



Criterio 1 de 1 de la resolución: 00/05888/2016/00/00

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **24/05/2017**

Asunto:

IVA. Tipo de gravamen de la transmisión del suelo por un Ayuntamiento a personas físicas titulares del derecho de superficie que fue inicialmente otorgado por el Ayuntamiento a una Cooperativa para la construcción de viviendas de protección oficial, y adjudicado el derecho de superficie de cada finca resultante sus cooperativistas.

Criterio:

Habiendo un Ayuntamiento otorgado un derecho de superficie a una cooperativa sobre determinada parcela municipal para la construcción de viviendas de protección oficial y dicha cooperativa adjudicado el dominio superficiario de cada finca resultante (vivienda, plaza de garaje, local o trastero) a sus cooperativistas, la transmisión posterior por el Ayuntamiento a los superficiarios de la parte del suelo imputable a sus correspondientes fincas no debe tributar en el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo general de gravamen.

Unificación de criterio.

Referencias normativas:

Ley 37/1992 Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
91

Conceptos:

Derecho real de superficie
Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
Suelo
Tipo de gravamen
Tipo reducido
Viviendas
Viviendas de Protección Oficial VPO

Texto de la resolución:

En la Villa de Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, 37, 28020-Madrid, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 26 de abril de 2016, recaída en la reclamación nº 28/19624/2014, relativa a acuerdo denegatorio de devolución concerniente al Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al período de junio de 2011.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

- 1.- Con fecha 10 de junio de 2011 el interesado suscribió escritura pública de compraventa por la que adquirió al Ayuntamiento de Madrid la cuota parte indivisa del suelo correspondiente a una vivienda de la que era ya titular superficiario. El Ayuntamiento repercutió el tipo del 18% de IVA.
- 2.- Disconforme con la aplicación del citado tipo de gravamen y considerando que el procedente era el 4% habida cuenta de que se trataba de una vivienda de protección oficial, el interesado solicitó la devolución a su favor del ingreso indebido efectuado, devolución que le fue denegada por la AEAT.
- 3.- Contra el acuerdo denegatorio de la devolución presentó el interesado recurso de reposición que resultó desestimado.
- 4.- Frente al acuerdo desestimatorio del recurso de reposición interpuso el interesado la reclamación económico-administrativa nº 28/19624/2014 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (TEAR, en adelante), que la estimó en parte mediante resolución de 26 de abril de 2016, *“retrotrayendo las actuaciones conforme a lo señalado en el último Fundamento de Derecho”*.

Señala el TEAR en su resolución:

CUARTO: En cuanto al fondo del asunto, **este TEAR de Madrid ha mantenido el criterio reiterado de que en el denominado Plan 18000 del Ayuntamiento de Madrid correspondía al obligado a repercutir (repercutidor) aplicar el tipo reducido de gravamen en el IVA y no el tipo general a la transmisión de la cuota del suelo correspondiente a las viviendas y garajes sobre los que previamente se había producido la transmisión del derecho de superficie**. Dicho criterio se fundamenta en las consideraciones que se desarrollan a continuación.

Conforme al artículo 90.Dos de la Ley 37/1992, del IVA, el tipo impositivo que debe aplicarse es el vigente en el momento del devengo, el cual habrá de fijarse en cada caso según lo establecido en el artículo 75 de la misma Ley.

Partiendo de la anterior consideración, el artículo 91.Uno.1.7º de la Ley del IVA, en su redacción vigente desde el 1 de julio de 2010 hasta el 15 de julio de 2012 en que entra en vigor la modificación introducida por el Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio, dispone que se aplicará el tipo del 8% a las entregas de:

“Los edificios o parte de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente (...)”

Y el artículo 91.Dos.1.6º de la misma Ley señala que se aplicará el tipo del 4% a las entregas de:

“Las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, cuando las entregas se efectúen por sus promotores, incluidos los garajes y anexos situados en el mismo edificio que se transmitan conjuntamente. A estos efectos, el número de plazas de garaje no podrá exceder de dos unidades (...).”

La particularidad de los casos en el denominado Plan 18000 consiste en la disociación practicada del derecho de superficie que adquiere el interesado en primera instancia y que se materializa en la vivienda, del derecho sobre el suelo que conserva el Ayuntamiento hasta su posterior transmisión al titular del vuelo. Por tanto, **la primera cuestión es si procede aplicar el tipo reducido previsto por la Ley para las entregas de viviendas cuando se transmite separadamente el suelo y el vuelo correspondiente a las mismas, o si, por el contrario, la transmisión del suelo (que es la que se discute) debe gravarse por el tipo general del IVA.**

Acerca de esta primera cuestión, **este TEAR ha concluido de forma reiterada que la especialidad señalada no debe alterar la aplicación del tipo reducido de gravamen, ya que el término utilizado por el legislador –vivienda- debe entenderse referido tanto al vuelo, como al porcentaje del suelo correspondiente a la vivienda. Es decir, la transmisión del derecho de superficie materializado en la vivienda construida y la transmisión de la cuota del suelo donde se asienta la vivienda, se identifican con el supuesto regulado por la norma cuando al final se consolidan ambos derechos en el pleno dominio sobre la finca por parte del mismo interesado.**

En este sentido conviene aclarar que en los casos del Plan 18000, tanto el derecho de superficie de la vivienda construida como la cuota correspondiente del suelo, se adquieren por el mismo interesado, el cual, además, es el primer adquirente de ambos. De este modo se comprueba, de acuerdo con las escrituras públicas de adjudicación otorgadas por las Cooperativas a favor de los diversos interesados, que estos son los primeros adquirentes de las fincas construidas por las Cooperativas sobre el solar cuyo derecho de superficie les había sido cedido por el Ayuntamiento, y que en la transmisión de estas fincas se repercutió IVA a los adquirentes, tributación que es acorde a la consideración de la misma como primera entrega de una edificación.

