



El impuesto sobre el Valor Añadido y el proceso urbanizador: análisis de dos cuestiones paradigmáticas.

BIB 2009\238

Andrés Báez Moreno. Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Carlos III de Madrid

Publicación: Quincena Fiscal Aranzadi num. 6/2009 (Estudio).
Editorial Aranzadi, SA, Pamplona. 2009.

- I.- Introducción
- II.- Los conceptos «extratributarios» en el presupuesto de hecho de las normas financieras
- III.- Dos ejemplos de interpretación: a propósito de los conceptos de «terrenos en curso de urbanización» y el régimen fiscal de las «Juntas de Compensación titulares y fiduciarias»
 - III.1.- El concepto de «terrenos en curso de urbanización». ¿Urbanización en sentido formal o material?
 - III.2.- Juntas de compensación «fiduciarias» y «titulares». ¿Debe ser relevante la distinción a efectos del IVA?

I- Introducción

En Derecho Tributario es difícil que los estudios de carácter sectorial resulten concluyentes, al menos desde una perspectiva científica. Es indudable que los estudios sectoriales resultan muy útiles, desde una óptica práctica, sobre todo para los profesionales interesados o centrados de forma exclusiva en dicho sector. Sin embargo, dichos trabajos rara vez pasan de una descripción, más o menos detallada, de los problemas que en dicho sector ha planteado la práctica sin que puedan extraerse conclusiones de carácter general útiles a efectos científicos ¹. Ante esta realidad, la pregunta surge de manera casi inmediata. ¿Es éste un nuevo trabajo descriptivo limitado al ámbito específico de la imposición sobre el tráfico empresarial ² o, por el contrario, implica algún tipo de novedad en el tratamiento de estos problemas?

¹ Existen diversos trabajos que tratan la fiscalidad del urbanismo desde una perspectiva global, aunque muy centrados en los aspectos relativos al proceso de compensación urbanística: DE SA FERNÁNDEZ, Paloma. (et al.). Las juntas de compensación y su tratamiento fiscal. Córdoba, Instituto de Estudios y Organización (IDEOR), 1996, 163 pg. MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier (et al.). Aspectos Tributarios de las Juntas de Compensación. Pamplona: Aranzadi, 2002, 221 páginas FERNÁNDEZ TUBÍO, Domingo ([BIB 2002_1517](#)) ; SILVA PÉREZ, José Antonio. La tributación de las Juntas de Compensación. En Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 241, 2003, pgs. 67-122.

¹ Existen diversos trabajos que tratan la fiscalidad del urbanismo desde una perspectiva global, aunque muy centrados en los aspectos relativos al proceso de compensación urbanística: DE SA FERNÁNDEZ, Paloma. (et al.). Las juntas de compensación y su tratamiento fiscal. Córdoba, Instituto de Estudios y Organización (IDEOR), 1996, 163 pg. MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier (et al.). Aspectos Tributarios de las Juntas de Compensación. Pamplona: Aranzadi, 2002, 221 páginas FERNÁNDEZ TUBÍO, Domingo ([BIB 2002_1517](#)) ; SILVA PÉREZ, José Antonio. La tributación de las Juntas de Compensación. En Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 241, 2003, pgs. 67-122.

² Tampoco faltan en la doctrina estudios concretos sobre el urbanismo y la fiscalidad indirecta: CHECA GONZÁLEZ, Clemente; GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio; LOZANO SERRANO, Carmelo; SIMÓN ACOSTA, Eugenio. [El IVA en las](#)

[operaciones de las Juntas de Compensación. \(TEAC de 25 de febrero de 1999\). En Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, vol. III, 1999, pgs. 1300-1303 \(BIB 1999, 2039\)](#) . BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel. El IVA y el ITPyAJD en el proceso de la compensación urbanística. En Revista de Derecho Urbanístico, núm. 177, 2000, pgs. 155-191. CALVO VÉRGEZ, Juan. [Las operaciones inmobiliarias en el IVA: Problemática en torno a los distintos tipos de exención y a la renuncia a ésta. Algunas consideraciones. En Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, núm. 14, 2004, pgs. 39-74 \(BIB 2004, 1713\)](#) . RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús. [El Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones urbanísticas: nuevos criterios en la doctrina administrativa. Resolución comentada: Resolución de la Dirección General de Tributos de 17 de junio de 2005. En Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, núm. 21, 2005, pgs. 21-30 \(BIB 2005, 2723\)](#) .

A mi juicio, este trabajo, y ahí es donde creo que radica su novedad, se construye sobre la necesaria complementariedad de los estudios de la Parte General y la Parte Especial del Derecho Tributario. La Parte General elabora conceptos que puedan ser útiles en el análisis del sistema tributario. Los impuestos particulares constituyen el «banco de pruebas» de las categorías forjadas por la Parte General. De no ser así, la Parte General será prescindible -, sin eufemismos, inútil- y la Parte Especial no dejará de ser un conglomerado de contenidos heterogéneos e insusceptibles de sistematización ³. Y, precisamente, la fiscalidad indirecta de las operaciones urbanísticas, aunque pueda parecer lo contrario, se encuentra en la encrucijada de la Parte General y la Parte Especial a la que hacemos referencia. El lector poco versado en cuestiones jurídico-tributarias, podría pensar que los problemas a los que pretende hacer frente este trabajo se incardinan, de forma indudable, en la parte especial de la disciplina no sólo porque se centra en el estudio del tratamiento que recibe un sector de actividad - en este caso la urbanística- en los impuestos particulares sino porque, como ya adelantamos, restringiremos nuestro análisis a los impuestos indirectos y, en particular, al Impuesto sobre el valor Añadido ⁴. Sin embargo, esta apreciación resultaría imprecisa, conduciendo a conclusiones superficiales y al análisis descriptivo tan al uso en los estudios de fiscalidad sectorial. Y esto es así porque, en la fiscalidad del urbanismo, se plantea, de forma especialmente intensa, una de las cuestiones que más discusiones han generado en la doctrina tributaria del pasado siglo. Me refiero, en concreto, al problema de los conceptos jurídicos extratributarios contenidos en los presupuestos de hecho de las normas financieras 5

³ En este sentido: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Steuerrecht. 17. Völlig überarbeitete Auflage. Köln: Otto Schmidt, 2002, pgs. 68-69.

³ En este sentido: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Steuerrecht. 17. Völlig überarbeitete Auflage. Köln: Otto Schmidt, 2002, pgs. 68-69.

⁴ Las referencias al IVA exigirán, de forma paralela, hacer alusión a la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITPyAJD.).

