



Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/00921/2016/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **22/05/2019**

Asunto:

IVA. Exenciones. Segundas y ulteriores entregas de edificaciones. Excepción a la exención: entrega de edificaciones para su rehabilitación por el adquirente.

Criterio:

No están exentas las entregas de edificaciones para su rehabilitación. Para que resulte aplicable este supuesto de no exención debe probarse mediante elementos objetivos la intención de destinar las edificaciones a la rehabilitación en el momento de la entrega. No es requisito imprescindible, sin embargo, que el adquirente inicie y termine las obras de rehabilitación.

Criterio reiterado en resolución TEAC de 18 de junio de 2026 (RG 00-50042-2025)

Referencias normativas:

Ley 37/1992 Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
20.1.22.A).b)

Conceptos:

Entrega de bienes

Exenciones

Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

Inmuebles

Rehabilitación

Texto de la resolución: ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 22 de mayo de 2019

RECURSO: 00-00921-2016

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

NATURALEZA: ALZADA ORD. DIRECC. GRAL.

RECURRENTE: DTOR GRAL DE TRIBUTOS DE ARAGÓN - NIF ---

DOMICILIO: ...

INTERESADO: XZ SL - NIF ...

REPRESENTANTE: ... - NIF ...

DOMICILIO: ...

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 10/02/2016 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 23/11/2015 contra la resolución dictada el 24 de septiembre de 2015 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón de las reclamaciones económico-administrativas 50/1154/12 y 50/1155/12, presentadas por XZ SL contra acuerdos de liquidación y de sanción relativos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, practicados por la Inspección Tributaria de la Comunidad Autónoma de Aragón. La cuantía del presente recurso es de 2.210.508,17 euros.

SEGUNDO.- El ... de ... de 2006 se autoriza escritura de compraventa por la que la comunidad de bienes FFG transmite a NH SL, posteriormente XZ SL, dos fincas urbanas situadas en la CALLE_1, 2 y 4, de MUNICIPIO_1. La primera de ellas se describe como casa con jardín y en ella se integran una edificación principal y otras accesorias, con superficie total de 2.*** metros cuadrados; la segunda se define como casa de 2** metros cuadrados.

El precio total de la compraventa asciende a 28.***,***,** euros. En el otorgamiento tercero de la escritura se indica:

TERCERO.- Que los copropietarios referidos, son todos los que actualmente integran la comunidad de bienes "FFG", que tiene asignado el C.I.F. número (...) y que ostenta la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido para el ejercicio de la actividad de arrendamiento de inmuebles, habiendo presentado hasta la fecha las declaraciones correspondientes a dicho impuesto.

Partiendo de lo expuesto en el expositivo de esta escritura, los otorgantes hacen constar que la entrega de los inmuebles objeto de la compraventa formalizada, constituye una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, no siéndole aplicable la exención contemplada en el artículo 20.Uno.22.º de la vigente Ley 37/1992, de 28 de diciembre, dado que tanto el inmueble sito en el número 4 de la CALLE_1, como el sito en los números ... de CALLE_2 y 2 de la CALLE_1, van a ser objeto de demolición y rehabilitación respectivamente, por la sociedad compradora.

En su defecto, y para el caso de que, por cualquier circunstancia, se estimara aplicable la exención citada, los vendedores renuncian expresamente a la misma, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8º del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, de 29 de diciembre, comunican a la sociedad compradora la renuncia a tal exención y la compradora, a través de su representante en este acto, declara que la misma tiene la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido con derecho a la deducción total del impuesto soportado por la adquisición de los inmuebles objeto de este contrato.

Por la Dirección General de Tributos del Gobierno de Aragón se inician actuaciones inspectoras por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados a la entidad XZ SL, en relación con la operación de compraventa realizada el ... de ... de 2006.

Finalizadas las actuaciones de comprobación, el 27 de mayo de 2011 se incoa acta de disconformidad A02-ACTA_1 junto con el correspondiente informe ampliatorio.

El 17 de octubre de 2011 se dicta acuerdo de liquidación del que resulta una deuda tributaria a ingresar de 2.210.058,17 euros.

La regularización practicada consiste en la exigencia del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas, por la operación de transmisión de fincas realizada el ... de ... de 2006. La entrega del inmueble situado en la CALLE_1, 2, se considera no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido por cuanto el inmueble no estaba afecto a la actividad de arrendamiento realizada por la comunidad de bienes de la que formaban parte los transmitentes. El inmueble situado en la CALLE_1, 4, estaba afecto a la actividad de arrendamiento de los transmitentes, por lo que su entrega está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, si bien está exenta del impuesto de conformidad con el artículo 20.Uno.22.º de la Ley 37/1992, al no resultar aplicables, como pretende la entidad, las excepciones a la exención previstas en las letras b) y c) del citado precepto.