A este respecto, ha de tenerse en cuenta el planteamiento expuesto por el Tribunal Supremo con ocasión de la exención fiscal aplicable en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados a las viviendas de protección oficial, en que el que señala el principio que inspira la aplicación de los beneficios fiscales en la transmisión de viviendas de protección oficial. Así, el Alto Tribunal en las sentencias de 7/12/1995 (recurso nº 2415/1992) y 25/11/1996 (recurso nº 8042/1991) viene a resaltar que la ratio legis del régimen de viviendas de protección oficial está alejado de la idea restrictiva de limitar los beneficios fiscales que acompañan a su transmisión.

Asimismo, la conclusión alcanzada resulta acorde con la interpretación que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea realiza en la Sentencia de 8 de junio de 2000 dictada en el asunto C-400/98, en la que si bien referido a la posibilidad de renuncia a la exención inmobiliaria, establece la imposibilidad de disociar el edificio o parte del mismo del suelo sobre el que se asienta.

Una segunda cuestión afecta exclusivamente a aquellos supuestos en los que resulte de aplicación el tipo superreducido previsto en el artículo 91.Dos.1.6º de la Ley del IVA. Por tanto, solo habría que analizarse en los casos de “viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública”, que no son, obviamente, todas las viviendas de protección oficial.

En dichos casos, se plantea un tema adicional que es el relativo a la necesaria condición de promotor de quien realiza la entrega de la vivienda. Acerca de ello, este TEAR ha venido considerado en resoluciones anteriores, que si el Ayuntamiento de Madrid impulsa el proceso de construcción de las viviendas de protección oficial, lo hace con el objeto de facilitar el acceso a la vivienda como bien con función económico-social y en el marco de la convocatoria pública destinada a la construcción de vivienda protegida. Por ello, este TEAR mantiene que el concepto de promotor en el ámbito de la construcción de viviendas de protección oficial, por razón de la naturaleza pública del proceso, se extiende a la entidad de carácter público que lo impulsa -Ayuntamiento de Madrid-, pese a que la entidad no realice la construcción material de las viviendas. Interpretación acorde con el sentido tuitivo que inspira la normativa que regula el régimen de las viviendas con protección pública. En consecuencia, en estos supuestos, no se entiende un obstáculo a la aplicación del tipo superreducido el hecho de que la transmisión de las cuotas de suelo las haya efectuado directamente el Ayuntamiento.

CUARTO: Dado que el órgano gestor considera que no procede la devolución porque entiende aplicable el tipo general del IVA, pero no ha examinado las circunstancias que concurren en el caso concreto, este TEAR debe estimar la reclamación con retroacción de las actuaciones al momento anterior a dictar resolución para que, teniendo en cuenta el criterio de este TEAR expuesto y tras solicitar si fuera necesario documentación adicional, la AEAT resuelva si procede la devolución solicitada y, en su caso, en qué cuantía.

SEGUNDO: Contra dicha resolución del TEAR se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, formulando, en síntesis, las alegaciones que siguen:

1.- La cuestión de fondo radica en qué tipo de IVA procede aplicar por parte del Ayuntamiento a la transmisión de suelo en el marco del denominado Plan 18000 de viviendas protegidas, llegando a pronunciamientos contradictorios la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), V1589/10 entre otras y el TEAR de Madrid.

En el marco del mencionado Plan, el Ayuntamiento de Madrid otorgó derechos de superficie a diversas cooperativas adjudicatarias sobre determinadas parcelas municipales para la construcción de viviendas de protección oficial. Dichas cooperativas adjudicaron el dominio superficiario de cada finca resultante (vivienda, plaza de garaje, local o trastero) a sus respectivos cooperativistas.

En la actualidad el Ayuntamiento ha procedido a transmitir a los superficiarios la parte del suelo imputable a sus correspondientes fincas, siendo la cuestión controvertida determinar cuál es el tipo de IVA aplicable a estas transacciones.

2.- La DGT, como se pone de manifiesto en sus contestaciones a diversas consultas (V0527-09, V1589-10, V2909-11 o V2218-12), entiende que resulta de aplicación el tipo general del impuesto por no ser el transmitente del suelo y vuelo la misma persona (el titular del vuelo tiene que ser el primer adquirente), toda vez que el transmitente del suelo es el Ayuntamiento y el del vuelo la sociedad cooperativa adjudicataria del derecho de superficie.

