

ENERO 2006

materias

- Delitos. – Delitos contra la Hacienda Pública. – Delito fiscal.
- IRPF. – Base imponible. – El mínimo personal y familiar.
- ISD. – Normas especiales. – Partición y exceso de adjudicación.
- IVA. – Cuestiones generales.
- IVA. – Hecho imponible. - Entregas de bienes y prestaciones de servicios.
- Tasas, Precios Públicos y Exacciones Parafiscales. – Tasas. – Tasa portuaria.
- Tasas, Precios Públicos y Exacciones Parafiscales. – Exacciones parafiscales.
– Cuotas de las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación.
- F. Internacional. – UE. – Impuestos indirectos. – IVA. – Hecho imponible.
- F. Internacional. – UE. – Impuestos indirectos. – IVA. – Exenciones.

Comentarios de jurisprudencia tributaria

Javier Martín Fernández

Abogado. Miembro de la AEDAF. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense

1. Las tasas portuarias
2. Minusvalías e Impuesto sobre la Renta
3. Comprobación de valores y disolución de la sociedad legal de gananciales por fallecimiento de uno de los cónyuges
4. La doctrina del Tribunal de Luxemburgo sobre los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica en el IVA
5. La exigencia de la factura en el IVA para proceder a la deducción de las cuotas soportadas
6. Las sociedades de profesionales y el Recurso cameral permanente
7. Ganancias no justificadas de patrimonio y delito fiscal
8. La deducción de las cuotas soportadas de IVA en la adquisición de bienes que se van a destinar, parcialmente, a la realización de actividades sujetas
9. La sujeción al IVA de las obras de rehabilitación
10. IVA y arrendamientos en zona portuaria

I. LAS TASAS PORTUARIAS

La STC 121/2005, de 10 de mayo ha resuelto una cuestión de inconstitucionalidad en relación con la Ley 27/1992, de Puertos de la Marina Mercante. Concretamente, en relación con las tarifas portuarias sobre limpieza en las instalaciones portuarias.

A la luz de la jurisprudencia constitucional, señala el Tribunal que *“puede afirmarse que la tarifa exigida por el Puerto de Santander, al amparo del art. 70 de la Ley 27/1992, por el servicio de “limpieza de muelles y depósito” constituye una verdadera prestación patrimonial de carácter público sujeta al art. 31.3 CE ... puesto que ... no sólo es de recepción obligatoria por los particulares, sino también, se presta de forma directa por la Administración portuaria en régimen de monopolio”*.

Una vez que se ha afirmado que la tarifa portuaria impugnada constituye una prestación patrimonial de carácter público, debe concluirse, necesariamente, que la regulación que se establece en los apartados 1 y 2 del art. 70 de la Ley 27/1992, redactados por la Ley 62/1997, no respeta la reserva de ley que, para las prestaciones de carácter público en general y los tributos en particular, establecen, respectivamente, los arts. 31.3 y 133.1 de la Constitución española. Pues bien, ni el art. 70, apartados 1 y 2, ni ningún otro precepto de la Ley 27/1992, en la redacción dada por la Ley 62/1997, contiene, tal y como exigen los arts. 31.3 y 133.1 CE, los criterios idóneos para cuantificar las prestaciones tributarias que establecen de forma que garanticen una decisión suficientemente predeterminada

En consecuencia, declara inconstitucional el párrafo segundo del apartado 1, y el apartado 2, ambos del art. 70 de la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, en la redacción dada por la Ley 62/1997, de 26 de diciembre, sólo en la medida en que se aplican a prestaciones patrimoniales de carácter público. Esta declaración de inconstitucionalidad debe extenderse, también, al párrafo primero del apartado 1 del mismo precepto legal, en tanto que califica como *“precios privados”* los que, como hemos señalado, constituyen verdaderas *“prestaciones patrimoniales de carácter público”* a las que hace referencia el art. 31.3 CE.