Tampoco es admisible la renuncia a la exención del impuesto prevista en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992, puesto que el destino previsible de los bienes transmitidos es la venta o el arrendamiento, operaciones exentas de acuerdo con los artículos 20.Uno.22.º y 20.Uno.23.º de la Ley del Impuesto, no generadoras del derecho a la deducción.

TERCERO.- Como consecuencia de las actuaciones inspectoras realizadas, se inicia expediente sancionador mediante la notificación de propuesta sancionadora el 27 de mayo de 2011. El procedimiento finaliza con el acuerdo de imposición de sanción

notificación de propuesta sancionadora el 27 de mayo de 2011. El procedimiento inicia con el acuerdo de imposición de sanción de fecha 22 de noviembre de 2011, del que resulta un importe de sanción a ingresar de 865.457,43 euros.

La infracción cometida es la tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria, se califica como leve y se sanciona con multa pecuniaria proporcional del 50% de la base de la sanción.

CUARTO.- Contra el acuerdo de liquidación y el acuerdo de imposición de sanción descritos en los antecedentes de hecho anteriores, la entidad interpone reclamaciones económico-administrativas 50/1154/12 y 50/1155/12 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón.

El Tribunal Regional dicta resolución acumulada el 24 de septiembre de 2015 en la que acuerda estimar en parte la reclamación 50/1154/12, anulando la liquidación y ordenando su sustitución por otra en los términos señalados en la resolución, y estimar totalmente la reclamación 50/1155/12, anulando el acuerdo sancionador al no apreciar culpabilidad en la conducta de la reclamante.

Respecto al acuerdo de liquidación, el Tribunal confirma la regularización practicada en cuanto a la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de la transmisión de la finca situada en la CALLE_1, 2, y anula la regularización correspondiente a la transmisión de la finca situada en la CALLE_1, 4, por entender que la reclamante ha acreditado suficientemente la realización ininterrumpida de actuaciones formales y materiales necesarias para llevar a cabo la rehabilitación del edificio, por lo que la operación está sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

QUINTO.- Contra la resolución dictada en primera instancia por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón, el Director General de Tributos del Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno de Aragón interpone recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

En el escrito de interposición el reclamante alega, en síntesis, que en relación a la transmisión de la finca situada en CALLE_1, 4, la excepción a la exención a que se refiere la letra b) del artículo 20.Uno.22.º de la Ley del IVA exige indefectiblemente que se inicien y culminen las obras de rehabilitación, lo que no ha tenido lugar. En cuanto al acuerdo sancionador se aprecia culpabilidad en la conducta del obligado tributario.

Notificado el trámite de puesta de manifiesto a la entidad **XZ SL**, presenta escrito en fecha 14 de enero de 2016 en el que reitera las alegaciones relativas a la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las transmisiones de las fincas situadas en la CALLE_1, 2 y 4, así como la validez de la renuncia a la exención. Respecto al acuerdo sancionador, alega ausencia de culpabilidad en su conducta e interpretación razonable de la norma.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Conformidad a Derecho de la resolución impugnada.

TERCERO.- A efectos de analizar las cuestiones planteadas, conviene en primer lugar establecer el deslinde entre el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La regla general de deslinde entre ambos impuestos se recoge en el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, según el cual:

"No estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», regulado en el presente Título, 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 Impuesto sobre el Valor Añadido."

De modo similar se pronuncia el artículo 4.Cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"Las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados."

Pero a pesar de ser esta la regla general, existen algunas excepciones por las que determinadas operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, aunque exentas, tributan por el concepto de Transmisión Patrimonial Onerosa. Así lo dispone el artículo 4.Cuatro de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las operaciones que se indican a continuación:

a) Las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.Dos.

b) Las transmisiones de valores a que se refiere el artículo 108, apartado dos, números 1.º y 2.º de la Ley 24/1988 de 28 de julio, del Mercado de Valores, según la redacción establecida por la disposición adicional decimosegunda de la Ley 18/1991 de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas."

De igual forma el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993 dispone:

"No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas 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 no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido."

CUARTO.- Tal como se expone en los antecedentes de hecho, la regularización practicada por la Administración tributaria autonómica consiste en la exigencia del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas, por la operación de transmisión de fincas realizada el ... de ... de 2006. La

entrega del inmueble situado en la CALLE_1, 2 se considera no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido por cuanto el inmueble no estaba afecto a la actividad de arrendamiento realizada por la comunidad de bienes de la que formaban parte los transmitentes. El inmueble situado en la CALLE_1, 4 estaba afecto a la actividad de arrendamiento de los transmitentes, por lo que su entrega está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, si bien está exenta del impuesto de conformidad con el artículo 20.Uno.22.º de la Ley 37/1992, al no resultar aplicables, como pretende la entidad, las excepciones a la exención previstas en las letras b) y c) del citado precepto.

