollo reglamentario, se regulen mecanismos de compensación que eviten al contribuyente tener que pagar dos veces por el mismo hecho imponible. Y así, en desarrollo de lo anterior, el Reglamento General de Recaudación prevé la compensación entre las Administraciones concurrentes cuando se haya satisfecho uno de los dos impuestos que pudieran exigirse cuando hubiera debido de pagarse el otro, evitando tener que pagar, el que debería de haberse aplicado, y tener que solicitar la devolución del ingreso indebido del impuesto satisfecho.

Pero a pesar de esos avances la carga fiscal ha ido en aumento como comprobaremos en punto posterior, ya que los tipos estatales se han incrementado y, se aumentan, incluso, en los casos de AJD por renuncia a la exención de IVA en un intento de incentivar la sujeción a TPO, en una auténtica “competencia impositiva entre Administraciones”; y, finalmente, en aquellos casos en que se establecen tipos reducidos en TPO, equivalentes a técnicas desgravatorias, podemos concluir coincidiendo con Falcón y Tella (obra citada) en que «Se han establecido por parte de varias Comunidades Autónomas tipos reducidos para las transmisiones de inmuebles exentas de IVA, como son los supuestos de segundas y ulteriores entregas de edificaciones, exenciones que son renunciables, por lo que en la práctica los sujetos afectados pueden optar entre el IVA, al que acompaña normalmente el gravamen proporcional de AJD, y TPO por lo que varias Comunidades han intentado desalentar la renuncia a la exención (reduciendo TPO si no se renuncia, e incrementando AJD si se renuncia) con una clara finalidad de atraer recursos a costa del Estado, lo que resulta dudosamente constitucional, desde el punto de vista de la “lealtad federal” y del principio de interdicción de la “compensación oculta” (stillé Finanzausgleich) ampliamente desarrollado por la doctrina alemana e indudablemente implícito en nuestra Constitución, que prohíbe que unos niveles de Hacienda usen sus competencias con la única finalidad de aumentar sus ingresos a costa de otros niveles de Hacienda.»

e).- Conclusiones: reflexiones de política fiscal ante la crisis.

Las disputas entre Administraciones básicamente en el tráfico inmobiliarios ha llevado a una inflación de reclamaciones por los contribuyentes por la inseguridad jurídica de las diversas situaciones contempladas, que ha derivado, también, en sentencias contradictorias de las distintas instancias y con fundamentos además de equivocados, antieconómicos en muchos casos, con la pérdida de eficiencia y aumento de los costos de transacción, financieros, directos

y de litigiosidad, en detrimento de la economía real y del principio de neutralidad impositiva del tráfico empresarial.

Pero, además, con la política fiscal de los órganos de gestión de las CCAA que venimos criticando se está dando una inversión, parcial —eso sí—, en relación al carácter de los dos impuestos que gravan el tráfico jurídico empresarial y particular, ya que el ITPAJD —que tiene un carácter residual y subsidiario respecto del IVA— se está convirtiendo en muchos actos jurídicos, en el impuesto principal de la imposición indirecta, cambiando el criterio tradicional del análisis de la calificación de la tributación indirecta donde, siempre, debe comenzarse por el IVA, determinando si la operación se grava efectivamente por el mismo, sujeta y no exenta; y si ello no fuera así, se grava por la modalidad de TPO.

Y esta inversión que determina la subsidiariedad del IVA en relación a TPO, afecta al principio de neutralidad y generalidad de la imposición indirecta, pues estamos pasando de gravar actos empresariales, especialmente en el tráfico inmobiliario, en lugar de bajo el prisma de la neutralidad, bajo el principio de la beligerancia, por lo que el impuesto acaba siendo un coste para los procesos productivos y, en nuestro caso, para el proceso de transformación del suelo, con el encarecimiento del precio y la pérdida de competitividad lo que, estimo, ha sido un factor de cierta relevancia, entre otros, en la reciente burbuja inmobiliaria y quizá no se haya calibrado como debiera su especial importancia e incidencia.

La excesiva dependencia de la recaudación de ITP-AJD en los Presupuestos de las CCAA ha llevado a ésta búsqueda y captura, voraz, de hechos imposables o de interpretaciones excesivamente formalistas en la delimitación de ambos tributos con un aumento de costes de transacción y, especialmente, del precio del suelo. Y a ello también ha contribuido el “maremagnum” de resoluciones administrativas y judiciales en las distintas instancias.

D) Distinta configuración de los elementos estructurales de IVA e ITP-AJD.

a).- Distinto concepto sobre lo que debe entenderse por bien inmueble.

Se trata de averiguar qué bienes se consideran inmuebles en la normativa de cada uno de los impuestos. Así, en la normativa de IVA no se recoge una definición de lo que debe entenderse por bien inmueble, aunque contenga definiciones de algunas especies de ellos, como ocurre con

el concepto de edificación del artículo 6.uno LIVA. Por ello ha de acudir al Código Civil debiendo considerarse bienes inmuebles los que en dicho cuerpo legal tiene tal naturaleza.

Por su parte, el artículo 3 TR del ITP-AJD establece que para la calificación jurídica de los bienes sujetos al impuesto por razón de su distinta naturaleza, destino, uso o aplicación se estará a lo que establezcan el Código Civil, o en su defecto, el derecho administrativo.

Pero a pesar de esa remisión general que “a priori” haría coincidir el concepto de inmueble en ambos tributos, se añade en dicho artículo 3 lo siguiente: «se consideran como inmueble a los efectos del impuesto, las instalaciones de cualquier clase establecidas con carácter permanente, siquiera por la forma de su construcción sean transportables, y aun cuando el terreno sobre el que se hallan situadas no pertenezca al dueño de las mismas.»

Esto muta o cambia los efectos del ITPAJD, lo establecido en el artículo 334-5º, en el sentido de que para el ITPAJD dichas instalaciones se consideran inmueble aunque el terreno en el que se hallan situados no sea propiedad del dueño de las mismas, y que podrá llevar a que la transmisión de dichas instalaciones no estuviera sujeta a IVA o estándolo gocen de exención en dicho impuesto, por las reglas establecidas para la sujeción y exención de inmuebles en dicho impuesto, y que estuvieran sujetas a TPO por la regla dicha como transmisión de inmuebles.

b).- Sujeto pasivo.