3.- Distinta es la postura que mantiene el TEAR en su resolución, para quien:

A) Los tipos del 8% y del 4% se aplican a la vivienda, término que debe entenderse referido tanto al vuelo como al porcentaje de suelo correspondiente a la vivienda, adquiriéndose ambos por el mismo interesado que es a su vez el primer adquirente;

B) A efectos de aplicar el tipo del 4% ha de considerarse que el Ayuntamiento tiene el carácter de promotor en el ámbito de la construcción de viviendas de protección oficial, por razón de la naturaleza pública del proceso, al ser la entidad de carácter público que lo impulsa y aún cuando no realice la construcción material de las viviendas..

4.- El Director recurrente se remite, para fundamentar el presente recurso, a los argumentos ya consignados en el acuerdo de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Madrid por el que se deniega la solicitud de rectificación de autoliquidación de IVA del Ayuntamiento de Madrid instada por el interesado, y añade:

A) Dicho acuerdo concluye que lo que se está transmitiendo es suelo.

B) Resalta el acuerdo que en nuestro derecho es posible la existencia de propiedad separada del suelo y la edificación.

C) En la escritura de compraventa de suelo se contempla que el porcentaje de suelo transmitido se calcula en la misma proporción que la cuota de participación en los elementos comunes, pero deja establecido con nitidez que no se integrará en la propiedad horizontal hasta que no se extinga el derecho de superficie.

D) Una de las características de la propiedad superficiaria es su temporalidad. En este sentido, los pliegos de condiciones del concurso para la adjudicación del suelo y las escrituras de adjudicación de la vivienda por las cooperativas preveían la reversión al Ayuntamiento.

E) No es posible que se contemple la adquisición del suelo por los propietarios superficiarios como la continuación o segunda parte de un negocio anterior que tenía efectos jurídicos no sólo distintos sino opuestos a los que se consiguen con la transmisión del suelo. La única forma de transferir al propietario del vuelo el derecho de accesión es la transmisión de la propiedad del suelo, con lo que en cierto modo se logrará una accesión invertida a la inicialmente pactada, pero es un nuevo negocio de compraventa de suelo, hecho imponible que la ley contempla al tipo general.

Termina el Director recurrente solicitando la estimación del presente recurso extraordinario de alzada y que se fije doctrina que confirme el criterio de la Dirección General de Tributos, apartándose del pronunciamiento del TEAR de Madrid relativo a la aplicación de los tipos reducidos en la transmisión del suelo y del carácter de promotor del Ayuntamiento a estos efectos.

TERCERO: El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) alegó, en el trámite concedido al efecto, que no se dan los supuestos previstos en el artículo 242 de la LGT para la admisión del recurso, toda vez que la referencia para la unificación de doctrina ha de provenir de resoluciones contradictorias de otros Tribunales Económico Administrativos Regionales o con la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central, en tanto que en el presente supuesto el Director recurrente indica que la contradicción del fallo del TEAR de Madrid se produce respecto de resoluciones de la DGT emitidas en consultas vinculantes. En cuanto al fondo del asunto su escrito viene a ser una reiteración de las alegaciones ya formuladas ante el TEAR con ocasión de la interposición de la reclamación económico-administrativa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO: Dispone el artículo 242.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que *“Las resoluciones dictadas por los tribunales económico- administrativos regionales y locales y por los órganos económico- administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario y, en su caso, las dictadas por los órganos económico- administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en única instancia, podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, o cuando apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales Económico- Administrativos del Estado o de los órganos económico- administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía (...).”*

Ciertamente, tal como señala quien ostentó ante el TEAR la condición de interesado, uno de los motivos para la interposición del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio es que las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales Económico-Administrativos del Estado o de los órganos económico- administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía, situación que no es la que concurre en el presente caso en la medida en que el Director recurrente apela a la contradicción existente entre el criterio de la resolución del TEAR y el consignado en diversas consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos.

Ahora bien, el artículo 242.1 de la LGT contempla también como motivo para la interposición del recurso extraordinario el que el Director recurrente estime gravemente dañosa y errónea la resolución del órgano económico-administrativo y este es precisamente el supuesto que concurre aquí.

Este Tribunal Central ha señalado en ocasiones anteriores (por todas, la resolución de 24 de septiembre de 2008, RG 6131/08) y en relación con este recurso extraordinario, que:

“...el error alegado debe ser susceptible de reiteración, esto es, que tenga carácter de generalidad. Así lo hemos indicado, entre otras, en la resolución de 28 de julio de 2004 (RG 345/2002), al señalar que “este extraordinario recurso tiene como finalidad el fijar un criterio uniforme en la aplicación de la Ley, cuando la llevada a cabo en la resolución recurrida se estime que es errónea, es decir, que infringe la Ley y sea, además, dañosa para el interés general. Por su propio objeto, el recurso se plantea en relación con la interpretación de la Ley, no siendo el remedio adecuado para la revisión de posibles errores de calificación en los que la resolución hubiere podido incurrir acerca de cuestiones de hecho o de valoraciones jurídicas, sólo relevantes para resolver la concreta cuestión planteada en el expediente”. De esta forma, “implica el que el objeto de impugnación deba ser el del criterio o criterios que han desembocado en el resultado final de la resolución plasmado en su correspondiente “fallo”, con abstracción de las circunstancias fácticas del caso concreto” (resolución de 5 de junio de 2003, RG 6694/2003 y en sentido análogo la de 23 de enero de 2003, RG 1717/2002).