En primer lugar, ante las alegaciones de la entidad **XZ SL**, corresponde analizar la conformidad a Derecho de la regularización practicada en cuanto a la sujeción al concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas de la entrega del inmueble situado en la CALLE_1, 2, sujeción que fue confirmada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón en la resolución ahora impugnada.

No es objeto de controversia la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido del transmitente, **FFG CB**, de conformidad con los artículos 4 y 5 de la Ley 37/1992. Se cuestiona, no obstante, la afectación del inmueble citado a la actividad de arrendamiento desarrollada por esta entidad.

Del acuerdo de liquidación resulta que el inmueble se utilizó como vivienda habitual y (...) en la que el padre de los integrantes de la comunidad de bienes desarrollaba su actividad profesional de No consta la declaración de ingresos procedentes de la explotación del inmueble, ni de retenciones a cuenta por arrendamiento, ni el depósito de fianza alguna. Tampoco figura ninguna persona empadronada en el inmueble desde el año 2000.

La entidad **XZ SL** alega que la comunidad de bienes es sujeto pasivo de IVA dedicado a la actividad de arrendamiento, sin que proceda desagregar de forma artificiosa uno de los inmuebles para concluir que no está afecto a la actividad; añade que, con independencia de lo anterior, el inmueble estuvo afecto a la actividad de (...) y ... profesional.

El citado artículo 4 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece:

"Uno. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

(...).

A su vez, el artículo 5 de la Ley del Impuesto regula el concepto de empresario o profesional:

"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

(...).

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

A efectos de este impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b), c) y d) del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...).

El artículo 84.Tres de la Ley del Impuesto dispone:

"Tres. Tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto."

El artículo 8 de la Ley del Impuesto define el concepto de entrega de bienes en su apartado Uno:

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

Tal como se ha indicado previamente, no es objeto de controversia que la transmitente tiene la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, pues ha quedado acreditado que desarrolla una actividad económica de arrendamiento de bien inmueble. No obstante, la Administración pretende que una determinada transmisión de inmueble, la del situado en CALLE_1, 2, quede fuera del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido por no haber realizado la transmitente ninguna operación de carácter empresarial con el citado inmueble, es decir, por falta de afectación del mismo a su actividad

ninguna operación de carácter empresarial con el citado inmueble, es decir, por falta de afectación del mismo a su actividad.

Este Tribunal Económico-Administrativo Central ha analizado el concepto de actividad económica en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, concluyendo en resolución de 19 de febrero de 2014, RG 4458/11, que según doctrina reiterada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, no forman parte del concepto de actividad económica a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido los actos y operaciones que sean consecuencia del simple ejercicio del derecho de propiedad sobre un bien por parte de su titular. En particular, se indica en el fundamento de derecho cuarto:

El artículo 4º LIVA define como operaciones sujetas al impuesto, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial. Y el concepto de empresario/sujeto pasivo del impuesto está íntimamente vinculado al de actividad económica, porque es el desarrollo de una actividad de esta naturaleza lo que justifica su calificación como sujeto pasivo y, en definitiva, la sujeción al impuesto de la operación.

En relación con el concepto de actividad económica, al menos dos consideraciones pueden ser relevantes atendiendo a las circunstancias de este caso. En primer lugar, que si en el concepto de actividad económica está implícita la idea de habitualidad en las operaciones, el artículo 12.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, permite a los Estados considerar sujeto pasivo a quien realiza, aunque sea ocasionalmente una operación de las mencionadas en las letras a) y b) del citado precepto y en especial en las entregas de terrenos edificables; en la LIVA esta autorización justifica la regla del artículo 5.1.d) que atribuye la condición de empresario/sujeto pasivo a quien urbaniza terrenos, o promueve, construye o rehabilita edificios, aunque sea de forma ocasional.

La segunda es que es doctrina reiterada del TJUE que no forma parte del concepto de actividad económica a efectos del IVA los actos y operaciones que sean consecuencia del simple ejercicio del derecho de propiedad sobre un bien por parte de su titular.

En este caso y según consta en el expediente, los propios transmitentes manifestaron que las sociedades vendedoras habían estado inactivas durante un largo período de tiempo anterior a las operaciones aquí consideradas, que superaba los 30 años. Y que las fincas transmitidas figuraban con esa antigüedad en su patrimonio. En estas condiciones es fácil apreciar que no ha existido un desarrollo de actividad económica alguna en relación con estas parcelas, o con cualquier otro activo. E incidentalmente, sería un argumento para rechazar la pretendida aplicación del artículo 7.1º LIVA que hizo la Oficina gestora al no tratarse por tanto de una transmisión de empresa o parte de empresa como exige el artículo 19, párrafo primero de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, reguladora del sistema común del IVA; aunque esa no aplicación de la no sujeción al impuesto no puede significar, como pretendía el recurrente, el que las transmisiones estuvieran por ello sujetas al impuesto.