⁵ Es frecuente que, en la doctrina, se designe a este problema como el de los «conceptos jurídico privados» en el presupuesto de hecho de las normas tributarias (en este sentido, en la doctrina alemana: BLUMENSTEIN, Ernst. Die Bedeutung zivilrechtlicher Begriffe für das moderne Steuerrecht. En Festgabe für Eugen Huber zum siebszigsten Geburtstag. Bern: Ferd. Wyss, 1919, pgs. 205-259. BALL-KADURI, Kurt-Jacob. Steuerrecht und Privatrecht (Theorie des selbständigen Steuerrechtssystems). Die gegenwärtigen Beziehungen zwischen Steuerrecht und Privatrecht und ihre Entwicklung, untersucht am Gegenstande der Besteuerung. Eine verwaltungsrechtliche Studie. Mannheim-Berlin-Leipzig: J. Bensheimer, 1924, 160 pg. HENSEL, Albert. Kurt Ball Steuerrecht und Privatrecht. En Steuer und Wirtschaft, 1925, pgs. 1964-1978. BOETHKE. Steuerrecht und Privatrecht in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs. En Steuer und Wirtschaft, 1928, pgs. 1203-1216. BLUMENSTEIN, Ernst. Gegenseitige Beziehungen zwischen Zivilrecht und Steuerrecht. En Zeitschrift für schweizerisches Recht, Band 52, 1933, pgs. 141-278. SPITALER, Armin. Die Annäherung des Steuerrechts an das Privatrecht. En Deutsches Steuerrecht, Heft 2, 1962, pgs. 29-33. HUBER-KREBS, Hanns Walter. Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Konformität zwischen Steuerrecht und Privatrecht. En Steuer und Wirtschaft, 1967, pgs. 474-492. TIPKE, Klaus. Steuerrecht und bürgerliches Recht. En Juristische Schulung, 1970, Heft 4, pgs. 149-154. DÖLEMEYER, Hans Joachim. Wechselbeziehungen zwischen Privat- und Steuerrecht in der schweizerischen Gesellschaftsrechtpraxis unter besonderer Berücksichtigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Diss. Frankfurt am Main: 1975, 271 páginas GRIMM, Claus. Das Steuerrecht zwischen wirtschaftlicher Betrachtungsweise und Zivilrecht. En Deutsche Steuer-Zeitung, Nr 15-16, 1978, pgs. 283-290. DÖLLERER, Georg. Handelsrecht und Steuerrecht. En Steuer und Wirtschaft, Nr 3, 1988, pgs. 203-209. SCHULZE-OSTERLOH, Joachim. Zivilrecht und Steuerrecht. En Archiv für die civilistische Praxis, 190, 1990, pgs. 139-164. KOLLER, Thomas. Privatrecht und Steuerrecht. Eine Grundlagenstudie zur Interdependenz zweier Rechtsgebiete. Bern: Verlag Stämpfli, 1993, 458 páginas). Sin embargo, como hemos señalado en el texto, el problema es más amplio que el referido, exclusivamente, a los conceptos jurídico privados. Si bien la polémica surgió precisamente en torno a las relaciones de los Derechos Civil y Mercantil, con el Derecho

Tributario, lo cierto es que la extraordinaria expansión del Derecho Público en el pasado siglo ha ensanchado las posibles zonas de fricción si bien el problema no deja de ser el mismo.

En efecto, la LIVA, al regular las entregas de bienes y prestaciones de servicios típicas del proceso urbanístico, recoge en su articulado conceptos que tienen un sentido muy preciso en la normativa jurídico-administrativa. Y, siendo esto así, la duda surge de inmediato pues, en principio, caben dos posibilidades con consecuencias muy diversas. Es posible entender, en primer lugar, que la mención, por parte de la LIVA a estos conceptos implica la asunción inmediata de todos los contenidos de la norma jurídico administrativa. Pero también podría entenderse que la mera mención en la norma tributaria de estos conceptos no implica, necesariamente, un traslado mimético de dichos contenidos, si ello contradice la propia finalidad de la regulación fiscal.

Esta forma de entender los problemas específicos del IVA en relación con el proceso urbanístico simplifica notablemente la estructura de este trabajo. Así, la primera aproximación al tema debe ocuparse, necesariamente, del problema de la interpretación de la norma tributaria, que contiene conceptos provenientes de otras ramas del Derecho (epígrafe II). Sobre la base de las conclusiones alcanzadas en dicho epígrafe acudiremos a dos supuestos particulares relacionados con la fiscalidad del urbanismo que servirán para ilustrar la posición defendida y, del mismo modo, para ponerla a prueba (epígrafe III). La selección de los supuestos no ha sido arbitraria. Nos hemos centrado en dos de los conceptos de la LIVA que, en los últimos tiempos, han generado mayor polémica tanto a nivel doctrinal como jurisprudencial. Me refiero en concreto a los conceptos de «terreno en curso de urbanización» a cuya transmisión, en virtud del [artículo 20.UNO.20º](#) de la [LIVA \(RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401 \)](#), no se extiende la exención prevista para las entregas de terrenos rústicos y al diferente régimen jurídico-fiscal que la doctrina administrativa ha deducido del artículo 20.UNO.21º de la LIVA (en relación con el propio hecho imponible del impuesto), para las aportaciones de terrenos, gastos de urbanización y adjudicaciones según que nos encontremos ante Juntas de Compensación «fiduciarias» o a las que se haya transmitido la propiedad de los terrenos.

II- Los conceptos «extratributarios» en el presupuesto de hecho de las normas financieras

El de los conceptos privados (y en general extratributarios) en las normas financieras es uno de los temas clásicos de la Parte General del Derecho Tributario, nacido casi de forma paralela con la propia disciplina, y desarrollado a la par que las tendencias doctrinales dominantes en el siglo XX. La propia antigüedad del tema, combinada con ciertas confusiones y prejuicios de orden metodológico, ha provocado una posición, a mi juicio, muy parcial en la doctrina española que, aún hoy, sigue aferrada, como veremos, a posiciones superadas en el mejor Derecho comparado.

Este tema ha aparecido unido, de forma casi ineludible, en todas las fases de su desarrollo doctrinal, al de la llamada interpretación económica o, más correctamente, la consideración económica en la interpretación de las normas tributarias. La historia dogmática de este «criterio de interpretación» resulta de sobra conocida en la doctrina española pues fue puesta de manifiesto, con particular acierto, en la obra de la Prof. COMBARROS VILLANUEVA⁶. A pesar de que, a estas alturas, tanto en la doctrina alemana⁷, como en ciertos sectores de la doctrina española⁸, parece claro que la interpretación económica no es más que una forma, históricamente heredada, de designar a la interpretación teleológica en Derecho Tributario, pervive aún una fuerte resistencia a dicho criterio de la que se deriva, y esto es lo más grave, una consecuencia aplicativa: que los conceptos extratributarios, meramente enunciados por las normas tributarias, se interpreten igual que en la rama del Derecho de la que procedan. En efecto, la doctrina española, fuertemente influida en este sentido por la italiana, mantiene la necesidad de asumir los contenidos e interpretaciones propias del Derecho extratributario, cuando las normas tributarias hagan referencia a conceptos del Derecho Civil, Mercantil, Laboral o Administrativo sin definir ni apostillar dichos conceptos⁹.

6 COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. [La interpretación económica como criterio de interpretación](#)

[jurídica... op. cit. pgs. 493-498 \(BIB 1984, 80\)](#) . COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. La empresa y su valoración en el impuesto sobre el patrimonio... op. cit. pgs. 114-122. En estos trabajos se describen con abundantes referencias doctrinales las tres fases básicas en el nacimiento y desarrollo de la interpretación económica. La primera, desarrollada en la Alemania de entreguerras, con el impulso esencial de las obras de Kurt BALL y Enno BECKER y el apoyo normativo del § 4 de la Reichsabgabenordnung, y orientada de forma esencial a la autonomía conceptual (por vía interpretativa) del Derecho Tributario. La segunda, desarrollada esencialmente en la postguerra y los primeros años sesenta, encabezada por la obra de FLUME y algunas sentencias del Bundesverfassungsgericht, centrada en un retorno a las categorías jurídico privadas, con el predominio del dogma de la unidad del ordenamiento jurídico. Y por último la tercera, imperante aún en nuestros días, que pretende reorientar la interpretación económica al ámbito estrictamente jurídico, identificando dicho criterio con el de la interpretación teleológica. Una descripción más sintética del proceso puede verse en: FALCÓN Y TELLA, Ramón. [Interpretación económica y seguridad jurídica. En Crónica Tributaria, núm. 68, 1993, pgs. 25-27 \(BIB 1993, 43\)](#) . Más limitadas resultan a mi juicio las explicaciones del Profesor SÁINZ DE BUJANDA, pues en sus trabajos no se describen todas las fases evolutivas de la interpretación económica. Así SÁINZ DE BUJANDA, por motivos ciertamente cronológicos (la obra a la que hacemos referencia es de 1966) omite, casi por completo, las referencias a la teoría de la consideración económica en la dogmática alemana (exclusivamente se cita a BECKER), centrándose, sobre todo, en la Escuela de Pavía (particularmente GRIZIOTTI y JARACH) cuyas aportaciones presentan siempre un sesgo metodológico importante sin duda ligado al método sincrético. (SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. Naturaleza del hecho imponible. En Hacienda y Derecho, volumen IV. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1966, pgs. 586-604).