Las reglas de determinación del sujeto pasivo también son diferentes en ambos impuestos, pero para el IVA es sujeto pasivo el que realiza la entrega o presta el servicio, el que tramite el bien o derecho de que se trata, aunque por la repercusión quién lo soporta es el adquirente; mientras que para TPO es sujeto pasivo la persona que adquiere el bien o en cuyo favor se realiza el acto.

Ello implicará para el promotor transmitente de un inmueble que el IVA sea neutral, pues el IVA que haya soportado en el proceso constructivo lo recuperará al realizar la entrega repercutiendo el IVA al comprador. En cambio, las cuotas tributarias que se soporten en concepto de TPO o de AJD suponen un coste no trasladable que acabará siendo repercutido en el proceso. De ahí lo esencial de que en el proceso de producción o transformación del suelo desde la urbanización hasta la edificación se aplique con toda su intensidad el principio de neutralidad impositiva para evitar el encarecimiento de los precios de los inmuebles.

La búsqueda de la tributación por TPO en ese proceso de transformación del suelo sólo hace encarecerlo vía traslación al precio del impuesto. Lo mismo ocurre con la sujeción a dicha imposición en los casos de interpretaciones excesivamente formalistas de los Órganos de Gestión de determinadas Comunidades Autónomas que no aceptan renunciadas a la exención del IVA.

Pero incluso en los últimos años por la vía de los tipos reducidos las CCAA consiguen efectos de técnicas desgravatorias de deducciones y desgravaciones, especialmente en relación con la aplicación de tipos reducidos en casos de compra de vivienda por personas jóvenes, familias con determinados ingresos, etc., que han conseguido cambiar en parte la naturaleza del tributo pasando de un impuesto objetivo a subjetivo ya que en dichos casos tiene en cuenta circunstancias personales y familiares.

c).- Base imponible.

En el IVA la base imponible en las entregas de inmueble viene constituida con carácter general por el importe de la contraprestación pactada por las partes; en cambio, en TPO, la base imponible es el valor real de los bienes, concepto jurídico indeterminado.

El concepto de valor real es distinto del de precio, siendo igualmente, distinto del de contraprestación. Se entiende por concepto jurídico indeterminado aquel que no se encuentra ni definido ni regulado en una norma, de ahí que su determinación y, en nuestro caso, su cuantificación ha de hacerse con los medios de valoración establecidos en la ley, LGT, y que resulten adecuados al bien de que se trate.

El Tribunal Supremo en su Sentencia de 7 de mayo de 1991 aclaró este concepto en el sentido de que alude al valor intrínseco o por naturaleza y que cuando exista un mercado de bienes se corresponderá con el valor de mercado en los supuestos de aplicación de los impuestos patrimoniales, pero no aclara ni resuelve el problema de la cuantificación de la base imponible en la transmisión de bienes inmuebles, porque la valoración técnica requiere la intervención de peritos especializados. La normativa del impuesto, por tanto, ni determina lo que es valor real, ni los métodos o medios para su cálculo y cuantificación. Se ha de acudir a los medios que recoge el artículo 57 de la LGT , que son medios de comprobación administrativa, que les sean de

**LA IMPOSICIÓN INDIRECTA Y EL TRÁFICO INMOBILIARIO (IVA E ITP-AJD)...
ESPECIAL REFERENCIA A LA TRANSMISIÓN Y URBANIZACIÓN DE TERRENOS
(PRIMERA PARTE)**

aplicación y , en concreto los sujetos pasivos pueden acogerse a los que resulten o figuren en los Registros oficiales de carácter fiscal como es el Catastro; Precios medios de mercado que sean dados por Entidades de Tasación; dictamen de peritos de la Administración; valores otorgados en pólizas de seguros; valores de tasación concreta por ejemplo en el caso de fincas hipotecadas; y precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones realizadas dentro del plazo que se determine reglamentariamente.

Al ser TPO un impuesto que debe ser objeto de autoliquidación por el sujeto pasivo es éste el que debe de cuantificar el valor real de los inmuebles por lo que se podrá acoger a alguno de los medios citados e, incluso, a lo que dispone el artículo 90 de la LGT que establece que «cada Administración informará con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles y a solicitud del interesado, en relación con los tributos sobre los que sea competente, sobre el valor fiscal de los inmuebles. Esta información tendrá efectos vinculantes durante un plazo de tres meses, contados desde la notificación al interesado, siempre que la solicitud se haya formulado con carácter previo a la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación o declaración y se hayan proporcionado datos verdaderos y suficientes a la Administración tributaria. Dicha información no impedirá la posterior comprobación administrativa de los elementos de hecho y circunstancias manifestados por el obligado tributario. Finalmente, el interesado no podrá entablar recurso alguno contra la información comunicada. Podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en relación con dicha información. La falta de contestación no implicará la aceptación del valor que, en su caso, se hubiera incluido en la solicitud del interesado».

Las distintas CCAA acuden a sistemas muy diversos y variados; en algunos casos aplican coeficientes recogidos en tablas según los términos municipales que se multiplican por el valor catastral; otras mediante un procedimiento más detallado según las cualidades físicas del inmueble, el edificio, la calle antigüedad y otros criterios, recogidos en unas tablas determinadas. Pero son valores indicativos o indiciarios aunque en la aplicación práctica se vienen aplicando y aceptando por los contribuyentes, pero en ningún caso son el valor real, éste sólo podrá determinarse a través de la oportuna comprobación administrativa y con la correspondiente motivación.

d) .- Tipo de Gravamen.

Los tipos de gravamen son distintos en ambos impuestos. Así el IVA será, en casos de inmueble, el 7% o el general del 16% según la clase o naturaleza de los mismos.

En TPO la fijación del tiempo es competencia cedida a las CCAA (ley 21/2001 de 27 de diciembre). Actualmente en todas las Comunidades Autónomas de régimen común el tipo está establecido en el 7% para transmisiones de inmueble, salvo en Canarias, que es del 6.5%, y en las Comunidades Forales, que es del 6%.

Respecto de los tipos de gravamen no podemos dejar de señalar, siguiendo a Javier Máximo Juárez, la primacía de la capacidad recaudatoria en esta materia, (“El coste fiscal de la adquisición de la vivienda”) los aspectos siguientes:

1.- La clara tendencia a la subida de tipos impositivos, que están en el 7 % para TPO y el 1 % para AJD, superiores a los tipos supletorios estatales, de general aplicación, que son, respectivamente, el 6% y el 0,5%.

2.- Implantación de tipos reducidos especialmente respecto de adquisiciones de vivienda habitual, algunos casi de «escaparate» por su escasa virtualidad práctica, debido —añadimos nosotros— al casuismo y exhaustividad de requisitos para encajar en los supuestos de hecho en los que se aplican.

