



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

LVI Semana de Estudios de Derecho Financiero[®]
(Sesión plenaria 23 de noviembre de 2011
en Madrid en el Auditorio del BBVA)
**“IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO:
ASPECTOS CONFLICTIVOS ”**

PRIMERA PONENCIA

“Operaciones inmobiliarias”

D. JOSÉ MANUEL BUNES IBARRA
Inspector de Hacienda del Estado (Exc.)
"Arco, Abogados y Asesores Tributarios"
Abogado.

Moderador: Muchas gracias Jesús, no se ha notado el retraso; nadie lo ha percibido y aunque nos has dejado al final preocupado, porque la Unión, que no sabe salir del periodo transitorio que llevamos ya diecisiete años, cómo todavía sigue teniendo la idea igual de clara de por dónde debe ir el futuro del impuesto y todavía cómo luchar contra el fraude. Estamos en buenas manos.

Pues nada, José Manuel de Bunes, que yo creo que es conocido de la casa, esto se suele decir y luego se le presenta entero, pues yo no te voy a presentar.

JOSÉ MANUEL BUNES IBARRA [Inspector de Hacienda del Estado excedente]: No, no.

Moderador: Porque eres conocido y le hemos pedido que hable de uno de los asuntos más vidriosos, por lo polémico; por lo mal resuelto que está en el IVA,



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

que es el llamado IVA Inmobiliario. Él sabe mucho de eso y tiene para hablar mucho más tiempo de los veinticinco minutos, con prórroga a treinta que se le ha atribuido; pero le hemos pedido que para que luego al final podamos tener un poco de coloquio, que nos atengamos al tiempo.

Así que, José Manuel, cuando tú quieras, ilústranos sobre esta peculiar parcela del impuesto.

JOSÉ MANUEL BUNES IBARRA [Inspector de Hacienda del Estado excedente]: Buenas tardes.

A ver, don Enrique, ahora me ha alargado el tiempo. Antes me dice usted veinte minutos y ahora me dice que hasta treinta, aquí hay una trampa.

Y al final me ha hecho levantarme, pero igual, como estoy cegato, las cuatro notas que he tomado no las veo, es una cosa que es dramática, la propia de la edad, pero bueno, a ver si con las gafas llego a... bueno, más o menos sí.

Bien, vamos a comenzar ya, para no perder tiempo y para tratar de no aburrir, no aburriros a todos los asistentes.

Voy a hacer más unas consideraciones que una descripción de problemas; porque hacer una descripción de problemas sería atroz. Doy por sabido, como es obvio, la regulación que tenemos; no la voy a comentar apenas o salvo algunos aspectos muy puntuales, y haré algunas consideraciones sobre esos aspectos que creo que deben ser modificados o que deberían ser modificados, comenzando por una observación general; la verdad es que esta observación es antigua en mi cabeza –don Enrique lo sabe- porque como trabajé en la Dirección General de Tributos desde el año 2000, siendo él Secretario de Estado, pues tuvimos ocasión de analizar algunos problemas; de resolver algunos de ellos; incluso de plantear alternativas. Algún documento le hice llegar, en mi condición de subdirector, sobre modificaciones que entendía que eran necesarias en la



regulación del tráfico inmobiliario en el IVA y eso se anclaba básicamente en una idea, que sigo teniendo firmemente asumida, que puede enunciarse en la afirmación de que, en cierta forma, en España no hemos acabado la transición en lo referente a la tributación de las operaciones propias del sector inmobiliario: nos hemos quedado “colgados” hace treinta años; estamos todavía a principios de los ochenta. Hubo pasos importantes, pero realmente no hemos acabado de cerrar el círculo con respecto al principio o a los principios que deben regir un impuesto como el del valor añadido. Y, ¿por qué digo esto? Bueno, pues, porque creo que es conveniente siempre remontarse históricamente a los antecedentes. Y cuento ahora una anécdota: el otro día un buen amigo me regaló un libro de Martín Retortillo sobre los aspectos administrativos y fiscales de los montes vecinales, un trabajo para la editorial Bosch. Me lo he leído dos veces; realmente es extraordinario, es que parece mentira pero obviamos el tener en cuenta la historia de las normas, de dónde vienen y a qué responden. Nos encontramos así con observaciones y consideraciones que son de plena actualidad, y además elaboradas a partir de un conocimiento de la materia muy profundo, que posiblemente en estos tiempos ya no suele existir: trabajamos peor, entiendo yo.