6 COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. [La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica... op. cit. pgs. 493-498 \(BIB 1984, 80\)](#) . COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. La empresa y su valoración en el impuesto sobre el patrimonio... op. cit. pgs. 114-122. En estos trabajos se describen con abundantes referencias doctrinales las tres fases básicas en el nacimiento y desarrollo de la interpretación económica. La primera, desarrollada en la Alemania de entreguerras, con el impulso esencial de las obras de Kurt BALL y Enno BECKER y el apoyo normativo del § 4 de la Reichsabgabenordnung, y orientada de forma esencial a la autonomía conceptual (por vía interpretativa) del Derecho Tributario. La segunda, desarrollada esencialmente en la postguerra y los primeros años sesenta, encabezada por la obra de FLUME y algunas sentencias del Bundesverfassungsgericht, centrada en un retorno a las categorías jurídico privadas, con el predominio del dogma de la unidad del ordenamiento jurídico. Y por último la tercera, imperante aún en nuestros días, que pretende reorientar la interpretación económica al ámbito estrictamente jurídico, identificando dicho criterio con el de la interpretación teleológica. Una descripción más sintética del proceso puede verse en: FALCÓN Y TELLA, Ramón. [Interpretación económica y seguridad jurídica. En Crónica Tributaria, núm. 68, 1993, pgs. 25-27 \(BIB 1993, 43\)](#) . Más limitadas resultan a mi juicio las explicaciones del Profesor SÁINZ DE BUJANDA, pues en sus trabajos no se describen todas las fases evolutivas de la interpretación económica. Así SÁINZ DE BUJANDA, por motivos ciertamente cronológicos (la obra a la que hacemos referencia es de 1966) omite, casi por completo, las referencias a la teoría de la consideración económica en la dogmática alemana (exclusivamente se cita a BECKER), centrándose, sobre todo, en la Escuela de Pavía (particularmente GRIZIOTTI y JARACH) cuyas aportaciones presentan siempre un sesgo metodológico importante sin duda ligado al método sincrético. (SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. Naturaleza del hecho imponible. En Hacienda y Derecho, volumen IV. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1966, pgs. 586-604).

7 A este respecto la bibliografía resulta casi inabarcable: LION, Max. Steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe... op. cit. pgs. 149-156. HENSEL, Albert. Steuerrecht. Reprod. facs. de la ed. de: Berlin: Julius Springer, 1933. Herne (etc.): Neue Wirtschafts-Briefe, 1986, pgs. 53-56. v. WALLIS; Hugo. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht. En SPITALER (Hrsg.) Probleme des Finanz- und Steuerrechts. Festschrift für Ottmar Bühler. Köln: Otto Schmidt, 1954, pg. 253. TIPKE, Klaus. Steuerrecht und bürgerliches Recht. En Juristische Schulung, 1970, Heft 4, pg. 152. PAPIER, Hans Jürgen. Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche demokratieprinzip: Zugleich ein Beitrag zur Lehre von den Rechtsformen der Grundrechtseingriffe. Berlin: Duncker & Humblot, 1973, 243 pg. 187. BEISSE, Heinrich. Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht nach Wegfall... op. cit. pg. 1735. GRIMM, Claus. Das Steuerrecht zwischen wirtschaftlicher Betrachtungsweise und Zivilrecht. En Deutsche Steuer-Zeitung, Nr 15-16, 1978, pgs. 283-284. BEISSE, Heinrich. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der Steuergesetze... op. cit. pg. 3; 8. GROH, Manfred. Die wirtschaftliche Betätigung im rechtlichen Sinne. En Steuer und Wirtschaft, Nr. 3, 1989, pg. 230. MOXTER, Adolf. Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise... op. cit. pg. 232. WEBER-GRELLET, Heinrich. Die Bedeutung der Rechtsnatur des Steuerrechts für dessen Anwendung und Auslegung. En Steuer und Wirtschaft, Nr. 2, 1993, pg. 103. TIPKE, Klaus. Die Steuerrechtsordnung. Band III... op. cit. pgs. 1291-1296. LEHNER, Moris. Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Zur Möglichkeit einer teleologischen Auslegung der Fiskalzwecknorm. En Die Steuerrechts-ordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus TIPKE zum 70. Geburtstag/herausgegeben von Joachim LANG. Köln: Otto Schmidt, 1995, pg. 239. EIBELHÄUSER, Manfred. Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht... op. cit. pgs. 1429-1430. KRUSE, Heinrich Wilhelm; DRÜEN, Klaus Dieter. En TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm. Kommentar zur Abgabenordnung... op. cit., § 4, Tz. 324, Lfg. 96-oktober 2001.

8 COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. [La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica... op. cit. pgs. 494-496 \(BIB 1993, 43\)](#) . COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. La empresa y su valoración en el impuesto sobre el patrimonio... op. cit. pgs. 116-122. ZORNOZA PÉREZ, Juan José. La interpretación e integración de las normas tributarias y el fraude de ley: problemas actuales. Trabajo inédito. Madrid: 1990, pgs. 26-29. FALCÓN Y TELLA, Ramón. Interpretación económica... op. cit. pg. 26. PALAO TABOADA, Carlos. [Economía y Derecho... op. cit. pg. 71 \(BIB 1995, 138\)](#) . PALAO TABOADA, Carlos. Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (II). En Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tr butación, núm. 155, 1996, pg. 19. FALCÓN Y TELLA, Ramón. [Calificación del hecho imponible y simulación. En](#)

[Quincena Fiscal, núm. 11, 1996, pg. 7, con mucha menor contundencia que en el artículo de 1993 \(BIB 1996, 1295\)](#) . GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. La interpretación favorable al contribuyente ante la oscuridad normativa. En *Crónica Tributaria*, núm. 100, 2001, pgs. 130-131; 151.

⁹ En este sentido: SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda Pública, Derecho Financiero y Derecho Tributario...* op. cit. pgs. 41-42. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. *El Derecho privado en el ordenamiento...* op. cit. pgs. XVIII-XIX. MARTÍN QUERALT, Juan. *Estudio introductorio a la traducción de la obra de EZIO VANONI, Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias.* Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1973, pgs. 55-57. ANTÓN PÉREZ, José. *Ordenamiento tributario de los frutos...* op. cit. pg. 24. SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. *Sistema de derecho financiero...* op. cit. pg. 190. CASADO OLLERO, Gabriel; FALCÓN Y TELLA, Ramón; LOZANO SERRANO, Carmelo; SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *Cuestiones tributarias prácticas.* 2ª ed. ampliada y actualizada. Madrid: La Ley, 1990, pgs. 84-85. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. [La interpretación de las normas tributarias. Pamplona: Aranzadi, 1997, pg. 32 \(BIB 1997, 650\)](#) . PÉREZ ROYO, Fernando; AGUALLO AVILÉS, Ángel. [Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria. Pamplona: Aranzadi, 1996, pg. 85 \(BIB 1996, 644\)](#) . GARCÍA MORENO, Alberto. *La base imponible...* op. cit. pgs. 86-87.

Para sostener la tesis que defendemos es necesario, en primer lugar, revisar algunos tópicos, de uso frecuente por la doctrina proclive a la necesaria interpretación coincidente de los términos utilizados en otras ramas del Derecho y en el Derecho Tributario ¹⁰ . Entre estos destaca, por su utilización casi indiscriminada, y no siempre precisa, el concepto de unidad del ordenamiento jurídico. Seguidamente se aportarán argumentos, de carácter jurídico-positivo que apuntan, precisamente, a la solución que aquí se defiende: que es posible interpretar de forma diversa los conceptos que recogen las normas tributarias y que cuentan ya con una formulación e interpretación propias en otras ramas del Derecho.

¹⁰ Las siguientes reflexiones coinciden parcialmente con las que se contienen en un trabajo publicado con anterioridad: BÁEZ MORENO, Andrés. [Normas Contables e Impuesto sobre Sociedades. Pamplona: Aranzadi, 2005, pgs. 284-298 \(BIB 2005, 1992\)](#) .