Esta técnica de reducción del tipo en base a una serie de consideraciones personales y familiares de los sujetos pasivos ha producido una mutación del impuesto que en su regulación del TR de septiembre de 1993 se configura como un impuesto de naturaleza objetiva.

Además es de resaltar que en el propio Estudio y Propuesta de un nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas se advertía ya de este problema en “el sentido de que para atribuir potestad normativa a las Comunidades Autónomas para establecer deducciones y bonificaciones en la cuota se justifique en la finalidad de evitar que las CCAA se vean forzadas a introducir beneficios fiscales por la vía indirecta de regular tipos de gravamen reducidos”.

V.- FISCALIDAD INDIRECTA Y TRÁFICO JURÍDICO INMOBILIARIO.

I.- Las divergencias de criterio señaladas en el punto anterior tienen su principal foco de conflicto en el tráfico inmobiliario motivado esencialmente por el régimen de relación entre el IVA y el concepto de TPO, al haber numerosas operaciones inmobiliarias sujetas y exentas de IVA, e incluso con supuestos de excepción a la exención y, agravado, con la posibilidad de renunciar a la exención del IVA, remitiéndose el hecho imponible de nuevo al IVA. Se han planteado problemas, también, relacionados con los requisitos de la renuncia a la exención del IVA, tesis formalista o espiritualista, y con el otorgamiento de la condición de sujeto pasivo de IVA con carácter ocasional a personas físicas, no empresarios sino particulares, que realizan actividades de urbanización y promoción.

A ello se añade, como se ha dicho, que son distintas las Administraciones que gestionan dichos impuestos y el principio recaudatorio que prima en muchos casos sobre el de la aplicación objetiva de las normas en una materia en la que se solapan continuamente hechos imposables y dobles sujeciones y en el que los sujetos pasivos se encuentran en muchos casos enfrentados y que, al final, además de la total inseguridad jurídica en que se encuentran por esa indeterminación aumentan los costes, no sólo fiscales, sino de Administración y de litigio con encarecimiento de los inmuebles y la consiguiente traslación de precio.

2. ASPECTOS ECONÓMICOS Y URBANÍSTICOS DE LAS DISTINTAS FASES DEL PROCESO DE TRANSFORMACIÓN DEL SUELO.

2.1. Aspectos económicos

2.1.1. Tráfico inmobiliario y proceso de producción inmobiliaria

Siguiendo a Antonio Jiménez Clar (Esquemas de Derecho Inmobiliario Registral), el **tráfico jurídico inmobiliario** en cuanto intercambio o circulación de titularidades y al concepto de mercado, como el intercambio de titularidades y derechos que recaen sobre bienes inmuebles o, desde la perspectiva del mercado, como el conjunto de operaciones relativas a los bienes inmuebles y servicios relativos a los mismos. Por su parte, este tráfico jurídico inmobiliario, que tiene repercusiones económicas —financieras, contables— y jurídicas de diversa índole —civil,

fiscal, registral, urbanística— tiene especialidades derivadas de su proceso de producción o transformación.

Podemos, así, afirmar que la **producción de bienes inmuebles** comprende todos los procesos que incrementan la adecuación de los bienes para satisfacción de las necesidades humanas destinadas, principalmente, a las necesidades de vivienda, a la producción de inmuebles con el fin de la obtención de otros, o simplemente el aprovechamiento natural del mismo por el uso o por la obtención de rentabilidad económica a través de la realización de actividades agrícolas, ganaderas cinegéticas o forestales.

2.1.2. Estructura del tráfico inmobiliario y mercados inmobiliarios

El tráfico inmobiliario se puede estructurar, según el citado autor, en los siguientes sectores: en primer lugar, **producción inmobiliaria** que comprende: la ordenación del territorio, planeamiento y gestión urbanística, y edificación; en segundo lugar, **mercado inmobiliario de comercialización de las unidades de uso**, distinguiéndose entre **mercado primario**, que versa sobre los inmuebles de primera ocupación, ya para uso residencial u otros distintos, y mercado secundario que comprende la oferta y demanda de las segundas y posteriores entregas; y **mercado de financiación** relacionado con el tráfico inmobiliario generalmente llamado mercado hipotecario.

Dentro del mercado hipotecario se puede distinguir, entre mercado de financiación hipotecaria **dentro del circuito legal del sistema financiero**, pues es atendido por entidades financieras que están bajo el control de los poderes públicos económicos, distinguiendo, a su vez, entre **mercado financiero primario** cuya financiación puede destinarse a los urbanizadores, promotores, constructores o compradores de viviendas, locales o aparcamientos, en definitiva el destinado a proporcionar recursos financieros al sector inmobiliario; y **mercado hipotecario secundario** destinado a la refinanciación de los recursos puestos en circulación en el mercado primario mediante la titulización hipotecaria. Podemos, finalmente, aludir a un **mercado de financiación hipotecaria fuera del sistema financiero que puede ser primario** (over the counter, OTC) y **secundario**, a través de las cesiones de créditos a empresas o personas físicas, que no forman parte del sistema financiero, ni están sujetas al control del Banco de España ni del Ministerio de Economía y que en muchas ocasiones da lugar a préstamos con condiciones predatorias y usurarias.

Especialmente grave, podemos considerar, en momentos de crisis económica como los actuales, la ausencia de regulación y opacidad con que se opera en éste mercado fuera del circuito bancario, y más grave, aún cuando son las propias entidades financieras las que sacando del sistema financiero los créditos hipotecarios concedidos a particulares, por necesidades de liquidez, ceden o enajenan los créditos a inversionistas sobre los que no pesan obligaciones de transparencia informativa ni de relaciones de clientela, con la merma de esos derechos de información y transparencia de los deudores cedidos, que ni siquiera prestan su consentimiento en esas operaciones.

2.1.3. Visión económica del proceso de producción inmobiliaria: etapas de maduración de los bienes inmuebles

La conversión de los aspectos urbanísticos al punto de vista económico nos permite afirmar que el proceso de transformación de los inmuebles pasa por las siguientes fases que configuran distintos estadios en la formación de valor de los inmuebles, en función a su nivel de maduración, pues se producen y maduran; y a su evolución temporal, pues envejecen y permanecen.