2. MINUSVALÍAS E IMPUESTO SOBRE LA RENTA

La STSJ de Castilla y León de 11 de marzo de 2005 resuelve un recurso frente a la denegación de la rectificación de la autoliquidación del IRPF del periodo impositivo 2001 por la aplicación *“retroactiva”* de la consideración de minusválido. Lo cierto es que el 29 de agosto de 2003 la Gerencia Territorial de Servicios Sociales de Burgos dictó una resolución por la que se le reconocía a un contribuyente un grado de minusvalía del 69%.

Como es sabido, el artículo 40 del TRLIRPF establece una mayor cantidad como mínimo personal para aquellas personas que acrediten un determinado grado de minusvalía. Por su parte, el RIRPF establece que la acreditación del grado de minusvalía se realizará mediante certificado o resolución expedida por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o por el órgano competente de las Comunidades Autónomas o bien acreditando la percepción de determinadas pensiones.

El Tribunal, siguiendo la línea trazada en otras resoluciones anteriores, consideró, acudiendo al anterior RIRPF, que la retroacción de efectos está definida legalmente. Para el órgano judicial, los cambios normativos afectan, exclusivamente, a los medios de prueba admitidos para la acreditación de la condición de minusválido pero no a la fecha de efectos de la misma. Para el Tribunal, habrá de estarse “*a la renta disponible en el ejercicio tributario. Y si se prueba que concurren las circunstancias que justifican la reducción de la renta disponible, habrá de estarse al resultado dicha prueba, ello conlleva que para aplicar las reducciones derivadas de la minusvalía lo trascendente será que en el ejercicio en el que se pretenden aplicar efectivamente se reúnan las condiciones para ser reconocido discapacitado, pues otra interpretación iría en contra de la filosofía del propio impuesto*”.

Ello lo fundamenta el Tribunal en que la resolución por la que se declara la incapacidad supone un reconocimiento de esa situación, es decir, tiene naturaleza declarativa y no constitutiva.

3. COMPROBACIÓN DE VALORES Y DISOLUCIÓN DE LA SOCIEDAD LEGAL DE GANANCIALES POR FALLECIMIENTO DE UNO DE LOS CÓNYUGES

La STSJ de Castilla y León de 3 de marzo de 2005 se pronuncia sobre la extensión de la comprobación de valores en los supuestos de disolución de la sociedad de gananciales. La cuestión que se analiza es puramente jurídica y consiste en determinar si la comprobación afecta a todos los bienes del causante, y por lo tanto también a la mitad de gananciales que se atribuye al cónyuge superviviente en la disolución de gananciales.

Los recurrentes alegaban que el hecho imponible en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones viene constituido por la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o por cualquier otro título sucesorio –modalidad “*mortis causa*”– y que la base imponible viene determinada por el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, por lo que los bienes adjudicados al cónyuge superviviente por la liquidación de gananciales no se integran en la herencia.

El Tribunal señala que “*no pueden excluirse de esa valoración los concretos bienes adjudicados a la viuda por la disolución y liquidación de los bienes gananciales*”. Para ello se apoya en lo dispuesto en el artículo 27 de la LISD que, en las sucesiones por causa de muerte, cualesquiera que sean las particiones o adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión, estén o no los bienes sujetos al pago del impuesto.

Para resolver el litigio, se acude a la STS de 28 de julio de 2001 (RJ 2001/7119) que, en un caso similar, señaló que esto “*obliga a liquidar y separar dos comunidades, la conyugal y la hereditaria, que integran dos negocios también distintos, dos patrimonios diferentes y titulares también distintos ... ambas comunidades comparten un momento fugaz: el óbito del causante. A partir del mismo una nace –la hereditaria– y otra encuentra su fin –la ganancial–*”. Se señala que el haber de la sociedad de gananciales constituye un antecedente necesario de la liquidación del impuesto sucesorio, indispensable para la delimitación de dos masas de bienes que hasta entonces estuvieron sometidos a la misma gestión. Por ello, concluye el Tribunal Supremo

que “lo que procede hacer en los supuestos como el ahora planteado es determinar el valor neto de los bienes y derechos inventariados, la mitad de cuyo valor (no de los bienes) constituye el haber de gananciales del cónyuge viudo y la otra mitad será el haber hereditario... en consecuencia, la comprobación de valores afecta a todos los bienes relictos...”.

4. LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL DE LUXEMBURGO SOBRE LOS PRINCIPIOS DE PROTECCIÓN DE LA CONFIANZA LEGÍTIMA Y DE SEGURIDAD JURÍDICA EN EL IVA

La STJCE de 26 de abril de 2005 (asunto C-376/02) recae sobre una cuestión prejudicial en la que se plantea la cuestión de si los artículos 17 y 20 de la Sexta Directiva o los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica se oponen a que una modificación en la normativa del IVA obligue a regularizar una deducción y, en consecuencia, que dicha deducción sea anulada como consecuencia de la adopción de una Ley que ya no considera sujeta la operación y que produce efectos desde una fecha anterior al momento en que se destinó el inmueble a la operación sujeta y al nacimiento del derecho de deducción. La cuestión presenta importancia en cuanto a la compatibilidad con el Derecho comunitario de determinadas modificaciones normativas y sus requisitos.

El Tribunal recuerda que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA, devengado o ingresado, en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de éstas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA.

En relación con esta cuestión, el Tribunal ya se pronunció en el sentido de considerar que el artículo 17 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el derecho de un sujeto pasivo a deducir el IVA soportado sobre bienes que le hayan sido entregados o servicios que le hayan sido prestados para realizar determinadas operaciones de arrendamiento subsiste cuando una modificación legislativa posterior a la entrega de estos bienes o la prestación de estos servicios, pero anterior al comienzo de dichas operaciones, priva al sujeto pasivo del derecho a renunciar a la exención de éstas.

El Tribunal de Justicia también examina si los principios generales del Derecho comunitario y, en concreto, los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica, se oponen a que, como consecuencia del efecto retroactivo de una Ley, se anule la regularización que se deriva de la deducción. Si bien, por regla general, el principio de seguridad jurídica se opone a que el punto de partida del ámbito de aplicación temporal de un acto comunitario se fije en una fecha anterior a su publicación, puede ocurrir de otro modo, con carácter excepcional, siempre que lo exija un fin de interés general y se respete debidamente la confianza legítima de los interesados. En este sentido, continúa afirmando que la prevención de determinadas operaciones puede constituir un interés general que justifique, con carácter excepcional, que un Estado miembro recurra a la técnica de la retroactividad, siempre que se respete debidamente la confianza legítima de los sujetos pasivos.

A la luz de todas las consideraciones anteriores, concluye el Tribunal de Justicia que los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica no se oponen a que un

Estado miembro, con carácter excepcional y con el fin de evitar que durante el procedimiento legislativo se incrementen considerablemente las operaciones financieras destinadas a minimizar la carga del IVA y contra las que pretende luchar, precisamente, una Ley de modificación, atribuya a esta Ley un efecto retroactivo. Ello siempre que se haya advertido de tal efecto retroactivo a los operadores económicos, “de modo que puedan comprender las consecuencias de la modificación legislativa prevista para las operaciones que realizan”.

5. LA EXIGENCIA DE LA FACTURA EN EL IVA PARA PROCEDER A LA DEDUCCIÓN DE LAS CUOTAS SOPORTADAS

La STSJ de Castilla y León de 29 de abril de 2005 (JUR 2005/128840) resuelve un recurso formulado frente a un acta de disconformidad en la que se practicaba una liquidación complementaria relativa al IVA en un supuesto en el que no existía una factura original, pero otras pruebas sí acreditaban el haber soportado la repercusión del impuesto. En el caso de Autos, el Ayuntamiento de Valladolid abonó una factura por unas obras de urbanización que, posteriormente, cobró a otra empresa, tal y como consta en los informes municipales.

Pues bien, entiende la Sala que la respuesta a la citada cuestión ha de ser afirmativa, toda vez que de la documentación expedida por el Ayuntamiento de Valladolid que consta en el expediente resulta acreditado el pago en concepto de IVA de 2.908.996 pesetas, y esa documentación, aunque no se trata de facturas originales, es suficiente para llevar a cabo la deducción por ese concepto por dicha cantidad. En este sentido ha de indicarse que, si bien es cierto que el art. 97 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, hace referencia a la “*factura original*” expedida por quien realiza la entrega o preste el servicio, también lo es que en ese precepto se señala, al principio, que pueden ejercitar el derecho a la deducción los sujetos pasivos que estén en posesión “*del documento justificativo de su derecho*”.