¹⁰ Las siguientes reflexiones coinciden parcialmente con las que se contienen en un trabajo publicado con anterioridad: BÁEZ MORENO, Andrés. [Normas Contables e Impuesto sobre Sociedades. Pamplona: Aranzadi, 2005, pgs. 284-298 \(BIB 2005, 1992\)](#) .

Constituye casi un lugar común que los razonamientos que apuntan a la necesidad de una interpretación uniforme de las categorías jurídicas en el Derecho de origen y en el Tributario se apoyen en el «principio» de unidad del ordenamiento jurídico ¹¹ . Este principio apuntaría a la necesidad, prima facie, de interpretación coincidente (con la del Derecho de origen) de los conceptos de los que nos ocupamos. Creo que el «principio de unidad del ordenamiento jurídico» constituye, como tal, y en su aplicación a las relaciones entre Derecho Tributario y Derecho Privado, uno de los equívocos más graves en los que ha incurrido la dogmática tributaria en el pasado siglo.

¹¹ Entre aquellos que apuntan a la necesaria interpretación conforme en Derecho Tributario y en Derecho Privado la referencia es constante: En Alemania, LIEBISCH, Arnold. *Steuerrecht und Privatrecht. Ein Beitrag zur Förderung der Rechtseinheit.* Köln: Otto Schmidt, 1933, 166 pg. LITTMANN, Eberhard. *Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht.* En *Die Wirtschaftsprüfung*, 1951, pgs. 78-79. Werner, FLUME. *Steuerwesen und Rechtsordnung. En Rechtsprobleme in Staat und Kirche. Festgabe für Rudolf Smend zum 70 Geburtstag.* Göttingen: 1952, pgs. 59 y ss. (manejo, sin embargo, una reimpresión de 1986: FLUME, Werner. *Steuerwesen und Rechtsordnung. unveränderter Nachdruck aus Festschrift für Rudolf Smend 1952 mit einem Geleitwort des Herausgebers zur hiermit begründeten Schriftenreihe.* Köln: Otto Schmidt, cop. 1986, 56 pg.). En este último caso deben hacerse algunas precisiones que consideraremos más adelante. WENZ, Helmut. *Steuerrecht und Privatrecht. En Staats und Verwaltungswissenschaftliche Beiträge. 10 Jahre Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer.* Stuttgart: 1957, pgs. 299-317. WENZ, Helmut. *Die Rechtsfragen in der Steuerpraxis.* Ludwigshafen Rh.: Friedrich Kiehl GMBH für Wirtschafts und Steuerrecht, 1956, 221 pg. (sobre todo pgs. 1-17). ECKHARDT, Walter. *Der Steuerrecht und die Einheit der Rechtsordnung.* En *Steuerberater Jahrbuch*, 1961/1962, pgs. 77-141. PAULICK, Heinz. *Von der wirtschaftlichen zur rechtlichen Betrachtungsweise in der höchstgerichtlichen Steuerrechtsprechung.* En *Der Betrieb*, Nr. 43, 1968, pg. 1869. PAULICK, Heinz. *Das Steuerrecht als Teil der Gesamtrechtsordnung und die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs.* En *Deutsches Steuerrecht*, Heft. 20, 1975, pgs. 566-567. DÖLLERER, Georg. *Handelsrecht und Steuerrecht.* En *Steuer und Wirtschaft*, Nr 3, 1988, pg. 203. En España: URÍA, Rodrigo. *Derecho fiscal y Derecho Mercantil.* En *Hacienda Pública Española*, núm. 94, 1985, pg. 35. Publicado con anterioridad en *Anales de la Academia Matritense del Notariado*, II, 1950, pgs. 273 y ss. MARTÍN QUERALT, Juan. *Estudio introductorio...* op. cit. pg. 57, criticando a la doctrina italiana el haber exagerado las consecuencias del principio de unidad, pero asumiendo el principio en todo caso. ANTÓN PÉREZ, José. *Ordenamiento tributario de los frutos...* op. cit. pg. 25. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Introducción general a las relaciones...* op. cit. pg. 104. CASADO OLLERO, Gabriel; FALCÓN Y TELLA, Ramón; LOZANO SERRANO, Carmelo; SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *Cuestiones tributarias prácticas...* op. cit. pg. 85, haciendo referencia a un único sistema inescindible. Sorprendentemente la idea de la unidad del ordenamiento jurídico puede encontrarse también entre aquellos que han defendido la interpretación económica

como interpretación teleológica: COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. [La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica... op. cit. pg. 497 \(BIB 1984, 80\)](#) . COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. La empresa y su valoración en el impuesto sobre el patrimonio... op. cit. pg. 120. ZORNOZA PÉREZ, Juan José. La interpretación e integración de las normas tributarias... op. cit. pgs. 29-30. NAVAS VÁZQUEZ, Rafael. [El problema de la calificación tras la reforma de la LGT. En Quincena Fiscal. núm. 6, 1996, pg. 12 \(BIB 1996, 1334\)](#) . ORTIZ CALLE, Enrique. El régimen jurídico tributario de las amortizaciones... op. cit. pg. 12. Tendremos ocasión más adelante de ocuparnos de la contradicción, creo que evidente, que reside en los planteamientos de estos autores.

11 Entre aquellos que apuntan a la necesaria interpretación conforme en Derecho Tributario y en Derecho Privado la referencia es constante: En Alemania, LIEBISCH, Arnold. *Steuerrecht und Privatrecht. Ein Beitrag zur Förderung der Rechtseinheit*. Köln: Otto Schmidt, 1933, 166 pg. LITTMANN, Eberhard. *Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht*. En *Die Wirtschaftsprüfung*, 1951, pgs. 78-79. Werner, FLUME. *Steuerwesen und Rechtsordnung*. En *Rechtsprobleme in Staat und Kirche. Festgabe für Rudolf Smend zum 70 Geburtstag*. Göttingen: 1952, pgs. 59 y ss. (manejo, sin embargo, una reimpresión de 1986: FLUME, Werner. *Steuerwesen und Rechtsordnung*. unveränderter Nachdruck aus *Festschrift für Rudolf Smend 1952 mit einem Geleitwort des Herausgebers zur hiermit begründeten Schriftenreihe*. Köln: Otto Schmidt, cop. 1986, 56 pg.). En este último caso deben hacerse algunas precisiones que consideraremos más adelante. WENZ, Helmut. *Steuerrecht und Privatrecht*. En *Staats und Verwaltungswissenschaftliche Beiträge. 10 Jahre Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer*. Stuttgart: 1957, pgs. 299-317. WENZ, Helmut. *Die Rechtsfragen in der Steuerpraxis*. Ludwigshafen Rh.: Friedrich Kiehl GMBH für Wirtschafts und Steuerrecht, 1956, 221 pg. (sobre todo pgs. 1-17). ECKHARDT, Walter. *Der Steuerrecht und die Einheit der Rechtsordnung*. En *Steuerberater Jahrbuch*, 1961/1962, pgs. 77-141. PAULICK, Heinz. *Von der wirtschaftlichen zur rechtlichen Betrachtungsweise in der höchstrichterlichen Steuerrechtsprechung*. En *Der Betrieb*, Nr. 43, 1968, pg. 1869. PAULICK, Heinz. *Das Steuerrecht als Teil der Gesamtrechtsordnung und die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs*. En *Deutsches Steuerrecht*, Heft. 20, 1975, pgs. 566-567. DÖLLERER, Georg. *Handelsrecht und Steuerrecht*. En *Steuer und Wirtschaft*, Nr 3, 1988, pg. 203. En España: URÍA, Rodrigo. *Derecho fiscal y Derecho Mercantil*. En *Hacienda Pública Española*, núm. 94, 1985, pg. 35. Publicado con anterioridad en *Anales de la Academia Matritense del Notariado*, II, 1950, pgs. 273 y ss. MARTÍN QUERALT, Juan. *Estudio introductorio... op. cit. pg. 57*, criticando a la doctrina italiana el haber exagerado las consecuencias del principio de unidad, pero asumiendo el principio en todo caso. ANTÓN PÉREZ, José. *Ordenamiento tributario de los frutos... op. cit. pg. 25*. VICENT CHULIÁ, Francisco. *Introducción general a las relaciones... op. cit. pg. 104*. CASADO OLLERO, Gabriel; FALCÓN Y TELLA, Ramón; LOZANO SERRANO, Carmelo; SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *Cuestiones tributarias prácticas... op. cit. pg. 85*, haciendo referencia a un único sistema inescindible. Sorprendentemente la idea de la unidad del ordenamiento jurídico puede encontrarse también entre aquellos que han defendido la interpretación económica como interpretación teleológica: COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. [La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica... op. cit. pg. 497 \(BIB 1984, 80\)](#) . COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. La empresa y su valoración en el impuesto sobre el patrimonio... op. cit. pg. 120. ZORNOZA PÉREZ, Juan José. La interpretación e integración de las normas tributarias... op. cit. pgs. 29-30. NAVAS VÁZQUEZ, Rafael. [El problema de la calificación tras la reforma de la LGT. En Quincena Fiscal. núm. 6, 1996, pg. 12 \(BIB 1996, 1334\)](#) . ORTIZ CALLE, Enrique. El régimen jurídico tributario de las amortizaciones... op. cit. pg. 12. Tendremos ocasión más adelante de ocuparnos de la contradicción, creo que evidente, que reside en los planteamientos de estos autores.