Así, el **suelo es la materia prima** en el proceso de transformación del inmueble; la **edificación en cuanto producto en curso de fabricación** o producto semielaborado; y el **inmueble en cuanto producto terminado** que pasa por distintas fases en el proceso de comercialización: primera ocupación en el mercado de primera mano, en el que el producto concluido está apto para su uso; y segundas y posteriores entregas u ocupaciones en las que dicho inmueble va agotando su vida útil con el uso del mismo.

Respecto al proceso de transformación del suelo, como todo proceso económico, implica la realización de costes para la obtención de unos beneficios. Si consideramos ese proceso y al agente que lo lleva a cabo, en los casos de iniciativa particular, los propietarios del suelo en cuanto urbanizadores, de forma similar a cualquier empresa, serían la unidad económica de producción de suelo.

2.1.4. Estructura de las diversas fases de producción de los inmuebles. Su formación de valor

Partiendo de la **materia prima del suelo rural o su equivalente de suelo no urbanizable** en la que el agente es el propietario del mismo, tras una primera fase, de intervención pública a través del **planeamiento**, el suelo **se transforma en urbanizable**, siendo el agente operante de la transformación cualitativa dicha la Administración Pública, a través del planeamiento. Con la gestión urbanística, en la que operan como agentes el urbanizador y promotor, madura en suelo urbano, para convertirse en solar con la fase de urbanización pudiendo darse idénticos agentes intervinientes, operantes o transformadores de la cualidad del suelo.

2.1.5. La urbanización como ejercicio de empresa

Por tanto, el suelo rural a través de la ejecución del planeamiento pasa a convertirse en urbano, configurándose en esa situación transitoria como suelo urbanizable sobre el que ha de realizarse, para conseguir aquél fin, la urbanización de los terrenos. Antes de la nueva Ley del suelo dicha urbanización se configuraba como un derecho y un deber, al mismo tiempo, y a partir de la nueva normativa se configura se configura la urbanización como un servicio público cuya gestión puede reservarse a la Administración o encomendarse a privados.

Como señala la Exposición de motivos de la Ley Reguladora de la Actividad Urbanística de la Comunidad Valenciana, modelo que ha seguido también la nueva Ley del Suelo, la actividad urbanística se configura como una función pública que requiere una inversión económica importante y una actividad de gestión de dicha inversión. Por tanto, sin perjuicio de su carácter público, es también una típica función empresarial.

Y es que urbanizar implica siempre un proceso de empresa en cuanto ordenación de medios y factores de producción agrupados en torno a una organización empresarial con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y/o servicios.

La legislación urbanística, ya las Leyes Generales, ya las de las Comunidades Autónomas, aparecen, en materia de actividad urbanizadora, impregnadas de conceptos generales económicos; se habla de técnicas de reparto de beneficios y cargas, de costes y gastos de urbanización, en definitiva estamos ante una actividad de empresa intervenida cuando se

encomienda o delega a la iniciativa privada a través de concurso si la ejecución es vía agente urbanizador, el cual ejerce privadamente un servicio público por la vía de la contratación administrativa; o cuando se realiza la actividad urbanizadora a través de Junta de Compensación, en el que también privadamente se ejerce un servicio público bajo el control y vigilancia de la Administración competente. En cambio si es la propia Administración la que materialmente realiza la actividad urbanizadora estamos ante un servicio público.

Se habla de cargas de urbanización, concepto jurídico más que económico; han de pagarse servicios y bienes en el proceso de urbanización, comprándolos en el mercado que dan lugar a gastos de urbanización en cuanto equivalentes monetarios del importe de la contraprestación de la adquisición de dichos bienes y servicios, gastos que pueden pagarse en efectivo o aplazarse. Se habla de costes de urbanización para recoger aquellos gastos que se aplican o incorporan al proceso de producción o transformación del inmueble. Al igual que cualquier otra empresa requiere una serie de gastos de primer establecimiento, en nuestro caso todos aquellos relacionados con lo que se llama presupuesto legitimador de la actividad urbanizadora (artículo 14 LS) equiparables a los gastos previos al inicio de la empresa.

Fruto de esta concepción, tanto la sexta directiva como nuestra propia Ley de IVA ha configurado al urbanizador como empresario y sujeto pasivo del impuesto (artículo 5 LIVA) captando perfectamente que estamos ante una actividad empresarial que requiere de una ordenación de medios y de una organización empresarial, condición que otorga no sólo al profesional de la urbanización sino también al urbanizador ocasional.

2.2. Aspectos generales de derecho urbanístico

2.2.1. Delimitación entre planeamiento, gestión urbanística y ejecución urbanística

En realidad desde el punto de vista urbanístico la transformación del suelo se produce en **dos fases**: en primer lugar, la **formulación y aprobación del planeamiento** y, en **segundo lugar**, la fase de **ejecución del mismo**. Y se alude a la **gestión urbanística como al proceso de transformación jurídica del suelo**, mientras que la **ejecución material comporta su transformación física**, teniendo, en cualquier caso, la acción coordinada de ambas actividades la adaptación del suelo a la ordenación prevista en el planeamiento.

Por tanto podemos distinguir entre:

2.2.1.1. Planeamiento urbanístico

Es aquella fase en la que junto a la perspectiva urbanística, en puridad efectuar una determinada ordenación del territorio, se predetermina y delimita el contenido del derecho de propiedad, **condicionada su concreción a la realización sucesiva de los actos de ejecución jurídica y material**. La ordenación se concreta a través de dos importantes decisiones del planeamiento como son la **clasificación y la calificación del suelo**. La delimitación del contenido del derecho de propiedad requiere, además de las actuaciones anteriores otras puramente de gestión que adelantándose a su fase característica se incluyen en el planeamiento como la fase de la delimitación de las áreas de reparto y el cálculo del aprovechamiento tipo.

2.2.1.2. Gestión Urbanística

Tiene por objeto la realización de las **operaciones jurídicas que hagan realidad lo previsto en el planeamiento** con el respeto al propietario del derecho del suelo lo que estará condicionado en función de la modalidad elegida para acceder a la ejecución de la urbanización, lo que no impide la entrada incluso dentro del sistema de compensación del promotor no propietario. A dichos sistemas nos referiremos en el punto siguiente.

2.2.1.3. La ejecución urbanística

Comprende las **operaciones materiales de ejecución del planeamiento urbanístico, concretadas en la urbanización y edificación** dentro del ámbito de gestión sobre el que actúa.