Señala el Tribunal que en este caso el derecho a la deducción resulta de los documentos expedidos por una Entidad Local, como lo es el Ayuntamiento de Valladolid, que han de considerarse suficientes para la deducción por el importe antes mencionado, máxime cuando no se puede imputar a la recurrente que dicha Entidad local no le haya expedido una factura para cumplir un requisito formal, a pesar de habérselo solicitado, como resulta de la documentación obrante, y sin que la falta de esa factura pueda impedir la deducción de la citada cantidad de 2.908.996 pesetas, pagadas en concepto de IVA por la recurrente, lo que está en este supuesto suficientemente acreditado, aún cuando falte una factura original, por el informe expedido por un funcionario público como lo es el Interventor del Ayuntamiento de Valladolid.

6. LAS SOCIEDADES DE PROFESIONALES Y EL RECURSO CAMERAL PERMANENTE

La STSJ de Cataluña de 17 de febrero de 2005 (JUR 2005/80161) resuelve la cuestión de si una sociedad constituida para la prestación de servicios profesionales ejerce o no el comercio y, por tanto, debe satisfacer el correspondiente Recurso cameral permanente.

Señala el TSJ que cuando nos hallamos ante una Sociedad Anónima o de Responsabilidad Limitada, sujeta a los Impuestos de Actividades Económicas y Sociedades, cuyo objeto en cuanto que sociedad mercantil, según manifestación contenida en el escrito de conclusiones, está constituido por la prestación de servicios administrativos, mecanizados, asesoramientos, contabilidad, gestión de empresas y servicios derivados del tratamiento de la información en general, no pueden considerarse tales actividades como correspondientes a profesiones liberales, sino que se encuentran incluidas dentro de las actividades comerciales del artículo 6.1 de la Ley 3/1993, de 22 de marzo, pues se trata de actividades mercantiles, independientes de las propias actividades de cada uno de sus socios. Cuando estos han optado por ejercer una actividad no como personas físicas, sino a través de una sociedad mercantil, asumen todas las consecuencias derivadas de la instrumentalización de su actividad a través de la misma, no pudiéndose acoger a los beneficios que pudieran corresponder al ejercicio de su actividad como personas físicas. Nos encontramos en este caso ante una sujeción a los Impuestos sobre Actividades Económicas y Sociedades de la entidad recurrente, lo que determina, por imposición legal, la condición de elector y también la obligación al pago del Recurso cameral permanente.

Además, señala el órgano jurisdiccional que la entidad recurrente tiene adoptada, como persona jurídica, una forma social de Sociedad Anónima, cuyo carácter mercantil resulta evidente conforme a su Ley reguladora, quedando por ello plenamente sujeta a las disposiciones del Código de Comercio que, en su primer artículo, califica de comerciante a cuantas sociedades mercantiles se constituyan con arreglo al mismo.

7. GANANCIAS NO JUSTIFICADAS DE PATRIMONIO Y DELITO FISCAL

La STC 143/2005, de 20 de junio, confirma una Sentencia condenatoria por delito fiscal basada en un incremento o ganancia no justificada de patrimonio. El motivo alegado era la vulneración de la presunción de inocencia y la falta de motivación. Sin embargo, el Tribunal considera suficientemente probados todos los extremos y motivada la Sentencia condenatoria.