Bueno pues, ¿por qué digo que hay que hacer una consideración histórica? Pues porque en el fondo, el tráfico inmobiliario, en nuestro derecho privado, es una materia regulada en el Código Civil y no en el Código de Comercio. Por eso, fiscalmente, siempre ha habido un gravamen “civilista” -como se dice, de tráfico entre particulares y que obvia su consideración, cuando proceda, como tráfico empresarial inmobiliario. De ahí las formulaciones tributarias del derecho de hipotecas, de los derechos reales, conformadas sobre un sustrato jurídico civil, que sustenta la articulación del gravamen para el tráfico de los bienes inmuebles.

Eso empezó a cambiar con la transición, y por las normas fiscales que transformaron nuestro sistema fiscal en esos años, y por eso digo que en este particular aún no la hemos acabado. Recuerdo la ley de 1979, que fue la ley



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

marco de reforma de la imposición indirecta en ese momento de la transición. Y recuerdo las modificaciones en el impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, y su nuevo Reglamento del 81. Yo apliqué el tributo y puedo presumir de que me lo sabía. En esas modificaciones, que se justificaban en que se pretendía acercar el IGTE al IVA, se trató de regular un tráfico empresarial inmobiliario, de definirlo más bien y se hizo; con defectos o no, pero dando un paso adelante; y esto tanto en el tratamiento de la promoción inmobiliaria, así como en el de la construcción y en el del arrendamiento inmobiliario. El círculo no se cerró. De hecho los antiguos como yo, recordarán que el año 1981 hasta tuvo que dictarse una resolución para dejar claro que no era voluntad del contribuyente el pagar TPO o IGTE, porque con esa modificación se tendió a interpretar que, como el tipo era el mismo además, casi cabía elegir el impuesto que había de satisfacerse. Y no daba lo mismo, porque el IGTE ya pretendía ganar un tráfico empresarial inmobiliario; no se llegó a lograr del todo, pero se dió un paso adelante. Pero a ese paso adelante le surgió una rémora importante, que era la rémora del arraigo de la tributación del tráfico inmobiliario en nuestro derecho fiscal como un tráfico civil y no empresarial. Y ese arraigo no cesó: en las normas de los ochenta y en la ley del IVA –primera- y evidentemente en la vigente del 92 actualmente, subsiste la idea de que hay que gravar las transmisiones y cesiones de los inmuebles como un tráfico entre particulares, incluso a costa de sacrificar los principios que deben regir en el gravamen del tráfico empresarial en un Impuesto como el del Valor Añadido; Principios que son los de generalidad, de igualdad, de neutralidad y de no discriminación. Por esta razón subsisten guiños incompatibles con separación entre el tráfico empresarial y el civil, en algunas ocasiones absolutamente ajenos a la lógica de construcción del sistema, bien que mantenidos por razón de satisfacer otras necesidades: evitar el fraude, asegurar la recaudación de algunas Administraciones...

De manera que, encontramos tanto en la ley del IVA, como en el Texto refundido del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y en algún otro que más adelante



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

se citará, normas absolutamente contrarias a los principios que deben regir ese gravamen del tráfico empresarial; y eso, ese lastre, genera importantes problemas que no tienen ninguna lógica, y que todavía no han sido resueltos. Así, se generan dificultades e inseguridad para los contribuyentes; para las Administraciones Tributarias, y para los Tribunales. Lógicamente, esta situación debería evitarse.