2.2.2. Clasificación y delimitación del suelo: la materia prima del mercado inmobiliario

Se hace necesario indicar que en la nueva ley del suelo (Ley 8/2007) se limita a distinguir entre suelo rural y suelo urbanizado; y la Legislación urbanística sigue distinguiendo entre las tres categorías tradicionales: urbano, urbanizable y no urbanizable. Y como afirma Tomás Ramón Fernández (Manual de Derecho Urbanístico. Editorial La Ley. 2007) «esta aparente discordia es pura apariencia, porque la situación de suelo urbanizado coincide exactamente con la definición legal tradicional del suelo urbano, tal y como ha ido perfilándola la Jurisprudencia, y la de suelo rural con la de suelo no urbanizable. Puede, pues, seguirse hablando con toda propiedad de clases de suelo y de suelo y de suelo urbano, urbanizable y no urbanizable como

hasta ahora, terminología ésta que sigue siendo la de la legislación urbanística y a la que la LS no obliga, ni directa ni indirectamente, a renunciar».

Respecto de ellos, resumidamente, podemos afirmar, según el artículo 12.2.a) Ley del suelo, que el **suelo rural (no urbanizable)** es aquel preservado por la ordenación territorial y urbanística de su transformación mediante la urbanización, y que se refiere básicamente a terrenos excluidos de dicha transformación por la legislación de protección o policía del dominio público, de la naturaleza o del patrimonio cultural; así como el que según la ordenación territorial y urbanística, debe ser preservado por sus valores ecológicos, agrícolas, ganaderos, forestales y paisajísticos, así como aquellos con riesgos naturales o tecnológicos, incluidos los de inundación o de otros accidentes graves y demás que prevea dicha ordenación.

Por su parte, el **suelo urbanizable** es aquel sobre el que se desarrolla la acción urbanística y que se encuentra en el tránsito del cambio de naturaleza de suelo rural a urbano en aquellos casos que los instrumentos de ordenación territorial y urbanística permiten dicha transformación. Es un suelo rural que el planeamiento decide convertir en urbano lo que se realiza a través de la ejecución del planeamiento. Dentro de él hay que referirse al **suelo delimitado o sectorizado**, según las distintas normativas de las CCAA, y que es aquel que se encuentra en los casos en que el planeamiento general acompaña dentro del suelo urbanizable la delimitación de sectores concretos y del establecimiento para cada uno de ellos de una determinada ordenación positiva.

La ejecución del planeamiento, esto es, la urbanización de los terrenos, era hasta la nueva LS un derecho y un deber de los propietarios afectados a promover la transformación del suelo urbanizable, pero dicha Ley ha convertido la urbanización en un servicio público cuya gestión puede reservarse a la Administración o encomienda privada, teniendo el propietario del suelo urbanizable a partir de ahora más facultad que la de participar en la ejecución de las actuaciones de urbanización mediante una equitativa distribución de beneficios y cargas entre todos los afectados en proporción a su aportación.

El suelo urbanizable se considerará en situación de suelo rural hasta que concluya la actuación de urbanización. Y en el curso de esa ejecución, de ese proceso de transformación, los propietarios deberán ceder gratuitamente a la Administración competente el suelo que el Plan haya reservado para viales, zonas verdes y dotaciones públicas así como el correspondiente a un porcentaje de la edificabilidad media ponderada entre el 5% y el 15% —aunque la Legislación

autonómica puede aumentarlo hasta el 20%—. Deberán costear y, en su caso, según cual el sistema de ejecución, ejecutar las obras de urbanización previstas en el Plan, o soportar los costes de las mismas a través de las derramas correspondientes. Finalmente, mientras dura dicho proceso los terrenos están afectados con carácter de garantía real al cumplimiento de dichos deberes.

Finalmente el artículo 12.3 de la LS se refiere al **suelo urbanizado, que coincide como dijimos con el suelo urbano**, lo es integrado de forma legal y efectiva en la red de dotaciones y servicios propios de los núcleos de población, lo que se entenderá cuando las parcelas, estén o no edificadas, cuenten con las dotaciones y los servicios requeridos por la legislación urbanística o puedan llegar a contar con ellos sin otras obras que las de conexión de las parcelas a las instalaciones ya en funcionamiento.

Esta definición coincide, como apunta Tomás Ramón Fernández, con la tradicional del suelo urbano con una sola diferencia y es que ésta otorgaba dicha condición no sólo al suelo que contaba con los cuatro servicios urbanísticos básicos —acceso rodado, abastecimiento de aguas, evacuación de aguas residuales y energía eléctrica—, sino también el comprendido en áreas consolidadas por la edificación según la Ley del Suelo 6/1998, que en general considera que un ámbito está consolidado cuando, con urbanización completa o sin ella, está edificado en las dos terceras partes de su superficie. El carácter urbano del suelo no da sin más derecho a edificar, para que ello proceda es necesario que las parcelas tengan la consideración de solares, que estén urbanizadas con arreglo a las normas mínimas del Plan y si éste no existe o no las concreta, ha de tener, además de los cuatro servicios básicos y determinantes para su clasificación de suelo urbano, pavimentada la calzada y encintado de aceras la vía a la que el solar de por frente.

2.2.3. Inicio, ejecución y terminación del proceso urbanizador en la nueva Ley del suelo

A dichas fases se refiere el **artículo 14 de la nueva Ley del Suelo que contempla las actuaciones de transformación urbanística**, que son «aquellas operaciones en que se concreta la urbanización, para que el suelo rural que sea susceptible de adquirir la condición de urbanizado, y que han de realizarse en un período de tiempo, que normalmente vendrá determinado en el instrumento de planeamiento, que por lo general el programa de actuación que obliga al urbanizador».

Como señala González Pérez (Comentarios a la Ley 8/2007, Ley del Suelo) «para **adquirir la condición de urbanizador, los propietarios** —cuando así se prevea en la legislación sobre ordenación territorial y urbanística y se requiera por el sistema de actuación— **o terceros, puede ser necesario instar** y, en su caso, **promover** el correspondiente **programa de actuación**, dentro de los plazos que se establezca. **Será presupuesto legitimador de la ejecución material de las obras la aprobación del proyecto de urbanización**, que deberá dictarse —y presentarse para su aprobación— con la antelación necesaria para que las obras a que se refiera puedan realizarse de acuerdo con los plazos previstos en el correspondiente programa de actuación».

2.2.3.1. Iniciación

Las actuaciones de urbanización se entienden **iniciadas en el momento en que, una vez aprobados y eficaces todos los instrumentos de ordenación y ejecución** precisos, **empieza la ejecución material**.