En particular, señala que la existencia de una deuda tributaria impagada superior a quince millones de pesetas, por cada sociedad en cada uno de los ejercicios fiscales cuestionados (hecho declarado probado en la Sentencia y que integra el tipo objetivo del delito, sin que éste obligue a precisar cuál es la cuantía de la cuota defraudada), se fundamenta en la prueba pericial aportada por la acusación pública. Afirmar la Sentencia condenatoria al respecto lo siguiente: *“La acusación pública presentó prueba pericial acreditativa del importe del cálculo de la deuda tributaria y de sus fundamentos contables y presuntivos penales y no sólo fiscales ... La acusación parte del cálculo de ingresos inferible de los activos patrimoniales en poder de las tres empresas. La realidad del afloramiento de esos activos ha sido convincentemente fundamentada en el curso del proceso. Dadas las fechas de constitución y comienzo de actividades de las respectivas sociedades, ese afloramiento de incrementos patrimoniales no justificados no puede hipotetizarse que corresponda a la acumulación de los obtenidos en anualidades sucesivas. No se trata de aplicar una presunción tributaria. Se comprobó un incremento de patrimonio que la defensa no probó se debiera a la mera inversión de préstamos concedidos, porque hay ingresos que no tienen esa causa”*.

En cuanto a la valoración de la prueba de descargo, en la que radica el núcleo de la discrepancia entre ambas resoluciones judiciales, la defensa del recurrente argumentó que los supuestos incrementos patrimoniales no eran tales, sino que procedían de préstamos o hipotecas de máximo concedidas como vías de financiación y que la Inspección de Hacienda no tuvo en cuenta la situación real de las sociedades, así como que éstas constituían un grupo societario con unidad económica y de administración. Ambos argumentos son tenidos en cuenta por la Sentencia del Juzgado de lo Penal, que diferencia entre la normativa legalmente aplicable a efectos tributarios (señalando que la actuación de la inspección fue correcta, pues conforme a la legislación fiscal aplicable en materia de grupos de sociedades, para acogerse a la tributación conjunta es necesaria la solicitud del sujeto pasivo, siendo su concesión discrecional por parte de la Administración) y *“la realidad económica y jurídica que implica el grupo de sociedades en orden a valorar la existencia del dolo en el sujeto pasivo del impuesto y en relación al delito hoy enjuiciado”*.

El elemento subjetivo se entiende acreditado mediante prueba indiciaria, infiriendo el propósito de defraudar de una serie de hechos que se consideran probados en la Sentencia de instancia: que el recurrente no solicitara acogerse al régimen de declaración consolidada para el grupo de sociedades y omitiera la presentación de declaración de cada una de las sociedades en cada ejercicio, excepto en un caso en que presentó una declaración negativa, a lo que se añade la inexistencia de documentación contable que justifique los supuestos préstamos recíprocos entre las sociedades y la imposibilidad de comprobar las afirmaciones de descargo debido a una sustracción de la documentación contable cuya verosimilitud considera la Sentencia de apelación no suficientemente acreditada [futilidad del relato alternativo que no puede sustituir la ausencia de prueba de cargo, pero sí servir como elemento de corroboración de los indicios a partir de los cuales se infiere la culpabilidad: SSTC 220/1998, de 16 de noviembre (FJ 6) y 135/2003, de 30 de junio (FJ 3)].

8. LA DEDUCCIÓN DE LAS CUOTAS SOPORTADAS DE IVA EN LA ADQUISICIÓN DE BIENES QUE SE VAN A DESTINAR, PARCIALMENTE, A LA REALIZACIÓN DE ACTIVIDADES SUJETAS

La STJCE de 21 de abril de 2005 (TJCE 2005/109) resuelve una cuestión prejudicial en la que se planteaba la deducibilidad de las cuotas del IVA soportadas por un matrimonio que había construido una vivienda para destinarla tanto a su residencia como a estudio de la actividad profesional de uno de ellos.

Mediante esta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, básicamente, si una persona que adquiere una vivienda o encarga su construcción para residir en ella con su familia actúa en calidad de sujeto pasivo y goza, por tanto, del derecho de deducción con arreglo al artículo 17 de la Sexta Directiva, en la medida en que utiliza una dependencia de este inmueble como estudio para el ejercicio, con carácter accesorio, de una actividad económica en el sentido de los artículos 2 y 4 de la misma Directiva.