De otra parte, esta generalidad, que lleva consigo que trascienda al caso definitivamente decidido en vía administrativa, supone que tenga efectos de futuro la resolución del recurso extraordinario y los criterios que puedan concluirse en el mismo, impidiendo la consolidación de una doctrina errónea de los TEAR.

En definitiva, se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, “pero no en cualquier circunstancia”, conforme ocurre con la modalidad general de reclamación económico-administrativa en única instancia o con el recurso de alzada –siempre que se den, desde luego los requisitos de su procedencia- sino sólo cuando la inseguridad derive de las propios criterios interpretativos adoptados por el TEAR. De ahí resulta relevante que no baste considerar simplemente que la resolución recurrida es dañosa y errónea sino que resulta necesario que exista un claro sentido con el que unificar criterio con el cual resolver una duda interpretativa de trascendencia, criterio este que deberá ser atendido posteriormente tanto por los correspondientes órganos de la administración como por los TEAR. No es pues una modalidad de recurso que sirva para eludir la inimpugnabilidad de resoluciones que, aún pudiendo estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de alzada, ni por ende, una última posibilidad de revisar en la vía económico-administrativa resoluciones eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para poner de manifiesto los criterios del TEAC que deberán ser atendidos por la Administración tributaria. Y así lo hemos puesto de manifiesto con anterioridad (resolución de 27 de febrero de 2008, RG 3330/2007), siguiendo lo manifestado por el Tribunal Supremo (TS) en sentencia de 20 de marzo de 2002 (recurso de casación para unificación de doctrina número 9336/1996), dada la naturaleza y finalidad análogas, a salvo de los efectos y vinculación que las resoluciones de uno y otro órgano tienen, de los recursos a interponer ante el TEAC y el TS

En el presente recurso se exponen las razones por las que el órgano recurrente disiente del contenido de la resolución impugnada.

Así las cosas, considera este Tribunal Central que concurren en el presente caso los requisitos del artículo 242.1 de la LGT para admitir a trámite el recurso. Nos encontramos ante un criterio de interpretación de la normativa tributaria contenido en la resolución del TEAR, que podría ser susceptible de reiteración, ocasionando un perjuicio evidente al interés general, caso de ser erróneo, y no ante la revisión de cuestiones de hecho o de valoraciones jurídicas sólo relevantes para resolver la concreta cuestión planteada en el expediente.

En consecuencia, debe ser desestimada la pretensión de inadmisibilidad del presente recurso formulada por quien ostentó la condición de interesado ante el TEAR.

TERCERO: La cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada consiste en determinar si habiendo un Ayuntamiento otorgado derechos de superficie a diversas cooperativas adjudicatarias sobre determinadas parcelas municipales para la construcción de viviendas de protección oficial y habiendo dichas cooperativas adjudicado el dominio superfiario de cada finca resultante (vivienda, plaza de garaje, local o trastero) a sus respectivos cooperativistas, la transmisión posterior por el Ayuntamiento a los superficiarios de la parte del suelo imputable a sus correspondientes fincas debe tributar en el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo general, como sostiene el Director recurrente, o al tipo reducido o superreducido, como defiende el TEAR.

CUARTO: En relación con los tipos impositivos en el Impuesto sobre el Valor Añadido disponían los artículos 90 y 91 de la Ley 37/1992 (LIVA), en su redacción vigente al tiempo de los hechos analizados en el presente expediente, lo que sigue:

Artículo 90. Tipo impositivo general.

*“Uno. El Impuesto se exigirá al tipo del **18 por 100**, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.*

Dos. El tipo impositivo, aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo.

(.....)”

Artículo 91. Tipos impositivos reducidos

*“Uno. Se aplicará el tipo del **8 por 100** a las operaciones siguientes:*

1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

(.....)

7º Los edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente.

(.....)".

Dos. Se aplicará el tipo del **4 por 100** a las operaciones siguientes:

1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

(.....)

6º Las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, cuando las entregas se efectúen por sus promotores, incluidos los garajes y anexos situados en el mismo edificio que se transmitan conjuntamente. A estos efectos, el número de plazas de garaje no podrá exceder de dos unidades (.....)".

Lo primero que ha de señalarse es que la lectura completa de los preceptos anteriores, transcritos arriba sólo de modo parcial, pone de manifiesto de forma clara que para la transmisión de suelo –operación controvertida en el presente recurso- no contempla la norma tipo reducido alguno, siendo de aplicación por tanto el tipo general del 18%. Quiere esto decir que la transmisión de suelo, con independencia de que se destine o no a la construcción de viviendas de protección oficial, es gravada en el IVA al tipo general.

El TEAR, no obstante, considera en su resolución que correspondía al Ayuntamiento aplicar el tipo reducido de gravamen y no el tipo general a la transmisión de la cuota de suelo correspondiente al dominio superficiario (viviendas y garajes) que había sido adjudicado anteriormente al cooperativista. La razón que esgrime para alcanzar esta conclusión es, en síntesis, que el término utilizado por el legislador –vivienda- debe entenderse referido tanto al vuelo como al porcentaje de suelo correspondiente a la vivienda, por lo que la transmisión del derecho de superficie materializado en la vivienda construida y la transmisión de la cuota de suelo donde se asienta la vivienda se identifican con el supuesto regulado por la norma (art. 91. Uno.7º LIVA) cuando al final se consolidan ambos derechos en el pleno dominio sobre la finca por parte del mismo interesado. Dicho con otras palabras, para el TEAR se estaría adquiriendo una vivienda con la adquisición del suelo al Ayuntamiento porque la vivienda se compone de suelo y de vuelo y este último era ya propiedad del cooperativista, con lo que al adquirir ahora el suelo se adquiere el pleno dominio sobre la edificación.