Se trata de un hecho que podrá **acreditarse por cualquiera de los medios de prueba admisibles en Derecho**. El artículo comentado establece una presunción, al establecer que se presumirá iniciadas **cuando exista acto administrativo o notarial que dé fe del comienzo de las obras**.

Las obras de urbanización, como cualquier obra, requerirán levantar el acta previa de replanteo, o de comienzo, que deberá firmar el director de obra y, en este caso, los representantes del agente urbanizador y el de la empresa urbanizadora, este acto será el modo normal para acreditar la iniciación.

Una vez **cumplido el presupuesto legitimador que supone la aprobación y eficacia de todos los instrumentos de ordenación y ejecución**, los cuales han implicado ya la **contracción de determinados gastos**, lo siguiente será **suscribir los correspondientes contratos de ejecución de obras de urbanización**, que implicará igualmente **gastos**, y comenzar lo que es la **ejecución material de las mismas**.

Y, el **paso primero**, como decíamos es **levantar el acta de replanteo o comienzo de las obras**. Ésta puede definirse, en general, como << el acto en virtud del cual se traslada a la

realidad física del terreno, lo que aparece en un plano, procediendo al señalamiento de los vértices por medio de hitos e incluso marcando sus líneas perimetrales, y constatando que el proyecto es ejecutable en la parcela de que se trate>>.

En dicho acto del replanteo **suele fijarse el día inicial del cómputo del plazo de ejecución pactado y la autorización de inicio de obras** que ha de ser suscrita por el constructor (artículo 11.2 f) Ley Ordenación de la Edificación- LOE), por el Director de Obra [artículo 12.1 b) LOE], por el director de ejecución de la obra [artículo 13.2 e) LOE] y por el promotor. En dicha acta se suelen recoger **dos manifestaciones** la que se refiere la **identificación física del terreno**, sus detalles, y su aceptación por las partes que la suscriben; y, en segundo lugar, la **autorización al contratista para iniciar las obras y el plazo de las mismas**.

Parece, por tanto, que **es a ése momento al que se refiere el artículo 14 de la Ley del Suelo cuando dispone que «las actuaciones de urbanización se entienden iniciadas**, una vez aprobados y eficaces todos los instrumentos de ordenación y ejecución que requiera la legislación sobre ordenación territorial y urbanística para legitimar las obras de urbanización, **cuando empiece la ejecución material de éstas»**. La **iniciación se presumirá cuando exista acta administrativa o notarial que dé fe del comienzo de las obras**. Y decimos que es **el acta de replanteo pues es en ese momento cuando se autoriza el inicio de las obras y cuando es ya obligación del contratista que debe realizar la urbanización la realización de las mismas** y el que tiene a su favor, y a su contra, el plazo de realizarlas.

La no iniciación de la urbanización dentro de los plazos fijados puede dar lugar a caducidad del instrumento legitimador, a que nos referimos después.

2.2.3.2. Ejecución de las obras de transformación

Las actuaciones de transformación se realizarán bajo el **control y vigilancia de la Administración** (artículo 3.2 a LS) de conformidad al proyecto de urbanización.

2.2.3.3. Terminación

Habrá terminado la urbanización **cuando el suelo rural haya adquirido la situación de suelo urbanizado**, tal y como se determina en el artículo 12.3 LS y se hayan cumplido todos los deberes que al promotor de las actuaciones de transformación impone el artículo 16 LS.

La terminación se **presumirá**, según el número 2 párrafo segundo, del artículo comentado, «**a la recepción de las obras por la Administración** o, en su defecto, al tiempo del plazo en que debiera haberse producido desde la solicitud acompañada de certificación expedida por la dirección técnica de las obras».

2.2.4. Breve referencia a los sistemas de gestión urbanística

Aludiremos a los diferentes sistemas **de actuación urbanística en base a los cuales se puede realizar el proceso de urbanización**. Y que son básicamente los siguientes: sistema de expropiación, cooperación, compensación y mediante agente urbanizador.

Como recoge Tomás Ramón Fernández, todos ellos responden a los **finés de asegurar la ejecución del planeamiento urbanístico y el retorno a la comunidad de una parte de las plusvalías generadas por dicho planeamiento**, ya que parte de las plusvalías pasan a formar parte del activo de los dueños del suelo al aumentar su valor —de ahí que tengan que soportar los costes de urbanización— y otras retornan a la comunidad. Y añade el citado autor, la **diferencia entre unos sistemas y otros está en función del mayor o menor protagonismo de los propietarios en el proceso de urbanización**, que es nulo en el **sistema de expropiación** ya que asume la titularidad la administración expropiante que urbaniza los terrenos según el planeamiento y los devuelve al mercado percibiendo la plusvalía derivada del aumento de valor que los mismos experimentan como consecuencia de la actividad urbanizadora.

En el **sistema de compensación** son los propietarios, agrupados en Junta de Compensación, los que a su costa y por sí mismos, aunque lo normal es que contraten con constructores para la ejecución de las obras de urbanización —relaciones jurídicas que estarán sujetas al derecho privado—, realizarán todas las operaciones inherentes a la ejecución del planeamiento de acuerdo al planeamiento y según la técnica del reparto de beneficios y cargas de urbanización.

El **sistema de cooperación** implica que es la Administración la que ejerce los poderes de dirección y control del proceso de ejecución, asegurando el efectivo cumplimiento de los

deberes que la Ley impone a los propietarios de ceder gratuitamente los terrenos necesarios para el equipamiento colectivo, así como sufragar los costes de la urbanización.

Finalmente, hay que citar la **ejecución del planeamiento por agente urbanizador introducido por la Ley Valenciana**, que no tienen que ser obligatoriamente propietario de los terrenos, al que la Administración adjudica la función urbanizadora de acuerdo a un programa de actuación determinado por ella adoptado, de acuerdo con la calificación de la actividad urbanizadora, como servicio público, atribuido por la nueva Ley del suelo, mediante un procedimiento concurrencial, en aplicación de la Directiva Comunitaria sobre Contratación de obras Públicas.