Por otro lado, las parcelas transmitidas estaban calificadas como rústicas en el Registro de la propiedad, y en las escrituras de compraventa se manifiesta que estaban en ese momento incluidas en determinadas Unidades de Ejecución de un Plan Parcial en desarrollo del PGOU de ..., lo que significa también que las mismas no estaban aun urbanizadas al tiempo de su transmisión.

Es decir, no se ha llevado a cabo actividad económica alguna en las parcelas durante ese largo período de tiempo, ni en otro sector de la actividad económica. Ni tampoco se han realizado obras de urbanización con anterioridad a su venta que pudieran atribuir ocasionalmente la condición de empresario/sujeto pasivo del impuesto al vendedor. Lo que ha existido en las ventas consideradas es sencillamente el ejercicio de una de las facultades que corresponden al propietario en la misma forma en que lo hubiera hecho cualquier otro sujeto. Y en estas condiciones tales actos no están incluidas en el ámbito de aplicación de este impuesto.

(...).

En aplicación de la doctrina expuesta, sólo cabe confirmar la no sujeción de la transmisión del inmueble situado en CALLE_1, 2, al Impuesto sobre el Valor Añadido, ante la falta de acreditación de la realización de actividad económica en relación con el mismo por parte de la comunidad de bienes transmitente.

QUINTO.- Corresponde a continuación analizar la alegación del reclamante en cuanto a la sujeción al concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas de la transmisión de la finca situada en CALLE_1, 4. Considera el reclamante que la excepción a la exención a que se refiere la letra b) del artículo 20.Uno.22.º de la Ley del IVA exige indefectiblemente que se inicien y culminen las obras de rehabilitación, lo que no ha tenido lugar.

Recordamos que el Tribunal Regional, en la resolución impugnada, anula la regularización correspondiente a la transmisión de la finca situada en la CALLE_1, 4, por entender acreditada la realización ininterrumpida de actuaciones formales y materiales necesarias para llevar a cabo la rehabilitación del edificio, por lo que la operación está sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El artículo 20.Uno.22.º de la Ley 37/1992 establece:

"Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

(...).

22.ªA) Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

(...).

La exención prevista en este número no se aplicará:

(...).

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

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

En el caso que analizamos, en la escritura de compraventa se hace constar, respecto al inmueble situado en la CALLE_1, 4, la intención de destinarlo a su demolición, si bien la entidad adquirente manifestó en sus alegaciones que el destino del edificio era realmente la rehabilitación. De esta forma no sería aplicable la exención antes transcrita y la operación quedaría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La posibilidad de proceder a la demolición del edificio queda descartada en el acuerdo de liquidación y en la resolución del Tribunal Regional, ante la catalogación del inmueble como de interés arquitectónico (...) según la ficha catastral, el Catálogo de Edificios de Interés Histórico Artístico del Plan General de Ordenación Urbana de MUNICIPIO_1 y el informe urbanístico emitido por el Ayuntamiento de MUNICIPIO_1, lo que supone una estricta limitación de las actuaciones de rehabilitación permitidas en el edificio.

Por tanto, es preciso analizar si resulta de aplicación la excepción a la exención prevista en la letra b), relativa a la rehabilitación de edificaciones. En relación con este supuesto, señala la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de marzo de 2008 (nº recurso 5432/2003), en su fundamento de derecho cuarto:

(...) De esta normativa se deduce que la sujeción al IVA, en estos casos, exige como requisito finalista el destino de la edificación para su inmediata rehabilitación por el adquirente siempre que se cumplan los requisitos reglamentarios establecidos, destino que debe hacerse saber al transmitente en el momento de la entrega, toda vez que, en otro caso, el empresario transmitente no puede girar el IVA.

(...)

Es cierto que la norma, al referirse a la rehabilitación inmediata, no establece un plazo concreto para la ejecución pero no lo es menos que no puede faltar en el momento de la entrega la prueba de que las edificaciones entregadas se van a destinar a su inmediata rehabilitación, prueba que hay que entender inexistente en este caso a la vista de las circunstancias concurrentes.

Así pues, debe analizarse en primer lugar si la entidad adquirente ha acreditado adecuadamente la intención de proceder a la rehabilitación del inmueble o si de los elementos de prueba disponibles resulta lo contrario.

Constan en el expediente administrativo los siguientes documentos, detalladamente analizados en la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón:

- Contrato de prestación de servicios profesionales con el estudio de arquitectura **MMQ**, SL, de ... de 2007, para el desarrollo de un edificio de viviendas colectivas en el solar situado en la CALLE_1, 4, que incluye trabajos técnicos de estudios previos, proyecto comercial, proyectos básicos y de ejecución.