En primer lugar, e independientemente del anclaje jurídico positivo que quiera darse al principio de unidad del ordenamiento jurídico, hay que hacer notar que, entre los propios seguidores de las tesis contrarias a la interpretación económica, en el sentido correcto ya expuesto, no existe una posición dogmática claramente identificable, ni siquiera un cierto consenso, en torno al sentido y las implicaciones del citado principio. Señal inequívoca de esta falta de acuerdo es la propia evolución de la dogmática alemana sobre este particular a la que, como hemos visto, ciertos sectores de la doctrina española siguen de forma casi mimética. Con la excepción de la obra de LIEBISCH, prácticamente silenciada en la doctrina alemana¹², es realmente en la obra de FLUME donde aflora la influencia del principio de unidad del ordenamiento jurídico en el ámbito de las relaciones entre Derecho Tributario y Derecho Privado. En efecto, éste es el trabajo que rompe la tendencia «autonomista», iniciada por BECKER y BALL, y que se constituye en referencia obligada para todos aquellos que apoyarán, a partir de ese momento, la reacción frente a la interpretación económica. Pero si se lee con atención el trabajo de FLUME puede advertirse -él mismo lo señala de forma explícita- que el principio de unidad del ordenamiento y la «primacía del Derecho Civil» poco tienen que ver, en su opinión, con el problema de la interpretación de los conceptos recogidos en las normas tributarias y previamente formulados por las normas privadas. Quizás lo mejor sea recoger sus propias palabras: «La pregunta fundamental de la literatura de la emancipación¹³, esto es, si en la interpretación y aplicación de las leyes tributarias los conceptos jurídico privados resultan determinantes en su entendimiento privado o sólo cuando la norma tributaria los refiera nominalmente, **no atañe directamente al problema aquí referido sobre el rango superior del orden civil respecto al tributario.** Nuestra tesis defiende que es el orden civil, **y no el concepto civil**, el que debe respetar el Derecho

Tributario. Cómo deba interpretarse un concepto ya formulado en el Derecho Civil, cuando éste haya sido recogido en una norma tributaria, depende del sentido de esta última» ¹⁴.

¹² Sobre este silencio se ha pronunciado KOLLER, imputándolo a la más que segura orientación política (nacionalsocialista) de LIEBISCH. KOLLER, Thomas. *Privatrecht und Steuerrecht. Eine Grundlagenstudie zur Interdependenz zweier Rechtsgebiete*. Bern: Verlag Stämpfli, 1993, pg. 247 (nota 67).

¹² Sobre este silencio se ha pronunciado KOLLER, imputándolo a la más que segura orientación política (nacionalsocialista) de LIEBISCH. KOLLER, Thomas. *Privatrecht und Steuerrecht. Eine Grundlagenstudie zur Interdependenz zweier Rechtsgebiete*. Bern: Verlag Stämpfli, 1993, pg. 247 (nota 67).

¹³ Se refiere a la tendencia autonomista del período de entreguerras.

¹⁴ Werner, FLUME. *Steuerwesen und Rechtsordnung...* op. cit. pg. 25 (nota 25).

Es decir que la supuesta obra que encabeza la reacción frente a los excesos de la interpretación económica parece hacer referencia, más que al problema interpretativo que a nosotros nos preocupa en este momento, a la distorsión de las instituciones básicas del Derecho Privado por influencia del Derecho Tributario. Algunos ejemplos de esta incursión, no permitida, del Derecho Tributario en principios estructurales del Derecho los constituían, en su momento, la tributación conjunta obligatoria de los cónyuges ¹⁵ en el Impuesto sobre la Renta y en el Impuesto sobre el Patrimonio y la elevada tributación de las ganancias empresariales ¹⁶. Esta forma de entender las relaciones entre Derecho Privado y Derecho Tributario se sitúa más en la vertiente legislativa que en la aplicativa de la relación y es la que, en definitiva, ha terminado trascendiendo, con una argumentación no siempre convincente, a la jurisprudencia de los Tribunales Constitucionales europeos ¹⁷.

¹⁵ Que resultaría contraria a un nutrido conjunto de normas civiles destinadas a la separación e individualización de los patrimonios de cada cónyuge. FLUME, Werner. *Steuerwesen und Rechtsordnung...* op. cit. pgs. 8-13.

¹⁵ Que resultaría contraria a un nutrido conjunto de normas civiles destinadas a la separación e individualización de los patrimonios de cada cónyuge. FLUME, Werner. *Steuerwesen und Rechtsordnung...* op. cit. pgs. 8-13.

¹⁶ Que pondría en cuestión la natural vocación al reparto del dividendo de las sociedades anónimas. FLUME, Werner. *Steuerwesen und Rechtsordnung...* op. cit. pgs. 14-17.

¹⁷ Es el caso paradigmático de la Sentencia del Bundesverfassungsgericht de 24 de enero de 1962 (BVerfGE 33, 331, 340) que acoge expresamente la tesis de las estructuras ordinamentales del Derecho Privado y que, de forma errónea a mi juicio, ha sido entendida por parte de la doctrina alemana como determinante en la polémica sobre la interpretación económica. Quizás pueda deberse este error al hecho de que la propia sentencia aún cuando se enfrenta a un problema de relaciones entre Derecho Tributario y Derecho Privado en la vertiente legislativa, hace referencia a los casos en los que la norma tributaria se refiere no a hechos de la vida real sino a configuraciones jurídicas. El Tribunal Constitucional Español ha optado por una solución un tanto particular a este respecto reconociendo la autonomía de configuración del Derecho Tributario frente al Derecho Privado pero apostillando la imposibilidad por el primero de ignorar en términos absolutos al segundo. En este sentido la [Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989 de 20 de febrero \(RTC 1989, 45\)](#) señala: «Es innegable, sin embargo, que la legislación tributaria, en atención a su propia finalidad, no está obligada a acomodarse estrechamente a la legislación civil (que sin embargo tampoco puede ignorar) y que, en consecuencia, es en principio constitucionalmente lícito que el régimen fiscal del matrimonio sea establecido de modo uniforme, sin atender a la variedad posible en la práctica». (Fundamento jurídico 6) En el mismo sentido la [Sentencia del Tribunal Constitucional 146/1994, de 27 de enero \(RTC 1994, 146\)](#), indica: «Ello no significa, sin embargo, que la imputación de rentas a efectos tributarios opere mediante una remisión absoluta e incondicionada de la norma tributaria a la civil ([STC 45/1989 \[RTC 1989, 45\]](#)), puesto que el problema constitucional de la imputación de rentas no reside en comprobar si las normas tributarias concuerdan o no con la regulación que de las relaciones jurídicas subyacentes hagan las normas civiles, sino en decidir su conformidad con los principios constitucionales aplicables a la materia, al margen del grado de armonía que se consiga entre la ley civil y la tributaria que tampoco, por otro lado, puede ignorarse y dejarse de tomar en consideración de manera absoluta». (Fundamento jurídico 5).