La duda surge en el sentido de que si la urbanización fuera una actividad privada que realizan los particulares propietarios del suelo objeto de ella, parece incuestionable, como afirmábamos más arriba, que los contratos que perfeccionen con la empresa constructora a la que encomendarán la realización de la obra urbanizadora estarían sujetos al derecho privado. Como afirma González Pérez , en su obra “Comentarios a la Ley del Suelo”: **«desde el momento en que la urbanización se considera una función pública, un servicio público —según la nueva Ley del suelo— y en el agente público responsable del desarrollo y ejecución de las actuaciones urbanísticas, ¿Cómo puede ser esto compatible con la contratación privada?»** En opinión del citado autor, cuando el sistema de actuación de la respectiva CCAA admita entre los **sistemas de actuación uno en que se reconoce la iniciativa privada o de los particulares**, como es el tradicional de compensación, en cuanto subsista este derecho, la legitimación para urbanizar no requiere adjudicación por **el procedimiento de selección, sino que se podrá contratar libremente por los particulares, con sujeción a las normas del derecho civil.**

BIBLIOGRAFÍA

A.- OBRAS GENERALES SISTEMA FISCAL, IVA E ITP-AJD.

— PÉREZ ROYO, FERNANDO. CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO. PARTE ESPECIAL.

OBRA COLECTIVA. EDITORIAL MARCIAL PONS.

— GARCÍA FERNÁNDEZ, CASIMIRO. TEMAS DE LEGISLACIÓN FISCAL. ILUSTRE COLEGIO NOTARIAL DE GRANADA.

— MEMENTO PRÁCTICO. FRANCIS LEFEBVRE. “FISCAL 2007”.

B.- IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

B.1.- DE CARÁCTER GENERAL:

— ABELLA POBLET, M., Y DEL POZO LÓPEZ, JOAQUÍN. “MANUAL DEL IVA”. EDITORIAL: EL CONSULTOR DE LOS AYUNTAMIENTOS Y DE LOS JUZGADOS. 2007.

— SERRANO SOBRADO, JOSÉ ANTONIO Y MONREAL LASHERAS, ALBERTO. “TODO SOBRE EL IVA”. 1993. EDITORIAL PRAXIS.

— CABRERA FERNÁNDEZ, JOSÉ MANUEL. “NUEVO IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. GUIA IVA”. CISS FISCAL. 1993.

— “EL IVA EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL”. ESCUELA DE LA HACIENDA PÚBLICA. DIVERSOS AUTORES. DOS VOLUMENES.1986.

B.2.ESPECÍFICOS:

— BANACLOCHE PÉREZ-ROLDAN, JULIO. “LA BASE IMPONIBLE EN EL IVA EN OPERACIONES INTERIORES”. REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA DE LA ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES. NUMERO 18/1992.

— CHECA GONZÁLEZ CLEMENTE. “ANÁLISIS DE LAS PRINCIPALES NOVEDADES INTRODUCIDAS POR LA LEY 37/1992, DE 28 DE DICIEMBRE DEL IVA”. REVISTA ACTUALIDAD TRIBUTARIA, Nº 15, ABRIL-1993.

**C.- IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES
Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.**

— FALCÓN Y TELLA RAMÓN. “IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS”. IUSTEL. 2005.

— JUÁREZ GONZÁLEZ, JAVIER MÁXIMO. TODO TRANSMISIONES. EDITORIAL CISS FISCAL. 2007.

— MARTÍNEZ LAFUENTE, ANTONIO. MANUAL DE IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES. EDITORIAL MARCIAL PONS. MADRID. 1996.

— “JURISPRUDENCIA DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS”. EDITORIAL CENTRO DE ESTUDIOS DEL COLEGIO DE REGISTRADORES DE ESPAÑA, EDICIÓN 2006, MADRID

— COLOMER, CARLOS. EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS. CENTRO DE ESTUDIOS. MADRID.2005.

— GIL RODRÍGUEZ. MANUAL DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS. 2002.

— MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, JOSÉ. “LOS IMPUESTOS INDIRECTOS SOBRE EL TRAFICO JURIDICO”. EDITORIAL J.M. BOSCH, EDITOR. 1990.

— MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, JOSÉ. “TEMAS CONTROVERTIDOS DEL ITP y AJD”. IMPUESTOS, Núms. 15-16/1992.

D.- DOCTRINA ADMINISTRATIVA:

— IVA. DOCTRINA DE LA DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS. MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA.

E.- FISCALIDAD INDIRECTA Y TRÁFICO INMOBILIARIO Y FINANCIERO.

RELACIONES IMPOSICIÓN INDIRECTA:

— PALAO CARLOS. “FISCALIDAD INDIRECTA”, REVISTA JURÍDICA DEL NOTARIADO. OCTUBRE-DICIEMBRE, 1992, PÁG 171 Y SS.

— CERVELLO GRANDE, JOSE MARÍA. “ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE LAS RELACIONES ENTRE EL IVA Y EL ITPYAJD”. REVISTA IMPUESTOS. 1986.

— MOREU SERRANO Y GIL DEL MORAL. “RELACIONES ENTRE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS”. OBRA COLECTIVA “CONTRATOS SOBRE ACCIONES”. CORDINADORES: GIL DEL MORAL, F.; MOREU SERRANO, G; Y PASCUAL DE MIGUEL, A., EDITORIAL CIVITAS. 1994.

— MICÓ, JAVIER; CARBALLO, CONCHA; Y JUÁREZ JAVIER MÁXIMO. “EL PATRIMONIO DEL PROMOTOR INMOBILIARIO. SU FISCALIDAD Y CUESTIONES CONEXAS.

— JUÁREZ, MÁXIMO JAVIER. “EL COSTE FISCAL DE LA ADQUISICIÓN DE LA VIVIENDA. SUELO Y VIVIENDA EN EL SIGLO XXI”. OCTAVO CONGRESO NOTARIAL ESPAÑOL. CONSEJO GENERAL DEL NOTARIADO. 2005.

— PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, JAVIER; SÁNCHEZ GALLARDO, FRANCISCO JAVIER; ROMERO HINJOS, LUIS JAVIER. “LA TRIBUTACION DE LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS: IVA E ITPAJD. CISS. SEPTIEMBRE. 2007.

— VALDIVIESO FONTÁN, MANUEL J. “LA FISCALIDAD DEL URBANISMO E INMOBILIARIA”. EDITORIAL COMARES. GRANADA 2.006.

— RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, JESÚS. “EL IVA EN LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS”. ARANZADI. 2002.

— MALDONADO LOZANO, MANUEL. “ASPECTOS FISCALES DEL LEASING SOBRE INMUEBLES”. JORNADAS SOBRE LEASING DE INMUEBLES. 1989.

— JUÁREZ MAXIMO JAVIER. “MONOGRAFIA ARTÍCULO 108 DE LA LEY DEL MERCADO DE VALORES” (SEPARATA), ANEXO A TODO TRANSMISIONES PATRIMONIALES. CISS FISCAL. 2006.