- Estudio de Detalle en el número 4 de la CALLE_1, con objeto de elevar una planta el edificio residencial existente en la parcela, aprobado definitivamente el ... de ... de 2008 por el Servicio Jurídico de Ordenación y Gestión Urbanística de la Gerencia de Urbanismo, del Ayuntamiento de MUNICIPIO_1, publicado en el BOP de MUNICIPIO_1 de ... de 2008.

- Proyecto básico de ejecución de obras realizado por el anterior estudio de arquitectura, presentado el 24 de marzo de 2010 y visado el ... de 2010, para la rehabilitación del edificio existente en la CALLE_1; asciende al presupuesto de ejecución material a 1.***.***,00 euros, de los cuales corresponden a los Capítulos "3. Cimentación": 2**.***,** euros, "4. Estructura": 1**.***,** euros y "6. Cubierta, aislamientos e impermeabilizaciones": 4*.***,** euros.

- Informe urbanístico emitido el ... de 2010 por el Servicio de Información y Atención al ciudadano del Ayuntamiento de MUNICIPIO_1, por el que, en contestación a requerimiento de la Inspección sobre "si se ha solicitado y/o concedido alguna licencia de derribo, rehabilitación, edificación, etc... en relación con dichos inmuebles (sitos en CALLE_1, 2 y 4, de MUNICIPIO_1)", señala que "se está tramitando licencia de obra mayor de nueva planta en dicho emplazamiento".

- Informe emitido el ... de ... de 2011 por el Servicio de Licencias Urbanísticas del Ayuntamiento de MUNICIPIO_1, en el que, en contestación a requerimiento de información en relación con la licencia de obra mayor de nueva planta en CALLE_1, se señala que "a fecha de hoy todavía no ha sido resuelto el expediente (...) por lo que no tiene autorizadas las obras para la edificación de las parcelas catastrales mencionadas (...)"

- Documentos justificativos de la resolución de los contratos de arrendamiento existentes en varios pisos de la edificación en CALLE_1, 4.

A partir de los documentos descritos, este Tribunal Central debe confirmar la conclusión alcanzada por el Tribunal Regional en su resolución en cuanto a la suficiente acreditación de la realización de actuaciones materiales y formales por parte de la entidad adquirente dirigidas a la rehabilitación del edificio.

En cuanto a la alegada exigencia de inmediatez y terminación de las obras de rehabilitación, cabe acudir, como asimismo hace el Tribunal Regional, a la doctrina de este Tribunal Económico-Administrativo Central recogida en resoluciones como la de 17 de marzo de 2015, RG 3680/12, o la de 15 de noviembre de 2012, RG 1881/10.

En el fundamento de derecho tercero de la resolución de 17 de marzo de 2015 se indica:

TERCERO: En defensa de su derecho la interesada afirma que el criterio de la inmediatez no puede aplicarse en su sentido estricto. Las obras de rehabilitación serían iniciadas, en la medida de lo posible, una vez finalizados los dos arrendamientos preexistentes en el edificio. La entidad manifiesta que al tiempo de la presentación del recurso de alzada dichos arrendamientos ya habían finalizado y se había comenzado con la tramitación pertinente.

Sobre este particular, entiende este Tribunal Económico-Administrativo Central que la exigencia de inmediatez que manifiesta el Tribunal Regional no encierra la fijación de un plazo que, en sentido propio, signifique la predeterminación de un día fijo o de un periodo de tiempo a contar desde una fecha, para el cumplimiento de lo exigido. Porque de aceptar la existencia de ese plazo, se trataría entonces de un plazo indeterminado, aunque corto por la inmediatez que se predica, lo que obligaría en todo caso a fijar su duración, lo que debiera necesariamente hacerse en función de las circunstancias concurrentes.

Así se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en sentencia de 13 de noviembre del 2002 (rec. n.º 258/1998) al decir: "Por lo tanto el concepto de "inmediatez" no debe quedar exclusivamente ligado a un aspecto temporal, en el sentido de rapidez o sumaria, sino que debe conectarse con el resto de las operaciones necesarias (incluso aunque se demoren en el tiempo) para proceder a la rehabilitación-construcción de las nuevas viviendas".

En consonancia con lo anterior, la expresión se refiere más bien a la exigencia de una intención acompañada de una actividad real dirigida a la consecución de lo exigido en la norma, en este caso, la rehabilitación del edificio adquirido.

En el caso que nos ocupa, existen indicios suficientes, como ya se ha dicho, que permiten afirmar que la reclamante ha realizado de forma ininterrumpida actuaciones formales y materiales necesarias para llevar a cabo la rehabilitación del edificio en la CALLE_1, 4. El hecho de que las obras de rehabilitación no estuvieran iniciadas en el momento en que se había iniciado la actuación inspectora, o que la edificación se hubiera transmitido sin haberse realizado la rehabilitación a la entidad **JK**, que

adquiere el inmueble también con dicho propósito, no es, a juicio de este Tribunal, un impedimento para aplicar la excepción a la exención que aquí analizamos. En este sentido, figura en el expediente prueba documental de la intención de esta última adquirente de efectuar la rehabilitación.