El Director recurrente, por el contrario, sostiene la tributación del suelo al tipo general por no ser el transmitente del suelo y del vuelo la misma persona. Considera que la transmisión del suelo constituye un negocio independiente de la previa constitución del derecho de superficie y adquisición consiguiente por el cooperativista del dominio superficiario, por lo que ha de tributar, en consecuencia, de forma autónoma, esto es, como una simple transmisión de suelo gravada a tipo general. Señala que la adquisición de suelo por los superficiarios no puede contemplarse como la continuación o segunda parte de un negocio anterior, el de concesión del derecho de superficie y construcción y adjudicación de viviendas a los superficiarios, toda vez que este primer negocio tenía unos efectos jurídicos opuestos a los que se consiguen con la transmisión del suelo.

QUINTO: La cuestión controvertida exige que nos detengamos en el análisis de la figura del derecho de superficie.

La Ley del Suelo de 28 de mayo de 2007 se ocupó del derecho de superficie en sus artículos 35 y 36, que han pasado a ser los artículos 40 y 41 del Texto Refundido de la Ley del Suelo (en adelante, TRLS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio.

El artículo 40.1 del TRLS define y regula el derecho de superficie del modo siguiente:

"1. El derecho real de superficie atribuye al superficiario la facultad de realizar construcciones o edificaciones en la rasante y en el vuelo y el subsuelo de una finca ajena, manteniendo la propiedad temporal de las construcciones o edificaciones realizadas. También puede constituirse dicho derecho sobre construcciones o edificaciones ya realizadas o sobre viviendas, locales o elementos privativos de construcciones o edificaciones, atribuyendo al superficiario la propiedad temporal de las mismas, sin perjuicio de la propiedad separada del titular del suelo.

2. Para que el derecho de superficie quede válidamente constituido se requiere su formalización en escritura pública y la inscripción de ésta en el Registro de la Propiedad. En la escritura deberá fijarse necesariamente el plazo de duración del derecho de superficie, que no podrá exceder de noventa y nueve años.

El derecho de superficie sólo puede ser constituido por el propietario del suelo, sea público o privado.

3. El derecho de superficie puede constituirse a título oneroso o gratuito. En el primer caso, la contraprestación del superficiario podrá consistir en el pago de una suma alzada o de un canon periódico, o en la adjudicación de viviendas o locales o derechos de arrendamiento de unos u otros a favor del propietario del suelo, o en varias de estas modalidades a la vez, sin perjuicio de la reversión total de lo edificado al finalizar el plazo pactado al constituir el derecho de superficie.

4. El derecho de superficie se rige por las disposiciones de este Capítulo, por la legislación civil en lo no previsto por él y por el título constitutivo del derecho".

Se trata, por tanto, de un derecho real sobre finca ajena en cuyo ejercicio pueden destacarse dos fases: la inicial, que supone la facultad de realizar construcciones o edificaciones sobre finca ajena, y la final, que implica la adquisición de una propiedad llamada superficiaria, que se califica expresamente en el TRLS como temporal, sobre las edificaciones o construcciones realizadas.

En cuanto a la transmisión y extinción del derecho de superficie dispone el artículo 41 del TRLS:

Artículo 41. Transmisión, gravamen y extinción

"1. El derecho de superficie es susceptible de transmisión y gravamen con las limitaciones fijadas al constituirlo.

2. Cuando las características de la construcción o edificación lo permitan, el superficiario podrá constituir la propiedad superficiaria en régimen de propiedad horizontal con separación del terreno correspondiente al propietario, y podrá transmitir y gravar como fincas independientes las viviendas, los locales y los elementos privativos de la propiedad horizontal, durante el plazo del derecho de superficie, sin necesidad del consentimiento del propietario del suelo.

3. En la constitución del derecho de superficie se podrán incluir cláusulas y pactos relativos a derechos de tanteo, retracto y retroventa a favor del propietario del suelo, para los casos de las transmisiones del derecho o de los elementos a que se refieren, respectivamente, los dos apartados anteriores.

4. El propietario del suelo podrá transmitir y gravar su derecho con separación del derecho del superficiario y sin necesidad de consentimiento de éste. El subsuelo corresponderá al propietario del suelo y será objeto de transmisión y gravamen juntamente

con éste, salvo que haya sido incluido en el derecho de superficie.

5. El derecho de superficie se extingue si no se edifica de conformidad con la ordenación territorial y urbanística en el plazo previsto en el título de constitución y, en todo caso, por el transcurso del plazo de duración del derecho.

A la extinción del derecho de superficie por el transcurso de su plazo de duración, el propietario del suelo hace suya la propiedad de lo edificado, sin que deba satisfacer indemnización alguna cualquiera que sea el título en virtud del cual se hubiera constituido el derecho. No obstante, podrán pactarse normas sobre la liquidación del régimen del derecho de superficie.