El Tribunal señala que, según reiterada jurisprudencia, en caso de utilización de un bien de inversión al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados, el sujeto pasivo tiene la posibilidad de optar, a efectos del IVA, entre incluirlo en su totalidad en el patrimonio

de su empresa, conservarlo enteramente en su patrimonio privado o integrarlo en su empresa en la medida de su utilización profesional efectiva (SSTJCE de 8 de marzo de 2001 y 8 de mayo de 2003). En este último caso, debe considerarse que, dentro de los límites de utilización profesional del bien, el operador en cuestión ha actuado como sujeto pasivo en la adquisición o construcción del inmueble y que éste se ha utilizado para las necesidades de las operaciones gravadas en el sentido del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva.

En consecuencia, concluye el Tribunal, una persona que adquiere una vivienda o encarga su construcción para residir en ella con su familia actúa en calidad de sujeto pasivo y goza, por tanto, del derecho de deducción en virtud del artículo 17 de la Sexta Directiva, en la medida en que utiliza una dependencia de este inmueble como estudio para el ejercicio, aunque sólo sea con carácter accesorio, de una actividad económica en el sentido de los artículos 2 y 4 de la misma Directiva e incluye esta parte del inmueble en el patrimonio de su empresa. De este modo, cuando dos cónyuges, que forman una sociedad conyugal, adquieren un bien de inversión del que una parte es utilizada exclusivamente con fines profesionales por uno de copropietarios, éste goza del derecho a deducir la totalidad del IVA soportado que grava la parte del bien que utiliza para las necesidades de su empresa, siempre que el importe deducido no supere los límites de la cuota de copropiedad que posee sobre dicho bien.

Además, debe tenerse en cuenta que los artículos 18, apartado 1, letra a), y 22, apartado 3, de la Sexta Directiva, no exigen, para poder ejercer el derecho de deducción, que el sujeto pasivo disponga de una factura emitida a su nombre, en la que consten las fracciones del precio y del IVA correspondientes a su cuota de copropiedad. A tal fin, basta que la factura se dirija, indistintamente, a los cónyuges que forman la sociedad conyugal, sin que conste tal desglose.

9. LA SUJECCIÓN AL IVA DE LAS OBRAS DE REHABILITACIÓN

La STSj de Baleares de 15 de julio de 2005 (JUR 2005/185594) anula una liquidación por el concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en un supuesto en el que, en la propia escritura de compraventa, se había expresado la no sujeción al tributo, considerando que estaba sujeta a IVA, al reunir los requisitos exigidos en el artículo 20.uno.22 de la Ley 37/1992. Ello se debía a que se trataba de una vivienda rehabilitada en que el coste de las obras de consolidación y reconstrucción superaban el 25 % del valor de mercado del inmueble antes de las obras. El recurrente satisfizo la cuota de IVA repercutida.

Se presentó la escritura a autoliquidación por Actos Jurídicos Documentados, liquidándose la cantidad de 207.872 ptas. La Conselleria d'Economia i Hisenda giró liquidación complementaria por importe de 5.677.482 ptas. al considerar que la compraventa estaba sujeta a Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

No interpuesto recurso en plazo contra esta liquidación, finalmente se interpuso recurso contra la providencia de apremio derivada de la misma, lo que, ante su desestimación, se concluyó con recurso contencioso-administrativo en el que recayó Sentencia de 20 de julio de 2001. Ésta confirma que la providencia de apremio era inatacable por extemporaneidad

del recurso, pero afirma que la problemática derivada de la doble imposición (IVA y Transmisiones Patrimoniales Onerosas) en la misma compraventa “*puede ser resuelta por el cauce del procedimiento de <devolución de ingresos indebidos>*”.

La Administración del Estado se opone a la demanda alegando que la liquidación de Transmisiones Patrimoniales Onerosas que se recurrió extemporáneamente devino firme y, por tanto, inatacable. La Administración de la CAIB opone que la eventual devolución de ingresos indebidos lo debe ser con respecto al IVA.

Debido a que en la Sentencia se ofreció la salida de que el pago de dos impuestos incompatibles por la misma operación podía solucionarse a través del procedimiento de la devolución de ingresos indebidos, considera la Sentencia que comentamos que a esta solución debe estarse.