En ninguna de las sentencias del Tribunal Supremo que se citan en el escrito del recurso de alzada presentado por el Director General de Tributos del Departamento de Hacienda y Administración Pública de la Diputación de Aragón, se exige que para aplicar la sujeción y no exención al IVA la rehabilitación sea realizada por el adquirente, excluyendo la posibilidad de aplicarla en supuestos en los que, resultando acreditada la intención de efectuar la rehabilitación del inmueble en el momento de la entrega, se transmite finalmente a otra entidad que, igualmente tiene esa intención probada.

Finalmente, interesa señalar que, en relación con el supuesto de excepción a la exención previsto en la letra c) del artículo 20.Uno.22 A) de la LIVA, este Tribunal ha señalado en resolución de 22 de junio de 2017 (RG 3047/14) que: *"las condiciones para determinar la exención o no prevista en el art 20.Uno.22º.A).c) de la LIVA deben analizarse en el momento en que se produce el devengo de la operación, acreditándose mediante elementos objetivos la intencionalidad de destinar los edificios y terrenos adquiridos al posterior desarrollo urbanístico"*:

Ahora bien, como anteriormente se ha establecido, para poder aplicar la excepción a la exención recogida en la letra c) del citado artículo 20.Uno.22 de la Ley del impuesto, es necesario que, en el momento del devengo de la operación, se cumplan las dos últimas circunstancias establecidas, esto es, que las edificaciones vayan a ser objeto de demolición tras su adquisición y que a dicha demolición le sigan las actuaciones necesarias para llevar a cabo una nueva promoción urbanística. A este respecto señalar que, nada dice el precepto en relación con el tiempo en el que deben realizarse dichas operaciones, de manera que, lo relevante no es el lapso de tiempo que transcurre para llevar a cabo todas las actuaciones que conlleva la demolición y la nueva promoción urbanística, sino que el inmueble adquirido, en el momento de la adquisición, se haya adquirido con dicha intención.

Asimismo, la Dirección General de Tributos en un supuesto también de la letra c) del artículo 20.Uno.22 A) de la LIVA, referido a "propietario de un inmueble que destina al arrendamiento para su uso como residencia de tercera edad tiene la intención de venderlo al consultante para que proceda a su demolición y a la realización de una nueva promoción de viviendas en el terreno en que se halla enclavado el inmueble", considera que la entrega del inmueble está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y que:

"En el supuesto de que antes de la demolición del edificio y comienzo de las obras de construcción de las viviendas el consultante transmitiera a otra entidad el inmueble y el terreno en el que se halla enclavado, si esta entidad que lo adquiere lo destina a su demolición, las conclusiones son las mismas que las expuestas en los puntos anteriores de esta contestación (...) "

Por todo lo expuesto, este Tribunal Central confirma la sujeción y no exención al IVA de la transmisión del inmueble situado en la CALLE_1, 4, quedando excluida de la exención prevista en el artículo 20.Uno.22.º de la Ley del Impuesto.

SEXTO.- Respecto al acuerdo de imposición de sanción, el reclamante alega la concurrencia de culpabilidad en la conducta del obligado tributario. Recordamos que el acuerdo sancionador fue anulado por el Tribunal Regional por no apreciar culpabilidad.

La existencia de la infracción tributaria viene determinada por la concurrencia de dos elementos esenciales: el elemento objetivo, la tipicidad, y el elemento subjetivo, la culpabilidad.

En cuanto al análisis de la culpabilidad, debe realizarse en el procedimiento administrativo sancionador a través de la motivación, que permite, en su caso, concluir que la conducta del obligado tributario es culpable.

En virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, aquélla debe reflejar todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador, ya que tal proceder impide el control jurisdiccional sobre el modo en que la Administración ha hecho uso de su potestad, al desconocer las razones o valoraciones que ha tenido en cuenta para imponer una determinada sanción.

A este respecto, el artículo 211.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone:

"La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta ley. En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad."

Debe examinarse, por tanto, si el acuerdo sancionador contiene todos los elementos que exigen los preceptos citados, esto es, si la fundamentación jurídica del mismo es suficiente, acreditando de esta manera la culpabilidad del sujeto infractor.