La extinción del derecho de superficie por el transcurso de su plazo de duración determina la de toda clase de derechos reales o personales impuestos por el superficiario.

Si por cualquier otra causa se reunieran los derechos de propiedad del suelo y los del superficiario, las cargas que recayeren sobre uno y otro derecho continuarán gravándolos separadamente hasta el transcurso del plazo del derecho de superficie”.

En el supuesto concreto aquí examinado han de destacarse los datos siguientes:

A) El Ayuntamiento constituyó, en virtud de acuerdo de 27 de septiembre de 1990, sobre determinada parcela, un derecho de superficie gratuito por un plazo de 75 años a favor de determinada Cooperativa, para promoción de viviendas de protección oficial.

B) Dicha Cooperativa declaró la obra nueva en régimen de propiedad horizontal del conjunto urbanístico, dividiéndolo en 101 fincas nuevas, conforme escritura de 2 de julio de 1992.

C) La Cooperativa adjudicó el dominio superficiario de cada finca resultante de la construcción a sus respectivos cooperativistas, entre los que se encontraba quien fue interesado en la reclamación ante el TEAR.

D) Por resolución de 22 de abril de 1994 de la Comunidad de Madrid se otorgó calificación definitiva de Viviendas de Protección Oficial.

E) Mediante escritura de 10 de junio de 2011 el Ayuntamiento de Madrid vende con carácter oneroso a quien fue interesado en la reclamación ante el TEAR la cuota de suelo correspondiente a su dominio superficiario, de acuerdo con el coeficiente de participación que le corresponde por su inmueble sobre el total de lo edificado en la escritura de división horizontal de la edificación, estableciéndose que en el momento en que tenga lugar la extinción de la propiedad superficiaria por el transcurso del plazo de vigencia el superficiario, propietario de la cuota de suelo transmitida, consolidará el pleno dominio, sin indemnización o coste alguno, de su propiedad, quedando plenamente integrada y vinculada la participación de suelo adquirida en el mismo Régimen de Propiedad Horizontal y con la misma cuota de participación en sus elementos comunes.

SEXTO: Como es sabido, en nuestro derecho rige el principio de que la propiedad del suelo otorga el derecho de accesión sobre todo lo que en él se edifique. El suelo, por su calidad de estable y fijo, se considera como cosa principal, y su propiedad absorbe la de lo incorporado en él (*superficies solo cedit*). Así, según el artículo 358 del Código Civil lo edificado en predios ajenos pertenece al dueño de los mismos y conforme al artículo 359 de la misma norma todas las obras se presumen hechas por el propietario y a su costa, mientras no se pruebe lo contrario.

Mediante la constitución del derecho de superficie se rompe el principio de *superficies solo cedit* de forma que la propiedad de lo edificado corresponde a persona distinta del propietario del suelo.

En el caso aquí examinado parece pacífico el hecho de que la transmisión del dominio superficiario (vivienda) por la Cooperativa a favor del cooperativista tributó por IVA y que dicha tributación no tuvo lugar al tipo general de gravamen. Ello se deduce, en efecto, por un lado, de la propia resolución del TEAR, al señalar que “De este modo se comprueba, de acuerdo con las escrituras públicas de adjudicación otorgadas por las Cooperativas a favor de los diversos interesados, que estos son los primeros adquirentes de las fincas construidas por las Cooperativas sobre el solar cuyo derecho de superficie les había sido cedido por el Ayuntamiento, y que en la transmisión de estas fincas se repercutió IVA a los adquirentes, tributación que es acorde a la consideración de la misma como primera entrega de una edificación” y al exponer que la primera cuestión a analizar es “si procede aplicar el tipo reducido previsto por la Ley para las entregas de viviendas cuando se transmite separadamente el suelo y el vuelo correspondiente a las mismas, o si, por el contrario, la transmisión del suelo (que es la que se discute) debe gravarse por el tipo general del IVA”. Y, por otro, del acuerdo denegatorio de rectificación de la autoliquidación en el que se dice que “con la documentación aportada en el procedimiento, y sin perjuicio de prueba en contrario, esta Unidad deduce que se trata de una vivienda de protección oficial de régimen general de las previstas en la modalidad 2 del pliego de condiciones para la adjudicación del suelo a las cooperativas. Por tanto, se le habría aplicado el tipo reducido de IVA y no el super reducido”.

En cualquier caso, la cuestión controvertida no es aquí la tributación de la adjudicación de la vivienda al cooperativista sino la de la posterior transmisión a éste por el Ayuntamiento de la cuota de suelo correspondiente a su dominio superficiario.

En el supuesto de hecho que nos ocupa se trata de determinar, una vez producida la disociación de vuelo y suelo, a qué tipo de gravamen debe tributar en el IVA la adquisición del suelo por quien es titular previo del vuelo.

A juicio de este Tribunal Central la tributación de la transmisión de la cuota de suelo no debe producirse al tipo de gravamen general.