Seguimos sin saber, en todo caso, cuál es el contenido real del principio de unidad del ordenamiento jurídico. A mi juicio, cuando se utiliza como argumento la unidad del ordenamiento jurídico, en relación con el tema que nos ocupa, se puede estar haciendo referencia, al menos, a dos problemas bien distintos: la unidad del ordenamiento jurídico como ausencia de contradicciones (a) y la unidad del ordenamiento como exigencia de seguridad jurídica (b).

a) La unidad del ordenamiento jurídico como ausencia de contradicciones. Aún cuando el principal valedor de esta forma de entender el principio (ENGISCH) se ha encargado de afirmar que la importancia del mismo va más allá del aspecto concreto de las contradicciones ¹⁸, no cabe duda de que éstas, o más bien su ausencia, constituyen un capítulo fundamental de la unidad del ordenamiento y, en concreto, tienen mucho que ver con el problema aquí planteado. Así pues, la unidad del ordenamiento se ve afectada por las contradicciones del mismo ¹⁹, cuya tipología, como se encarga de demostrar ENGISCH, es variada. En efecto, a la hora de afrontar la relación entre el principio de unidad y las contradicciones, ENGISCH comienza elaborando una clasificación de las mismas que encabezan las, por él llamadas, contradicciones técnicas y que hacen referencia a los supuestos en los que, en dos lugares distintos del ordenamiento, se contienen dos definiciones distintas del mismo término o, y este supuesto es el que más nos interesa, la misma definición del mismo término adquiere significados diversos en ramas distintas de un ordenamiento ²⁰. Parece lógico pensar que los conceptos recogidos en la norma tributaria, e interpretados conforme a la finalidad de la misma en sentido divergente al que ostentaban en la rama original de la que procedían, dan lugar a una contradicción técnica como la descrita por el autor alemán. Y a partir de esta calificación debe juzgarse la afección concreta al principio de unidad del ordenamiento.

¹⁸ ENGISCH, Karl. Introducción al pensamiento jurídico... op. cit. pg. 197.

¹⁸ ENGISCH, Karl. Introducción al pensamiento jurídico... op. cit. pg. 197.

¹⁹ ENGISCH, Karl. Die Einheit der Rechtsordnung. Unveränd. reprograf. Nachdr. d. 1935 bei Winter, Heidelberg, erschienen Ausg./mit e. Geleitw. zum Neudr. von Arthur Kaufmann. Darmstadt: Wissenschaftliche Buchgesellschaft, 1987, pgs. 41-42. ENGISCH, Karl. Introducción al pensamiento jurídico... op. cit. pg. 197. Ha recogido la idea de las contradicciones también ECKHARDT (ECKHARDT, Walter. Der Steuerrecht und die Einheit... op. cit. pgs. 85-86) aunque con conclusiones muy diversas, sobre todo respecto a las contradicciones técnicas, a las de ENGISCH.

²⁰ ENGISCH, Karl. Die Einheit der Rechtsordnung... op. cit. pg. 42.

Porque, en la obra de ENGISCH, y con base en la idea de la relatividad de los conceptos jurídicos ²¹, las contradicciones técnicas son vistas como una necesidad. De un lado, porque resultan una verdadera exigencia en el proceso interpretativo, en la medida en que, en éste, resulta esencial la averiguación del sentido de las palabras a partir del fin de la norma ²². De otro, porque las contradicciones técnicas pueden servir para evitar otras afectaciones a la unidad del ordenamiento jurídico de mayor entidad, como puedan ser las contradicciones de valoración, teleológicas o de principio. En definitiva, y es lo que interesa, la unidad del ordenamiento jurídico, al menos como ésta es entendida por ENGISCH, no puede servir para justificar la tesis que en estos momentos se critica.

²¹ ENGISCH, Karl. Die Einheit der Rechtsordnung... op. cit. pg. 45. ENGISCH, Karl. Introducción al pensamiento jurídico... op. cit. pg. 198. Recientemente sobre la aplicación de este principio de relatividad al Derecho Tributario y de forma muy semejante a la aquí expuesta: KIRCHHOF, Paul. Widerspruchfreiheit im Steuerrecht als Verfassungspflicht. En Steuer und Wirtschaft, Nr 4, 2000, pg. 325.

²¹ ENGISCH, Karl. Die Einheit der Rechtsordnung... op. cit. pg. 45. ENGISCH, Karl. Introducción al pensamiento jurídico... op. cit. pg. 198. Recientemente sobre la aplicación de este principio de relatividad al Derecho Tributario y de forma muy semejante a la aquí expuesta: KIRCHHOF, Paul. Widerspruchfreiheit im Steuerrecht als Verfassungspflicht. En Steuer und Wirtschaft, Nr 4, 2000, pg. 325.

²² ENGISCH, Karl. Die Einheit der Rechtsordnung... op. cit. pg. 45. ENGISCH, Karl. Introducción al pensamiento jurídico... op. cit. pg. 198.

b) La unidad del ordenamiento como exigencia de seguridad jurídica. No se sabe bien si haciendo derivar la unidad del ordenamiento del principio constitucional de seguridad jurídica, o conectando ambos principios de otro modo, pero sí que es cierto que ambos suelen aparecer en la doctrina conjuntamente, cuando se afronta el problema al que hacemos referencia ²³.

²³ En efecto, esta tendencia resulta muy clara en la doctrina alemana: GEILER, Karl. Steuerrecht und Privatrecht... op. cit. pg. 520. PAULICK, Heinz. Von der wirtschaftlichen zur rechtlichen... op. cit. pg. 1869. BORSTELMANN. Zur Bindung des Ertragsteuerrechts an zivilrechtliche Begriffe... op. cit. pg. 291. SPITALER, Armin. Die Annäherung des

Steuerrechts an das Privatrecht. En Deutsches Steuerrecht, Heft 2, 1962, pg. 29. SPITALER, Armin. Die Einschränkung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. En Steuerberater Jahrbuch, 1962/1963, pg. 408. ECKHARDT, Walter. Der Steuerrecht und die Einheit... op. cit. pg. 109. HUBER-KREBS, Hans Walter. Kritische Betrachtung der Entwicklung einer «wirtschaftlichen Betrachtungsweise» im Steuerrecht. En Steuer und Wirtschaft, 1966, pg. 634. HUBER-KREBS, Hans Walter. Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Konformität zwischen Steuerrecht und Privatrecht. En Steuer und Wirtschaft, 1967, pg. 476. TIPKE, Klaus. Steuerrecht und bürgerliches Recht... op. cit. pg. 152. PAULICK, Heinz. Das Steuerrecht als Teil der Gesamtrechtsordnung... op. cit. pg. 565. BEISSE, Heinrich. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der Steuergesetze... op. cit. pg. 5. DÖLLERER, Georg. Die Maßgeblichkeit des Zivilrechts für das Ertragsteuerrecht in der neuen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. En Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht, 1986/1987, pg. 54. En la doctrina española también se ha hecho referencia a esta conexión, aunque con menor contundencia: SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. Naturaleza del hecho imponible... op. cit. pg. 600, aunque sin hacer referencia expresa al principio de seguridad jurídica. ANTÓN PÉREZ, José. Ordenamiento tributario de los frutos... op. cit. pg. 25. ZORNOZA PÉREZ, Juan José. La interpretación e integración de las normas tributarias... op. cit. pg. 29. FALCÓN Y TELLA, Ramón. [Interpretación económica... op. cit. pgs. 25-26, aunque no conecta los principios con absoluta contundencia \(BIB 1993, 43\) .](#)