Respecto a la culpabilidad debe señalarse que la Ley General Tributaria de 1963, en la redacción que le otorga la Ley 25/1995, y posteriormente la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, constituyeron avances en el proceso de asimilación del régimen sancionador administrativo al régimen penal, siguiendo las pautas marcadas por el Tribunal Constitucional en sus sentencias, entre otras, 55/1982, de 26 de julio, y 76/1990, de 26 de abril. El elemento de la culpabilidad y su requisito básico, que es la imputabilidad, entendida como la capacidad de actuar culpablemente, están presentes en nuestro ordenamiento jurídico fiscal, como lo prueba la afirmación contenida en el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria de 1963, a cuyo tenor las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia, porque, en palabras del Tribunal Constitucional, *"ello significa con toda evidencia, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave; y de otro, que más allá de la simple negligencia los hechos no pueden ser sancionados"*.

En términos análogos se pronuncia la actual Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, en sus artículos 178 y 179.

De todo lo expuesto se desprende que la culpabilidad y la tipicidad se configuran como los elementos fundamentales de toda infracción administrativa y también, por consiguiente, de toda infracción tributaria; y que el elemento subjetivo está presente cuando la Ley fiscal sanciona las infracciones tributarias cometidas por simple negligencia.

Conviene, por tanto, profundizar en el concepto de negligencia. Su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. Ese bien jurídico, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública y, a través de ellos, el progreso social y económico del país, intereses que se concretan en las normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos conforme establece el artículo 31 de la Constitución. En ese sentido se ha pronunciado en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo, en Sentencias, entre otras, de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio y 16 de noviembre de 1998 y 17 de mayo de 1999, en las cuales se hace referencia a la Circular de la Dirección General de Inspección Tributaria de 22 de febrero de 1999, que se basa en la doctrina de la Audiencia Provincial de Madrid de "atribuir la culpabilidad del

tributaria de 29 de febrero de 1988 que, a su vez, se hace eco de la tendencia jurisprudencial de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables, especialmente cuando la ley haya establecido la obligación, a cargo de los particulares, de practicar operaciones de liquidación tributaria".

La negligencia, por otra parte, como han indicado las sentencias del Tribunal Supremo anteriormente señaladas, no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

Como resumen de lo expuesto, se reitera una vez más el criterio de este Tribunal Económico-Administrativo Central, recogiendo la doctrina expuesta del Tribunal Constitucional y la del Tribunal Supremo, en la materia, en el sentido de que no puede hablarse de la infracción como una especie de responsabilidad objetiva o presunta, sino que la intencionalidad es esencial para que pueda apreciarse su existencia. En este aspecto se ha expuesto que sólo el error invencible supone una ausencia de culpabilidad, mientras que el vencible excluye el dolo pero no la culpa, debiendo el invencible alegarse y probarse por quien lo padezca, y teniendo en cuenta las circunstancias del infractor.

Es importante traer a colación la más reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, de especial trascendencia respecto del asunto que estamos tratando: Sentencias de 22 de octubre de 2009 (recurso de casación número 2422/2003) y 1 de febrero de 2010 (recurso de casación número 6906/2004), de las que ya se ha hecho eco este Tribunal en resoluciones anteriores (RG 3232/08, de 22 de junio de 2010; RG 7130/08, de 21 de septiembre de 2010). En las indicadas sentencias, el Tribunal Supremo señala que la Administración debe desarrollar una actividad probatoria, no solo de los hechos que motivan la regularización, sino de la existencia de culpabilidad en la comisión de los mismos. La ausencia o insuficiencia de esta última actividad probatoria desemboca en una falta de motivación de la culpabilidad que vicia el acuerdo sancionador, en cuyo caso debe ser anulado. Mantiene el Tribunal Supremo que la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no pueden ser el resultado de cualquier incumplimiento, y la no concurrencia de alguno de los supuestos de exoneración de responsabilidad, no es suficiente para fundamentar la sanción porque el principio de presunción de inocencia no permite justificar la existencia de culpabilidad por exclusión.

El Tribunal Supremo ha seguido matizando y detallando esta doctrina en pronunciamientos posteriores, interesando destacar la sentencia de 12 de julio de 2010, recaída en el recurso 480/2007, que trata la cuestión relativa a la motivación de la existencia de culpabilidad así como la posibilidad prevista por la ley de sancionar cuando se aprecie culpabilidad en grado de simple negligencia.

El acuerdo sancionador contiene la siguiente motivación de la culpabilidad:

Por lo que hace referencia a la transmisión de la casa sita en c/ CALLE_1, núm. 2 (angular con ... CALLE_2 de MUNICIPIO_1) esta Inspección ha resuelto que se trataba de una transmisión no sujeta a IVA, tras haber acreditado que dicha edificación no estaba, ni lo había estado anteriormente, afecta a la actividad de arrendamiento de inmuebles que realizaban con otras edificaciones los transmitentes, que giraban a efectos del IVA como "FFG, C.B."