— CARBALLO CONCHA. “EL ARTICULO 108 DE LA LEY DEL MERCADO DE VALORES”. OBRA COLECTIVA COORDINADA POR MARTÍN GARRIDO Y JOSEP MARÍA FUGARDO: “EL PATRIMONIO FAMILIAR, EMPRESARIAL Y PROFESIONAL. SUS PROTOCOLOS”. IX CONGRESO NOTARIAL ESPAÑOL.

— MARTÍN MORENO, JOSE LUIS. “REGIMEN FISCAL DE LA TRANSMISIÓN DE ACCIONES EN EL ITPO”. REVISTA IMPUESTOS Nº 19/1992.

— RAMÍREZ MENDOZA, EDUARDO. CURSO DE BOLSA. “ASPECTOS FISCALES DE LA INVERSION BURSATIL”. INSTITUTO DE ANALISTAS DE INVERSIONES.

— GIL DEL CAMPO, MIGUEL. LA LEY DE PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL. CISS FISCAL. 2006.

— MEMENTO PRÁCTICO. FRANCIS LEFEBVRE. “REESTRUCTURACION DE LAS OPERACIONES EMPRESARIALES”.

— JAUREGUI VÍCTOR. “TRIBUTACION INDIRECTA DE LAS OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN Y CONCENTRACIÓN EMPRESARIAL”. QUINCENA FISCAL. EDITORIAL ARANZADI.

— MOREU SERRANO Y GIL DEL MORAL. “LAS ACCIONES Y LA MODALIDAD DE OPERACIONES SOCIETARIAS DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURIDICOS DOCUEMNTADOS”. OBRA COLECTIVA CONTRATOS SOBRE ACCIONES. CORDINADORES: GIL DEL MORAL, F.; MOREU SERRANO, G; Y PASCUAL DE MIGUEL, A. EDITORIAL CIVITAS.1994.

F.- DERECHO URBANÍSTICO, CÍVIL Y REGISTRAL.

F.1.- URBANISMO GENERAL.

— FERNÁNDEZ, TOMÁS RAMÓN. “MANUAL DE DERECHO URBANÍSTICO. 20ª EDICION. EL CONSULTOR DE LOS AYUNTAMIENTOS Y DE LOS JUZGADOS. EDITORIAL LA LEY.

— GONZÁLEZ PÉREZ. JESUS “COMENTARIOS A LA LEY DEL SUELO”. ED. THOMSON – CIVITAS. 2007.

— PARADA, RAMON. R. URBANÍSTICO GENERAL. EDITORIAL MARCIAL PONS. 2007.

— SANTOS DÍEZ, R., Y CASTELAO RODRÍGUEZ, J., DERECHO URBANÍSTICO. MANUAL PARA JURISTAS Y TÉCNICOS. 5ª EDICIÓN. 2007. EL CONSULTOR DE LOS AYUNTAMIENTOS Y DE LOS JUZGADOS. MADRID.

F.2.- URBANISMO ESPECIAL.

— MEMENTO PRÁCTICO. FRANCIS LEFEBVRE. “JUNTAS DE COMPENSACION”.

— NATERA RAFAEL. “LAS JUNTAS DE COMPENSACION. ASPECTOS FISCALES Y CONTABLES”. ARANZADI.

— FALCON PÉREZ, C. ESTHER. “LA CONTABILIDAD DE LAS JUNTAS DE COMPENSACION”. PARTIDA DOBLE. JULIO-AGOSTO.2002.

— CURSO DE URBANISMO 2007. MÓDULO FISCALIDAD DEL URBANISMO. CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS.

F.3.- REGISTRAL.

— JIMÉNEZ CLAR, ANTONIO, J., “ESQUEMAS DE DERECHO INMOBILIARIO REGISTRAL”. COLECCIÓN ESQUEMAS. TOMO XV. TIRANT LO BLANCH. VALENCIA. 2008.

F.4.- CIVIL.

— RUIZ VADILLO, ENRIQUE. “DERECHO CIVIL PATRIMONIAL”. EDITORIAL OCHOA.

— OSSORIO MORALES. LECCIONES DE DERECHO DE OBLIGACIONES. EDITORIAL PRIETO. GRANADA. 1956.

B.- OTRAS MONOGRAFÍAS Y ARTÍCULOS.

C.1.- FISCALIDAD Y DERECHO CIVIL Y MERCANTIL

— RODRIGO URÍA. “DERECHO FISCAL Y DERECHO MERCANTIL”. REVISTA HACIENDA PÚBLICA ESPAÑOLA N° 94. AÑO 1985, REIMPRESIÓN DE LA CONFERENCIA

PRONUNCIADA POR EL ILUSTRE PROFESOR EL DÍA 25 DE ABRIL DE 1944, EN LA SEDE DE LA ACADEMIA MATRITENSE DEL NOTARIADO.

— VICENT CHULIA, FRANCISCO. “INTRODUCCIÓN GENERAL A LAS RELACIONES ENTRE EL DERECHO MERCANTIL Y EL DERECHO FISCAL”. REVISTA DE HACIENDA PÚBLICA ESPAÑOLA, Nº 84/1985.

— MENÉNDEZ, JOSÉ. DERECHO PRIVADO FISCAL. EDERSA.

—MOREU SERRANO, GERARDO. “FISCALIDAD INDIRECTA EN EL TRÁFICO MERCANTIL. ESPECIAL REFERENCIA A LA NUEVA LEY DEL IVA”. CUADERNOS DE DERECHO Y COMERCIO. SEPTIEMBRE/1993. CONSEJO GENERAL DE LOS COLEGIOS OFICIALES DE CORREDORES DE COMERCIO.

C.2.- ARANCEL NOTARIAL Y REGISTRAL.

— MARTÍNEZ LAFUENTE, ANTONIO. “LA NATURALEZA DEL ARANCEL REGISTRAL. NOTAS A LA SENTENCIA DEL TS DE 2 DE NOVIEMBRE DE 2006”. LA LEY. 2007.

— NAVARRO GÓMEZ, RICARDO. “EL ARANCEL DE LOS FUNCIONARIOS PÚBLICOS”. MARCIAL PONS.2007.

C.3.- FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS.

— RUIZ ALMENDRAL, VIOLETA. “IMPUESTOS CEDIDOS Y CORRESPONSABILIDAD FISCAL”. TIRANT LO BLANC. MONOGRAFÍAS .VALENCIA. 2004.