Y es que, dado que las edificaciones son, conforme a lo dispuesto en el artículo 6 LIVA, construcciones unidas permanentemente al suelo, cuando la normativa del IVA contempla la aplicación del tipo reducido del 8% para las entregas de edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas está incluyendo en este concepto también el suelo sobre el que la edificación se levanta. Hay razones físicas evidentes que convierten al suelo en elemento estructural inseparable del edificio. Precisamente su unión permanente al suelo determina que la entrega de la edificación conlleve también la de la porción de suelo sobre la que aquélla se alza. En el concreto caso de una edificación dividida en régimen de propiedad horizontal el artículo 396 del Código Civil establece expresamente que los diferentes pisos o locales susceptibles de aprovechamiento independiente podrán ser objeto de propiedad separada que llevará inherente un derecho de copropiedad sobre los demás elementos del edificio necesarios para su adecuado uso y disfrute, tales como el suelo. Cuando se transmite el piso se transmite también la cuota de suelo correspondiente al mismo.

Esa imposibilidad física de separar el suelo de la edificación no impide que en nuestro ordenamiento sea jurídicamente posible distinguir la propiedad del suelo y la del vuelo e incluso disociarlas como sucede con la figura del derecho de superficie en el ámbito civil o urbanístico. Ahora bien, como tal distinción o disociación de derechos no es contemplada por la normativa del IVA al regular el tipo de gravamen de las entregas de edificaciones aptas para su uso como vivienda habrá que entender que cuando tal distinción o disociación se produce existirá una entrega de vivienda con la entrega de uno u otro derecho en los términos siguientes:

A) Cuando se adjudique al cooperativista la propiedad superfiaria (vivienda) por parte de la Cooperativa.

B) Cuando se adquiriera la cuota de suelo por quien ya era titular del vuelo.

Esta postura resulta coherente con la consideración, propugnada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 8 de junio de 2000 (asunto C-400/98, *Breitsohl*), de que a efectos del IVA no cabe la disociación entre el suelo y la edificación. Aunque la sentencia sostiene la imposibilidad de la disociación a los efectos de la renuncia a la exención en la entrega de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan, es decir, señala que no cabe aplicar la renuncia a la exención sólo respecto del edificio o el terreno, no deja de ser ilustrativa para el caso que aquí se examina.

Para el Director recurrente sólo cabe calificar como entrega de vivienda la adquisición de la cuota de suelo por el titular del vuelo cuando éste adquiriera ambos (suelo y vuelo) del mismo transmitente. Argumenta su postura por remisión a diversas consultas de la Dirección General de Tributos, consultas que acaban remitiendo, a su vez, a lo dispuesto previamente en una de ellas, la V0527-09, de 17 de marzo de 2009. En esta consulta el Ayuntamiento consultante señala que formalizó en su día contrato de compraventa por el que transmitió el vuelo de determinadas viviendas de protección oficial, repercutiendo el IVA al tipo impositivo del 4 por ciento, y que ahora tenía la intención de transmitir el suelo correspondiente a dichas viviendas y se planteaba cuál debía ser el tipo de gravamen aplicable a esta transmisión de suelo. La Dirección General de Tributos concluye que:

“el tipo impositivo aplicable a la transmisión del suelo correspondiente al vuelo de las viviendas transmitidas con anterioridad será el mismo tipo impositivo que se aplicó a dicho vuelo, en este caso, el 4 por ciento, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

Que el destinatario del suelo sea el titular del vuelo que fue transmitido con anterioridad.

Que el titular del vuelo sea el primer adquirente del mismo, es decir, que ese vuelo no haya sido objeto de ulteriores transmisiones anteriores a la transmisión del suelo. O lo que es lo mismo, que el transmitente del suelo y del vuelo sea la misma persona.

En el supuesto de que en el tiempo que transcurre entre el momento de la disociación del suelo y del vuelo y la consolidación posterior de ambos conceptos se haya producido una o varias transmisiones intermedias de suelo o vuelo, entonces no será de aplicación el tipo reducido en los términos expuestos en esta contestación”.

No debe perderse de vista que en el supuesto de la Consulta era el propio Ayuntamiento el que transmitía el vuelo y el suelo, a diferencia de lo que acontece en el caso aquí examinado, donde el vuelo lo transmite la Cooperativa y el suelo el Ayuntamiento.

Lo que la DGT exige en su contestación a la consulta es que el titular del vuelo sea el primer adquirente del mismo. Aunque la DGT no lo explicita, parece evidente que el hecho de que la transmisión del vuelo constituya una primera entrega de vivienda, sujeta, por tanto, a IVA y gravada al tipo reducido está en la base de que la transmisión posterior de la cuota de suelo correspondiente constituya igualmente una primera entrega de vivienda sujeta al IVA con el mismo tipo de gravamen. El caso es que como el vuelo lo transmitía en su origen el Ayuntamiento, la DGT identifica la exigencia de que el titular del vuelo sea el primer adquirente del mismo con el hecho de que el transmitente del suelo y del vuelo sean la misma persona. Esta conclusión es correcta en el concreto caso analizado en la Consulta pero no es extensible, a juicio de este Tribunal Central, a la situación concurrente en el presente recurso extraordinario de alzada en la que se cumple el requisito de que el titular del vuelo (cooperativista) sea el primer adquirente del mismo pero no el de que el transmitente del vuelo y el del suelo sean la misma persona.