No obstante, a la vista de la redacción de la escritura de compraventa hemos de admitir que en la misma no queda del todo claro el que este inmueble no estuviese afecto a una actividad económica realizada por los transmitentes, pues lo cierto es que en dicha escritura únicamente se menciona la existencia de una actividad de arrendamiento en relación con un piso de la otra finca transmitida (c/ CALLE_1, 4), pero no se dice explícitamente que el resto de lo transmitido no esté afecto a esa actividad. Por otra parte, cuando se menciona en la escritura la existencia en tiempos pretéritos de una (...) y un ... en la casa sita en la c/ CALLE_1, núm. 2 no se especifica con la claridad que hubiera sido deseable que dichas actividades las ejerció en sus tiempos el padre de los transmitentes, no éstos. Por estas circunstancias creemos que no cabe imputarle un reproche de culpabilidad a la interesada por el mero hecho de considerar sujeta al IVA la compraventa de este inmuebles. Pues no estaba obligada a conocer o investigar estas circunstancias concretas de la finca más allá de lo indicado en la escritura por la parte vendedora.

Ahora bien, si se consideró que la transmisión podía estar sujeta al IVA era patente que dicha entrega resultaba estar exenta de dicho impuesto, puesto que se trataba de la segunda transmisión de una edificación, y llegados a este punto lo que no resulta verosímil- al menos para esta Inspección- es que la presunta infractora considerase que dicha exención quedaba exceptuada por la intención (declarada en la escritura) de proceder a la demolición de la edificación existente en la finca, por la sencilla razón de que dicha demolición no era jurídicamente posible, pues se trataba de un edificio catalogado por el Ayuntamiento de MUNICIPIO_1 con el más alto grado de protección (...).

(...) hemos de concluir el apartado referente a la transmisión de este inmueble apreciando la existencia de culpabilidad en la conducta exteriorizada por la entidad obligado tributario, puesto que, tanto si consideró la transmisión no sujeta a IVA como si la consideró sujeta y exenta del IVA, debió haber autoliquidado dicha transmisión por el concepto "Transmisiones Patrimoniales" del ITP y AJD al tipo del 7 por ciento, y al no hacerlo así, aunque fuera por negligencia o descuido en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias (aunque es más probable que se tratase de una actuación dolosamente dirigida a producir el resultado defraudador), cabe apreciar la existencia de culpabilidad en su conducta.

Por lo que hace referencia a la transmisión de la casa sita en c/ CALLE_1, núm. 4 el análisis de la culpabilidad debe centrarse en el hecho cierto de no haber procedido la interesada a la rehabilitación de la edificación, pues la transmitió a una sociedad tercera en el mismo estado en que la adquirió.

Queremos decir con ello que, aunque resultase creíble la declaración de intenciones plasmada en la escritura de rehabilitar la edificación casa sita en c/ CALLE_1, núm. 4 (de hecho, la presentación y aprobación del estudio de detalle y su aprobación por el Ayuntamiento pueden considerarse como un trámite previo para acometer la rehabilitación), lo cierto es que finalmente dicha rehabilitación no se llevó a efecto, puesto que la presunta infractora transmitió el inmueble antes de haber iniciado ningún tipo de obras en este sentido, ni presentado siquiera el proyecto de obras para sí preceptivo visado y licencia, y esta exigencia de culminar el proceso de rehabilitación es indefectible, tal y como señalan sin ningún género de dudas las sentencias del Tribunal Supremo que se citan (...).

Por consiguiente, la imputación de la culpabilidad obedece en este caso concreto al hecho cierto de no haber procedido la interesada a regularizar la tributación por IVA y por el ITP y AJD en el momento en que procedió a la venta de dicha edificación sin haber cumplido su declaración o compromiso de rehabilitación. En este sentido son irrelevantes los motivos concretos que llevaron a la presunta infractora a desprenderse de dicha edificación, puesto que, fuesen los que fuesen, debió haber procedido a regularizar la tributación inicialmente aplicada por la adquisición de la edificación, ya que no se cumplieron los requisitos a los que estaba condicionada o supeditada su tributación por IVA, debiendo haber satisfecho por su transmisión la modalidad "Transmisiones Patrimoniales" del ITP y AJD al tipo del 7 por ciento, y, al no hacerlo así, aun cuando fuera por

negligencia o descuido, cabe apreciar igualmente el elemento subjetivo de la culpabilidad en esta otra conducta de la presunta infractora.

En este caso, este Tribunal considera que no es procedente la sanción acordada por la Administración tributaria autonómica porque la situación de fondo da lugar a una controversia jurídica, puesta de manifiesto en el expediente, pudiendo llegar a considerarse que existe una interpretación razonable de la norma por parte del obligado tributario, pues pudieron surgir dudas respecto al tratamiento específico de la transmisión de inmuebles realizada. Así, concurre una razonada dificultad en la interpretación de las normas aplicables al caso, con existencia de distintos criterios interpretativos, por lo que procede confirmar la anulación del acuerdo de imposición de sanción.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.