23 En efecto, esta tendencia resulta muy clara en la doctrina alemana: GEILER, Karl. Steuerrecht und Privatrecht... op. cit. pg. 520. PAULICK, Heinz. Von der wirtschaftlichen zur rechtlichen... op. cit. pg. 1869. BORSTELMANN. Zur Bindung des Ertragsteuerrechts an zivilrechtliche Begriffe... op. cit. pg. 291. SPITALER, Armin. Die Annäherung des Steuerrechts an das Privatrecht. En Deutsches Steuerrecht, Heft 2, 1962, pg. 29. SPITALER, Armin. Die Einschränkung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. En Steuerberater Jahrbuch, 1962/1963, pg. 408. ECKHARDT, Walter. Der Steuerrecht und die Einheit... op. cit. pg. 109. HUBER-KREBS, Hans Walter. Kritische Betrachtung der Entwicklung einer «wirtschaftlichen Betrachtungsweise» im Steuerrecht. En Steuer und Wirtschaft, 1966, pg. 634. HUBER-KREBS, Hans Walter. Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Konformität zwischen Steuerrecht und Privatrecht. En Steuer und Wirtschaft, 1967, pg. 476. TIPKE, Klaus. Steuerrecht und bürgerliches Recht... op. cit. pg. 152. PAULICK, Heinz. Das Steuerrecht als Teil der Gesamtrechtsordnung... op. cit. pg. 565. BEISSE, Heinrich. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der Steuergesetze... op. cit. pg. 5. DÖLLERER, Georg. Die Maßgeblichkeit des Zivilrechts für das Ertragsteuerrecht in der neuen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. En Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht, 1986/1987, pg. 54. En la doctrina española también se ha hecho referencia a esta conexión, aunque con menor contundencia: SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. Naturaleza del hecho imponible... op. cit. pg. 600, aunque sin hacer referencia expresa al principio de seguridad jurídica. ANTÓN PÉREZ, José. Ordenamiento tributario de los frutos... op. cit. pg. 25. ZORNOZA PÉREZ, Juan José. La interpretación e integración de las normas tributarias... op. cit. pg. 29. FALCÓN Y TELLA, Ramón. [Interpretación económica... op. cit. pgs. 25-26, aunque no conecta los principios con absoluta contundencia \(BIB 1993, 43\) .](#)

A mi juicio la conexión entre ambos principios no queda del todo justificada ni desde una perspectiva constitucional ni desde la simple lógica. Sin embargo, sí que conviene realizar una reflexión adicional sobre la relación entre el principio de seguridad jurídica y las conexiones entre Derecho Tributario y Derecho Privado.

La necesaria conexión entre las categorías extratributarias y el supuesto de hecho de las normas tributarias es propia de un entendimiento trasnochado del Derecho Tributario, como relación de poder, más que como relación jurídica obligacional. Según esta forma de entender nuestra disciplina, frente al poder de imposición, sólo los conceptos extratributarios (entendidos en sí mismos como manifestaciones de riqueza en uno u otro sentido), pueden constituirse como límite (precario) y como garantía de un cierto nivel de seguridad jurídica. Por eso la autonomía, tanto a nivel legislativo como aplicativo, de los conceptos tributarios surge coetáneamente con el tránsito de la relación de poder a la relación obligacional. La función de garantía que cumplían los conceptos privados, frente a la pura relación de poder, la cumple ahora el hecho imponible pues sólo la realización efectiva del mismo da lugar al nacimiento de la obligación tributaria. Las garantías (de la seguridad jurídica) deben trasladarse ahora al correcto entendimiento de ese hecho imponible es decir a una aplicación racional de teoría de la interpretación en los términos que nos resultan ya conocidos.

24 Así podía decir NOUAÏLLE que DUMOLIN «[...] se aplicó con energía a combatir la excesiva rapacidad de los señores, que hasta entonces habían percibido el impuesto sobre transmisiones al margen de todo principio jurídico». (Tomo la referencia de SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. Sistema de derecho financiero... op. cit. pg. 177).

24 Así podía decir NOUAÏLLE que DUMOLIN «[...] se aplicó con energía a combatir la excesiva rapacidad de los señores, que hasta entonces habían percibido el impuesto sobre transmisiones al margen de todo principio jurídico». (Tomo la referencia de SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. Sistema de derecho financiero... op. cit. pg. 177).

25 Este fenómeno es explicado de forma detenida en RAMALLO MASSANET, Juan. La autonomía de los conceptos tributarios... op. cit. pgs. 25-37.

En puridad, lo dicho hasta el momento no constituye tanto un argumento para sostener las

virtudes de la interpretación económica, en la versión moderna que aquí se defiende, como un intento de hacer ver la endeblez argumentativa de la idea de la unidad del ordenamiento jurídico en el ámbito de las relaciones entre Derecho Tributario y Derecho Privado. Así pues, el concepto de unidad del ordenamiento jurídico, en ninguna de sus versiones puede servir para justificar el apego a las categorías jurídico privadas en la interpretación de los términos contenidos en las leyes tributarias.

El propio ordenamiento tributario reconoce determinados aspectos, o consecuencias concretas, de la interpretación económica que, en puridad, resultarían ociosas pero que, en todo caso, dan a entender, de forma palmaria, que nuestro ordenamiento tributario, como no podía ser de otra forma, asume las relaciones entre Derecho Tributario y Derecho Privado en los términos aquí expuestos.

Por empezar con el supuesto más claro, debe hacerse referencia al [artículo 13](#) de la [Ley General Tributaria \(RCL 2003, 2945\)](#) que, como es sabido, establece que «Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez». Este precepto, que es manifestación directa del punto de vista económico en la interpretación de las normas tributarias ²⁶ ha sido objeto, en nuestra doctrina, de una severa crítica, bajo el mismo prisma, curiosamente, que lo ha sido la posibilidad de interpretar, de forma divergente a la jurídico privada, los conceptos que emplea la norma tributaria. En efecto, algunos quisieron ver en su norma antecesora (el [artículo 25.2](#) de la Ley General Tributaria, en su redacción original) una ruptura del principio de unidad del ordenamiento jurídico ²⁷, mientras que, en otros casos, se imputa también a la norma una afección al principio de seguridad jurídica ²⁸. Respecto de estos argumentos me he pronunciado más arriba en términos generales. Sin embargo, lo que sí debe quedar claro es el que el último inciso del [artículo 13](#) de la Ley General Tributaria no supone más que una declaración legal expresa, en un ámbito concreto, sobre la interpretación de las figuras privadas cuando éstas son mencionadas en las normas tributarias. Efectivamente, y sin perjuicio de que la nulidad del negocio con la consiguiente restitución de los bienes, los frutos, el dinero y los intereses ([art. 1303](#) del [Código Civil \[LEG 1889, 27\]](#)) dé lugar a la correspondiente devolución, el citado precepto da a entender que el concepto que interesa como tal al Derecho Tributario no es tanto el jurídico civil, como el diseñado (teleológicamente) en la propia ley tributaria y cuyo referente esencial son los efectos económicos de la propia figura. Y esta idea se ve reforzada por el hecho de que algunos sectores de nuestra doctrina han querido ver, en el inciso que comentamos, una consecuencia directa del principio de capacidad económica ²⁹, e incluso de la propia interpretación económica ³⁰. En efecto, la interpretación del concepto privado utilizado por la norma tributaria en un sentido divergente del previsto en el Derecho Civil (pues se prescinde de su validez en ese ámbito) constituye un caso claro de interpretación económica o, dicho en términos actuales, una interpretación teleológica del concepto conforme al fin de la norma tributaria que no es otro que el gravamen efectivo del efecto económico previsto por la norma. Y, frente a la idea aquí expuesta, no puede alegarse, a mi juicio, que el [artículo 13](#) de la vigente Ley General Tributaria (y [28.2](#) de la derogada) hace referencia a la calificación y no a la interpretación. Es cierto que, en la aplicación de las normas, tributarias o no, debe distinguirse, desde una perspectiva conceptual, la interpretación de la norma y la calificación de los hechos de la realidad (entendida como subsunción en la hipótesis normativa). Sin embargo, esa afirmación, que es correcta, no puede hacer perder de vista que la calificación depende directamente de la interpretación de la hipótesis normativa ³¹ de modo que constituye un error de primer orden, referirse, por ejemplo, a la calificación económica como operación distinta, y como mecanismo aplicativo diferenciado, de la interpretación económica. La calificación ni es económica ni deja de serlo, lo será en su caso la interpretación de la hipótesis normativa bajo la cual se subsumirán los hechos de la realidad ³². De ese modo, la norma que impone el gravamen conforme a la naturaleza del presupuesto de hecho definido por la Ley [...] **prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez** no es una regla de «calificación económica», sino de reconocimiento de los efectos de la interpretación