En el fondo sigue latiendo un problema, anclado en la idea de que el gravamen de los inmuebles debería tener, como dije, sustantividad propia, y despegarse quizá incluso del tráfico empresarial. A esto se añade otra consideración, como es la de la financiación de las Comunidades Autónomas; que viene a complicar gravemente además la situación. Y no lo digo en contra de las Comunidades Autónomas –Dios me libre-, pero evidentemente los inmuebles son una fuente de recaudación múltiple, que da lugar en ocasiones a doble imposición, a sobreimposición y a aneutralidades que debieran corregirse. Si pensamos en las veces que se grava una operación inmobiliaria o una dinámica de operaciones inmobiliarias por diferentes impuestos, y nos ponemos a escribirlas en un papel, llegamos a una situación escalofriante. Lo digo en el sentido de que alguna de las consideraciones que pueda hacer ahora, pueden hacerse o pensarse que van en contra de las Comunidades Autónomas y no es así, en absoluto. Tenemos un problema, que hay que resolver con un criterio de racionalidad y neutralidad, y que debe diferenciarse del de la financiación de los diferentes niveles de Haciendas Territoriales. Bueno pues, resolvamos ese problema, pero no a costa de los contribuyentes, ni de forzar el funcionamiento lógico de los impuestos, y muy en particular, el de un impuesto como el IVA que -vuelvo a decir- sólo funciona bien cuando es general, cuando es igual y cuando, por lo tanto, respeta el principio de no discriminación.

Partiendo de esas ideas, nos situamos en la Ley del IVA, en la primera, la del 85 y en la actual del 92, ¿y a qué conclusión tenemos que llegar? Yo lo digo siempre.



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

Y hombre, como he sido Subdirector del Impuesto parece que lo digo por interés personal, pero no es así. En honor de mis predecesores y de todos aquellos compañeros que han trabajado en la ley, hay que reconocer que estamos ante una gran ley. Honestamente creo que es la mejor ley, en términos fiscales, de todas. Porque parte, además, de una norma comunitaria que es francamente complicada de leer, y francamente complicada de trasladar, de traducir, a una normativa y a un criterio jurídico como el nuestro, como el español, para que sea inteligible por los ciudadanos. Luego, partimos de una gran ley, pero sin embargo, yo intuyo porque yo lo he sufrido también, que mis predecesores posiblemente a la hora de plantearla o de resolver algunos problemas que se podían derivar de su aplicación, tenían sobre sí el peso de las circunstancias a las que aludí antes: ese peso histórico de que el tráfico inmobiliario es un tráfico civil entre particulares y ese peso histórico de que los inmuebles hay que gravarlos en todo caso, como sea. Y eso es difícil de remover, si ahora decimos además que cualquier cambio tiene efectos en la recaudación de las Comunidades Autónomas, bueno entonces ya, apaga y vámonos; porque no hay racionalidad ni respeto a los contribuyentes, si hay un sujeto activo que pierda recaudación.

Por eso la ley es una gran ley, sin embargo, tiene problemas en su aplicación práctica que voy a ir enumerando. Esos problemas generan inseguridad y es evidente que esa inseguridad jurídica no es razonable. Hay que tener en cuenta y lo digo ya *a priori*, que buena parte de las soluciones a esos problemas, derivan de la doctrina de la Dirección General de Tributos, que realmente ha sido hipercreativa –si se me permite esa expresión juvenil- en esta materia; pero claro, eso está bien pero no es suficiente, porque no podemos tener materias sin regular y solamente aplicarlas con criterios más o menos brillantes de la Dirección General de Tributos, porque esos criterios vinculan a la Administración, pero no a los Tribunales Económico Administrativos, o no a los Tribunales de Justicia. Luego, la inseguridad jurídica es palmaria. No hay una norma que diga cómo se resuelve el problema, todo es interpretación; pero es que incluso esa inseguridad



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

da lugar a aberraciones –con perdón- porque son soluciones, pero que jurídicamente me parecen aberraciones, como las incluidas en la Ley General Tributaria para evitar los problemas de doble imposición por IVA y TPO. No se si la solución para resolver una controversia jurídica debe pasar por el establecimiento de normas excepcionales. Quizás sea más razonable resolver la situación que originan aquellos, y “muerto el perro se acabó la rabia”. Déjese, pues, claro en la norma cuándo se tributa por IVA y cuándo por TPO.

Esos problemas dan lugar a que haya que pensar en modificar las normas en algunos aspectos.