Con respecto a si el procedimiento lo debe ser instando la devolución del IVA -como pretende la Comunidad Autónoma- o de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, lo cierto es que las Administraciones demandadas, con su silencio en fase administrativa, no han entrado a debatir la cuestión, de modo que al no discutirse los hechos expuestos por la parte recurrente debe estarse a lo por ella argumentado. En concreto, la parte demandante acredita que se cumplían todas las condiciones para que la compraventa estuviese sujeta a IVA. Esto es: que la entrega se realizó por empresario en el marco de su actividad empresarial, que se trataba de primera entrega del promotor tras efectuar la rehabilitación y, finalmente, se acredita que la empresa transmitente había efectuado obras de consolidación y reconstrucción que superaban el 25 % del valor de mercado del inmueble antes de las obras. Por todo ello, era de aplicación el supuesto del art. 20.uno.22 de la Ley 37/1992 que determinaba la sujeción -y no exención- al IVA y por ello el carácter indebido del ingreso por Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

10. IVA Y ARRENDAMIENTOS EN ZONA PORTUARIA

La STJCE de 3 de marzo de 2005 (TJCE 2005/55) aborda la cuestión de si el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva de IVA debe interpretarse en el sentido de que el concepto de arrendamiento de bienes inmuebles comprende el de emplazamientos en el agua previstos para el amarre de embarcaciones, así como de emplazamientos para el almacenamiento en tierra de estas embarcaciones en la zona portuaria.

El Tribunal recuerda que, según reiterada jurisprudencia, las exenciones previstas en el artículo 13 de la Sexta Directiva constituyen conceptos autónomos del Derecho comunitario que, en consecuencia, deben definirse para toda la Comunidad [SSTJCE de 12 de septiembre de 2000 (TJCE 2000, 187), Comisión/Irlanda, C-358/97 (Rec. p. I-6301, apartado 51); 16 de enero de 2003 (TJCE 2003, 13), Maierhofer, C-315/00 (Rec. p. I-563, apartado 25); 12 de junio de 2003 (TJCE 2003, 171), Sinclair Collis, C-275/01 (Rec. p. I-5965, apartado 22) y 18 de noviembre de 2004 (TJCE 2004, 336), Temco Europe, C-284/03 (Rec. p. I-0000, apartado 16)].

Por otra parte, ante la inexistencia de una definición del concepto de «*arrendamiento de bienes inmuebles*» en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, procede interpretar

esta disposición a la luz de su contexto y de los objetivos y la sistemática de la Directiva, atendiendo particularmente a la *ratio legis* de la exención .

En numerosas Sentencias, el Tribunal de Justicia ha definido el arrendamiento de bienes inmuebles como el derecho que el propietario cede al arrendatario, por un plazo pactado y a cambio de una retribución, de ocupar dicho inmueble y de impedir que cualquier otra persona disfrute de ese derecho [SSTJCE Comisión/Irlanda (TJCE 2000, 187), de 9 de octubre de 2001 (TJCE 2001, 269), 4 de octubre de 2001 (TJCE 2001, 258) y Temco Europe (TJCE 2004, 336)]. Por todo ello y por lo que respecta a los espacios en tierra, procede señalar que el suelo utilizado para el almacenamiento de las embarcaciones es un bien inmueble.

En cuanto a los atraques, señala el Tribunal que el hecho de que terreno de la dársena esté, total o parcialmente, sumergido no se opone a su calificación como bien inmueble, que pueda ser objeto de arrendamiento o alquiler. Como propietaria, la FML puede ceder este terreno en su totalidad, incluidas las partes delimitadas de éste. Sin embargo, el arrendamiento no se refiere a una cantidad cualquiera de agua, sino a una parte determinada de dicha dársena. Esta superficie cubierta de agua está delimitada de manera permanente y no puede desplazarse. Así pues, incluso ciñéndose a una interpretación estricta del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, un atraque en una dársena portuaria responde a la definición de bien inmueble en el sentido de esta disposición.

Por lo tanto el concepto de arrendamiento de bienes inmuebles comprende el arrendamiento de espacios en el agua previstos para el amarre de embarcaciones así como de espacios en tierra firme para el almacenamiento de estas embarcaciones en la zona portuaria.