Lo determinante para que la transmisión de la cuota de suelo quede sujeta al tipo reducido y no al general es, por tanto, a juicio de este Tribunal Central, que quien la adquiere sea el titular del vuelo y que éste haya adquirido su dominio superfiario (vivienda) como primer adquirente. De este modo, habiendo constituido la entrega de dicho dominio (vivienda) una primera entrega de vivienda, sujeta al IVA al tipo de gravamen reducido, la adquisición posterior de la cuota de suelo correspondiente no puede sino calificarse como una entrega de vivienda sometida al mismo tipo de gravamen. Resulta intrascendente en este sentido que el transmitente de vuelo y suelo sean o no la misma persona.

A juicio de este Tribunal Central, por tanto, la transmisión de la cuota de suelo por el Ayuntamiento en el caso aquí examinado nunca tributará como una transmisión de suelo al tipo de gravamen general. Se trata de una transmisión de vivienda porque siendo indisociables a efectos de IVA suelo y vuelo, el adquirente del suelo era titular previo del vuelo. Se trata, además, de una primera transmisión de vivienda porque el titular del vuelo fue el primer adquirente del mismo. En relación con ello, conviene además subrayar que el artículo 20.Uno.22º de la Ley del Impuesto señala que tratándose de viviendas unifamiliares, los terrenos urbanizados de carácter accesorio no podrán exceder de 5.000 metros cuadrados, mientras que por su parte el artículo 91 delimita la aplicación del tipo reducido o superreducido como viviendas a las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos que se transmitan conjuntamente con tales viviendas.

En nada obstaculiza las conclusiones anteriores la afirmación del Director recurrente de que la transmisión del suelo no constituye una continuación o segunda parte de un negocio anterior por producir unos efectos jurídicos no sólo distintos sino opuestos a los de éste. En efecto, en el hipotético supuesto señalado el Ayuntamiento transmitía primero el vuelo de unas viviendas mediante la constitución de un derecho de superficie sobre la edificación ya construida. Siendo la propiedad superfiaria temporal por naturaleza, habría de revertir obligatoriamente en algún momento al Ayuntamiento. Con la transmisión posterior del suelo se invierte el efecto anterior de manera que tal reversión prevista inicialmente ya no se va a producir sino que, por el contrario, será el propietario superfiario quien como adquirente del suelo acabará ostentando el pleno dominio de la vivienda. Pues bien, pese a estas consideraciones de las que se infiere la producción con la transmisión del suelo de unos efectos contrarios a los previstos en el negocio inicial, manifestadas por el Director recurrente como argumento a favor de la calificación de la transmisión del suelo como un negocio nuevo e independiente, la DGT no encontraría, sin embargo, de acuerdo con el criterio expuesto en sus diversas consultas, obstáculo para la aplicación de tipo de gravamen reducido a la transmisión del suelo.

Asimismo, se aprecia contradicción, en este sentido, en la postura del Director recurrente, pues los argumentos que se exponen en la resolución denegatoria de la rectificación de la autoliquidación, a los que aquél se remite, en pro de no considerar la transmisión de suelo como una continuación o segunda parte del negocio anterior y hacerla tributar por el tipo general, serían también trasladables a un supuesto en el que el Ayuntamiento hubiera construido viviendas sobre una parcela de su propiedad y constituyera un derecho de superficie sobre las mismas a favor de determinados adjudicatarios, transmitiéndoles tiempo después las respectivas cuotas de suelo, supuesto en el que, sin embargo, conforme al criterio de la DGT, la transmisión de las cuotas de suelo no tributarían al tipo general en el IVA.

Finalmente, este Tribunal Central no desconoce la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 29 de septiembre de 2016 (Rec. nº 1331/2014) concerniente a un supuesto idéntico al aquí examinado. Esta sentencia, que desestima la pretensión del recurrente de que se le aplique el tipo superreducido de IVA en la operación de adquisición del suelo frente al tipo de gravamen general repercutido por el Ayuntamiento -habiendo deducido el recurrente el recurso contencioso contra una desestimación presunta de su reclamación económico-administrativa por el TEAR de Madrid- no entra a analizar si las condiciones fijadas por la DGT en sus

consultas sobre el asunto debatido se ajustan o no a Derecho, toda vez que el recurrente no cuestiona que tales condiciones hayan de cumplirse sino tan sólo si se han cumplido en el caso examinado. La sentencia, sobre la base de la aceptación por ambas partes de que los requisitos establecidos en las consultas de la DGT han de cumplirse, concluye que en el supuesto de hecho analizado no se cumplen y desestima el recurso. La sentencia, en consecuencia, no se pronuncia sobre los puntos controvertidos que se abordan en el presente recurso extraordinario, por lo que no contraviene las conclusiones a las que llega este Tribunal Central.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: DESESTIMARLO**, unificando criterio en los términos siguientes:

Habiendo un Ayuntamiento otorgado un derecho de superficie a una cooperativa sobre determinada parcela municipal para la construcción de viviendas de protección oficial y dicha cooperativa adjudicado el dominio superficiario de cada finca resultante (vivienda, plaza de garaje, local o trastero) a sus cooperativistas, la transmisión posterior por el Ayuntamiento a los superficiarios de la parte del suelo imputable a sus correspondientes fincas no debe tributar en el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo general de gravamen.