El entorno jurídico, evidentemente, origina una falta de neutralidad, origina el supuesto de discriminación y eso no es lógico –vuelvo a decir y lo señale antes- porque eso atenta contra el principio básico del Impuesto sobre el Valor Añadido. Si no respetamos esos principios, el impuesto va a funcionar mal y si existen normas que originan discriminación, lógicamente hay que evitarlas. Así hay que revisar la relación entre IVA y TPO del 4 de la Ley del IVA y del 7.5 del Texto Refundido de ITP, o la regulación de los supuestos de transmisión de una unidad económica del artículo 7.1 de la Ley del IVA. El Artículo 108 es una derivación evidente de lo mismo. O, por ejemplo, en el ámbito de la renuncia a la exención y de los efectos que la renuncia a la exención inmobiliaria provoca, algunos discutibles de todo punto, aunque sean legítimos y legales, como las elevaciones del tipo de AJD o las reducciones del TPO; que algunas Comunidades Autónomas instauran. Porque no tiene ningún sentido, que a una norma, que no es un beneficio fiscal como la renuncia o la transmisión de una unidad económica en bloque, se le aplique un tratamiento de castigo en el impuesto patrimonial. O sea, hay que eliminar esa regulación, si queremos respetar principios razonables. Que hay que recaudar; sí, busquemos la forma, pero no a costa de generar aneutralidad.



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

La Ley del IVA, además, o el entorno de la regulación de las operaciones inmobiliarias, se ha visto afectado o superado por la propia evolución normativa, y cito dos ejemplos, a los que luego me referiré aunque sea brevemente.

La regulación urbanística, desde el año 85 hasta hoy, se ha modificado de forma importante; incluso en cuanto al sujeto agente, que son las Comunidades Autónomas y no el Estado. De ahí que las referencias sobre las que está construida la ley del IVA, lo están sobre un concepto de suelo edificable, referido al solar básicamente, concepto que, sin embargo, ha perdido relevancia en la caracterización del proceso urbanístico.

Otro ejemplo sería la contratación de la obra pública, que es una materia sobre la que no hay casi ninguna regulación en el impuesto, y la poca que hay, a veces ha surgido para reaccionar frente a sentencias del Tribunal Supremo. No es admisible que una materia tan importante como la provisión de infraestructuras públicas esté absolutamente huérfana de regulación en el IVA. Que esta situación determine una elevada dosis de inseguridad para la Administración pública contratante, para el contratista, para el inspector de Hacienda que tiene que verificar y para los Tribunales a los que llegue después, carece de sentido.

Hay en tercer lugar, otra causa, que es la superación de la propia ley del IVA por lo propia evolución económica, y la desgraciada crisis que venimos sufriendo, ha planteado en el sector inmobiliario problemas de gran calado, que la ley del IVA no tenía planteados, ni tampoco podía resolver siempre la Dirección General de Tributos, que ha resuelto algunos, pero no en todas sus manifestaciones. El caso es que esta crisis inmobiliaria, se ha sustanciado o se ha resuelto –entre comillas porque todavía queda mucho por resolver- a través de la dación en pago a las entidades financieras, a través del destino –entre comillas- de los inmuebles promovidos por el promotor, que como no los puede vender, pues trata de colocarlos en el mercado a través del arrendamiento con opción de compra.



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

Bueno pues ni para una cosa ni para otra existía regulación suficiente. El fraude que ha generado alguna de esas operaciones ha sido muy acusado. Bien está la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo que se ha establecido para las ventas en procesos concursales, aunque quizá haya llegado tarde y quizá tampoco sea una medida completa.

Bueno, evidentemente el paso del tiempo, y también la crisis, han afectado gravísimamente a la estructura y ha demostrado que había que regular o que hay que regular cuestiones que no pueden resolverse sólo por criterios interpretativos. Así, y no entro en detalles, en el caso del arrendamiento con opción de compra, al menos la Dirección General de Tributos, ha venido a resolver algunos de los problemas que se planteaban.

Y por último, la Ley del IVA ha optado por soluciones en determinadas materias. Esas soluciones están basadas, normalmente, en facultades que otorga la Directiva a los Estados miembros. Sin embargo esas decisiones, que en un tiempo podían ser razonables, quizá hoy en día deban replantearse.

Los enfoques que la Directiva da para el tráfico inmobiliario, son enfoques que permiten a los Estados miembros hacer –si me disculpan la expresión- lo que quieran. Por ejemplo, el tratamiento de las operaciones relativas al suelo, su venta y transformación, de las de las edificaciones pueden objetivarse más, porque la Directiva, y desde luego la Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, han venido admitiendo esa objetivización, ese atender al fin, al destino. Y hay una solución por la que tenemos que ir, huyendo de criterios que al final son poco razonables y ahora, aunque me queden cinco minutos, los enuncio a vuela pluma.

La regulación de la tributación de la entrega empresarial de suelo es descabellada en la Ley del IVA. Su aplicación práctica solamente se produce a partir del criterio de la Dirección General de Tributos. Esta doctrina es alabable por lo extensa y



compleja, y solamente el que la conozca con la suficiente profundidad puede llegar a entender el dislate de la regulación.

Ahora, evidentemente, ya no se transforma el suelo, luego puede parecer que la cuestión es baladí. Pero en España durante los últimos años se ha producido la transformación de una gran cantidad de suelo. Y, curiosamente, no había seguridad jurídica ninguna, pues era difícil saber a ciencia cierta que tratamiento fiscal era el procedente. Eso no tiene sentido. Recordemos algunos extremos de la regulación legal a modo de acúmulo de problemas: si la Junta de Compensación es Fiduciaria, un tratamiento; si no lo es, otro, con los efectos consiguientes en el régimen de deducciones. ¿Quién es el sujeto pasivo: los propietarios, juntascompensantes, la Junta...? Y ¿quid con otros sistemas de transformación del suelo: expropiación, cooperación, agente urbanizador, etc...? Porque en la configuración de la ley sólo está sujeta la entrega de solares o de suelos en transformación. En urbanización, cuando quién la haga, el promotor de la urbanización, además tenga la intención de vender. Pero, ¿qué promotor o qué dueño de un suelo, de un melonar –de aquellos de las películas de Paco Martínez Soria-, que se ve incurso en un proceso de transformación de un polígono de actuación urbanística, tiene intención de vender o carece de intención de algo? No debería ser eso lo relevante, sino exclusivamente el destino del suelo.

Bueno, si a eso le unimos toda la enorme complejidad de los procesos urbanísticos, que además están regulados por leyes autonómicas, que cada una de las cuales tienen sistemas diversos: expropiación, cooperación, compensación, agente urbanístico, como se citó, nos encontramos con una amalgama francamente preocupante.

Sin embargo, no puede dejar de reconocerse que, en el fondo, todos son los sistemas de transformación vienen a ser lo mismo, porque el proceso urbanístico es un proceso dinámico, pautado y tutelado jurídicamente; en el que hay un



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

principio básico, la equidistribución. Y un derecho básico a favor del dueño del suelo, participar en el proceso. ¿Por qué no atendemos al mismo criterio en el IVA y obviamos intenciones ya que el destino del suelo está meridianamente claro?

Objetivémoslo, de manera que el suelo que se va a transformar, a partir de un momento jurídico que podemos definir de una forma clara, - porque siempre habrá una autoridad administrativa que otorga una autorización-, la entrega de ese suelo resulte sujeta en todo caso, lo venda a quien le venda; sea la promotora de la urbanización o sea el dueño del melonar o sea quien sea. Podemos llegar a decir que la venta de ese suelo debe estar sujeta siempre; pero, ¿por qué? Porque ese suelo va a ser objeto de construcción, está inmerso en un proceso económico empresarial y ya está; es tan sencillo como eso.

Y nos evitamos de problemas de interpretaciones, de si la transformación se inicia cuando se “meten” las máquinas; de si hay intención acreditada por medios objetivos de que se urbaniza para la cesión o venta; de si se han soportado o no las derramas o cuotas de urbanización.... Aparte cabe utilizar, no entro en detalles, mecanismos diversos, como la inversión del sujeto pasivo en algunas operaciones para evitar el fraude, con el sustento en la Directiva.

Asimismo, yo desde luego siempre he entendido que hay que gravar la autopromoción, la autourbanización y la autopromoción. Bien, ¿qué diferencia hay en estos casos? El derecho a deducir. Pues, démosle derecho a deducir, pero para estar seguros y evitar el fraude, atribúyase al final, cuando se produzca el autoconsumo, cuando quien ha construido la residencia la afecte a su uso propio. Lo podemos controlar perfectamente. Y además así evitamos una discriminación, porque el que autopromueve, acaba pagando más impuestos que el que compra lo promovido por terceros: la diferencia de tipo está clara.



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

Reflexiones semejantes surgen cuando tratamos de las entregas de edificaciones. En la entrega de edificación la diferencia entre lo que está exento y lo no exento está ligada básicamente a que se produzca lo que la ley denomina como primera o segunda entrega.

El criterio que aplica la ley no es el criterio de la Directiva. La Directiva considera sujetas y no exentas, las entregas antes de la primera ocupación. De nuevo la crisis ha puesto de manifiesto este problema. Y volvemos ahora al caso de las daciones en pago y de los entes, entidades financieras singularmente, que han asumido, evidentemente, supongo, que muy a su pesar, como es obvio, un importante parque inmobiliario. En muchos casos ese parque inmobiliario estaba sin construir totalmente, sin acabar de construir; luego sus adquirentes han tenido que financiar y asumir la terminación de la construcción.

¿Son promotoras esas entidades financieras o no lo son? Porque normalmente no construyen, sino que será el ex- promotor, antiguo dueño de la promoción, el que va a construir bajo la tutela del adquirente. Ahora bien, es evidente que lo que se va a entregar va a ser una vivienda nueva. Aplicando la ley rigurosamente, cabría entender que la entrega que efectuará la entidad financiera resultaría una segunda entrega exenta, porque no es el promotor quien la realiza. Eso no parece lógico, si se entiende que hay que gravar por IVA las entregas de edificaciones antes de su primera ocupación, como expresa la Directiva. De nuevo la Dirección General de Tributos ha contestado hace unos meses, en una línea yo creo que bastante razonable, racional y equitativa sobre operaciones de este tenor. No puedo ahora por falta de tiempo ser más detallado, pero si debe subrayarse que, a la vista de diversos artículos de la Directiva, - así el 15, o el 135-, hay opciones para los Estados y que de fondo, no hay una transposición correcta de esas opciones en nuestra normativa. Y eso acaba originando problemas. No los originó históricamente, pero los está originando ahora, cuando nos encontramos con una crisis y con situaciones en las que el promotor, ya no está claro quién es.



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

En consecuencia, también debería darse algún paso más en línea de objetivar la tributación de las entregas de inmuebles, y se ha llegado a pensar en gravarlas todas, en cuanto que actúe un empresario teniendo en cuenta el juego de las exenciones. Y la renuncia de las exenciones también se puede flexibilizar, porque al margen de la Directiva lo permite, incluso aplicándole reglas de inversión del sujeto pasivo si fuera menester. Es decir, que en esta materia también es posible aplicar criterios de este tipo y eso puede tener interés. Por razones de neutralidad, de nuevo, la regla de la renuncia a la exención no tiene lógica. Desde luego no la tiene cuando exige que el destinatario tenga prorrata cien. Tendríamos que tener en cuenta, y alguna doctrina hay en este tenor, el destino que se le va a dar al bien, no tanto su régimen de prorrata del año anterior, que razonablemente debería ser indiferente. Pero es que incluso podemos admitir la renuncia cuando el adquirente no sea empresario. Bueno, se paga un impuesto u otro, si será IVA y TPO, y AJD, pero ahí hay margen de maniobra, de nuevo aparece la neutralidad. Los arrendamientos también merecen algún comentario, pero son menos relevantes, y los dejo a un lado.

Si merece la pena algún bosquejo sobre el artículo 108 de la Ley del Mercado de valores, aunque sea brevísimamente. La del 108 es una norma antifraude. Alguna jurisprudencia reciente parece defender que ha aplicarse en todo caso, fuera de su fundamento en la existencia de una elusión, que parece que no ha de ser sustentada. Es decir, con esa interpretación y con fundamento en ciertas posturas interpretativas, nos encontramos ante un hecho imponible autónomo. Eso no tiene sentido. Una norma antielusión es una norma dirigida a evitar el abuso o el fraude, pero no puede constituir un presupuesto que ha de aplicarse en todo caso. El Tribunal de Justicia de Justicia de la Unión se pronunció sobre su compatibilidad con el gravamen por AJD, pero, sin embargo, creo que el problema está en la incompatibilidad con la Directiva del IVA. Los Estados miembros no pueden declarar exenta una operación de IVA para gravarla por otro impuesto. Aunque



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

tampoco el tiempo me permite sustentar esta opinión, lo que parece evidente es que habría de evitarse que se produzcan efectos de aneutralidad, gravísimos en términos de coste, en muchas transmisiones que no son en absoluto transmisiones con ningún fin de elusivo.

Lo mismo ocurre con el artículo 7.1 de la Ley del IVA: la no sujeción (el no considerar operación, en el sentido de la Directiva) de la transmisión en globo de una unidad económica no es un beneficio fiscal. Este tratamiento está constituido como una opción que se le da a los Estados miembros, con la única finalidad de evitar un coste financiero en las transmisiones de negocios entre empresarios. Lo hablaba con José Ignacio antes de iniciar la sesión: no tiene sentido que España se acoja a la opción que otorga la Directiva para evitar ese efecto, y ¡mantenga el gravamen por TPO de los inmuebles que se transmitan! Gravamen que determina un coste irrecuperable. Esta regla no es sino un remedo de una concepción escasamente técnica y además anticuada del gravamen sobre las operaciones inmobiliarias, que habríamos ya de tener superada.

La tributación de la obra pública –lo dije antes- ha generado problemas en su aplicación al contrato de obra pública. Recordemos los vaivenes sobre el tratamiento de la certificación de obra y la producción del devengo. La certificación determinará el devengo cuando hay pago, cobro efectivo, no por su simple emisión. A esto se añade la exigencia de la emisión de facturas, a que se obliga al empresario cuando aún no sabe cuándo va a cobrar, sobre todo en estos tiempos.

Pero con todo, la situación del contrato de obra pública es razonable si la comparamos con la del contrato de concesión de obra pública, que hoy es, como instrumento básico de lo que se denomina “colaboración público-privada”, el mecanismo normal de provisión de infraestructuras públicas. Nada en la ley que específicamente atienda a cómo se regula, y al final lo ha dicho la Dirección



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

General de Tributos, otra vez más. Estamos ante operaciones complejas que se consideran por la DGT como servicios, pero que claman por una regulación. No tiene ninguna lógica que exista una inseguridad tan patente, pasmosa, en obras de costes elevadísimos y en el que solamente el coste financiero de cualquier liquidación o de una duda sobre el devengo determina unos efectos demoledores. Bueno, este es un tema muy complejo y debo limitarme a dejar constancia de que existe aún sin poder extenderme más sobre sus variados registros y detalles.

Quizá por cerrar, yo creo que cabría pensar en la aplicación, en la obra pública, del criterio de caja, pues la Directiva sí permite que en algunas operaciones, sobre todo cuando el destinatario no es empresario profesional y no va a deducir, se opte por fijar el devengo con ese criterio. Otro cantar sería la aplicación de un criterio de caja más generalizado, incluso en los términos en los que lo propone la Directiva, con el que estoy en principio en desacuerdo por los problemas que originaría.

Y por último, antes de acabar y aunque ya estoy “fuera de plazo”, como las declaraciones, señalo en dos palabras alguna idea en materia de deducciones. En este ámbito creo que en España tendríamos que ir a la aplicación de la prorrata de afectación, prorrata especial, y muy singularmente, en el espectro que nos ocupa ahora, entiendo que esto debería de ser predicable en particular para el régimen de deducciones de los bienes inmuebles.

Habría otras muchas menciones que efectuar, pero no oso ya seguir incumpliendo mi deber de respeto del tiempo asignado.

Muchas gracias a todos por vuestra atención, y perdón, don Enrique.