económica en una parcela concreta. Aún cuando se trata de una norma superflua pues, de no existir, los efectos serían los mismos, en ella se reconoce la posibilidad de interpretar los hechos imponible de algunos tributos de tal modo que incluyan, también, negocios jurídicos no válidos desde la perspectiva jurídico privada.

26 Esto es algo reconocido de forma unánime en la mejor doctrina alemana respecto al § 41 de la AO (y antes respecto al fenómeno en sí): BEISSE, Heinrich. *Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht nach Wegfall...* op. cit. pg. 1736. TIPKE, Klaus. *Steuerrecht und bürgerliches Recht...* op. cit. pgs. 153-154. BEISSE, Heinrich. *Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der Steuergesetze...* op. cit. pg. 12. FISCHER, Peter. En HÜBSCHMANN; HEPP; SPITALER. *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*. Band II. 10 Auflage. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1995, § 41 Rz. 11. KRUSE, Heinrich Wilhelm. En TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*. 16 Auflage. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1996, § 41 Tz. 2, Lfg. 88 september 1999.

26 Esto es algo reconocido de forma unánime en la mejor doctrina alemana respecto al § 41 de la AO (y antes respecto al fenómeno en sí): BEISSE, Heinrich. *Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht nach Wegfall...* op. cit. pg. 1736. TIPKE, Klaus. *Steuerrecht und bürgerliches Recht...* op. cit. pgs. 153-154. BEISSE, Heinrich. *Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der Steuergesetze...* op. cit. pg. 12. FISCHER, Peter. En HÜBSCHMANN; HEPP; SPITALER. *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*. Band II. 10 Auflage. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1995, § 41 Rz. 11. KRUSE, Heinrich Wilhelm. En TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*. 16 Auflage. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1996, § 41 Tz. 2, Lfg. 88 september 1999.

27 GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel. Los actos contrarios a las normas y su significado en el ordenamiento tributario. En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 9, 1976, pg. 50. ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. [Impuesto sobre transmisiones patrimoniales: la amenaza del principio de calificación. En Hacienda Pública Española, núm. 60, 1979, pgs. 160-161 \(BIB 1979, 254\) .](#)

28 ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. [Impuesto sobre transmisiones patrimoniales: la amenaza... op. cit. pgs. 150: 153 \(BIB 1979, 254\) .](#)

29 NAVAS VÁZQUEZ, Rafael. La calificación del hecho imponible según el artículo 25 de la Ley General Tributaria. En *Crónica Tributaria* núm. 50, 1984, pg. 130. PALAO TABOADA, Carlos. *Notas a la Ley 25/1995...* op. cit. pg. 20. Estas afirmaciones sirven, a su vez, para dejar claro que la posición mantenida en algún momento (GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *Comentarios al artículo 25 de la Ley General Tributaria*. En *Comentarios a las leyes tributarias y financieras/dirigidos por Narciso AMORÓS RICA*. Tomo I. Madrid: Edersa, 1982, pg. 205) sobre la posible oposición del llamado «principio de prescindencia» al principio de capacidad contributiva carece de fundamento. En efecto no constituye un argumento válido en este sentido la vulneración del principio de capacidad contributiva derivado del gravamen de los negocios viciados de nulidad absoluta pues, como hemos visto, en este supuesto procede la devolución de ingresos.

30 PALAO TABOADA, Carlos. [Economía y Derecho... op. cit. pg. 71 \(BIB 1995, 138\) .](#)

31 En este sentido se manifiesta ENGISCH, en la teoría del Derecho, al afirmar: «De ese modo la interpretación de un concepto jurídico es un presupuesto lógico de la calificación (subsunción), que, una vez llevada a cabo, conduce a un nuevo resultado de la interpretación, que sirve, a su vez, como nuevo material de comparación [...]». ENGISCH, Karl. *Einführung in das juristische Denken...* op. cit. pg. 57.

32 Esta tesis ha sido sostenida en Alemania haciendo referencia, precisamente, al Derecho Tributario. En este sentido se manifiesta BEISSE explicando los efectos de la desaparición de los §§ 1.2 y 1.3 de la *Steueranpassungsgesetz*, en la *Abgabenordnung* de 1977. Así, precisa BEISSE: «La subsunción significa que la Ley sólo puede ser aplicada a los hechos de la realidad cuando ésta muestra las notas distintivas legales. Puesto que estas notas distintivas deben entenderse desde un punto de vista económico, deberá hacerse lo propio con los hechos de la realidad. Por lo tanto no es necesario ningún precepto específico sobre la calificación de los hechos de la realidad. De ese modo el § 1.3 de la *StAnpG*, fue, desde el principio, superfluo». BEISSE, Heinrich. *Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht nach Wegfall...* op. cit. pg. 1738.

Un aspecto distinto del anterior ³³ pero, desde luego, íntimamente relacionado con el mismo, es el de la tributación de las actividades ilícitas. Este problema presenta, desde luego, una complejidad suficiente como para aconsejar un tratamiento más extenso que el que aquí puede dispensársele pero, en cualquier caso, nuestro interés reside, precisamente, en ponerlo en conexión con el tema que nos ocupa, utilizándolo, a su vez, como argumento que refuerce la tesis aquí sostenida.

33 Aunque un importante sector doctrinal las ha identificado: SOLER ROCH, María Teresa. *La tributación de las actividades ilícitas*. En *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 85, 1995, pg. 18.

³³ Aunque un importante sector doctrinal las ha identificado: SOLER ROCH, María Teresa. La tributación de las actividades ilícitas. En Revista Española de Derecho Financiero, núm. 85, 1995, pg. 18.

Lógicamente, el problema de la tributación de las actividades ilícitas no se plantea, de forma idéntica, al de los conceptos jurídico privados en las normas tributarias. En el primer caso se trata de saber si determinados hechos (no ilícitos) pueden subsumirse o no en la norma tributaria y, en particular, en la que formula el hecho imponible. En el segundo caso, el problema reside, más bien, en determinar si la ilicitud (penal o administrativa) de determinados hechos o conductas puede constituir un obstáculo para el gravamen de las mismas. Sin embargo, si se comparan ambos supuestos, desde una perspectiva estructural, puede comprobarse que no difieren en absoluto. En el caso de la tributación de las actividades ilícitas de lo que se trata es de comprobar si el hecho, acto o negocio ilícito puede o no subsumirse en la hipótesis normativa de la regla tributaria. Y para ello, como hemos visto antes, se impone interpretar la norma que regula el hecho imponible. Esta es la cuestión fundamental, por ejemplo, y citando algunos de los casos que se han planteado en la práctica, al decidir si el ejercicio de la prostitución puede subsumirse en el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas, si los beneficios derivados del tráfico de estupefacientes constituyen o no renta a efectos del IRPF o si las entregas de narcóticos están o no sujetas al IVA ³⁴.

³⁴ Éste es el esquema que ha asumido de forma más o menos explícita nuestra mejor doctrina al tratar este problema: SOLER ROCH, María Teresa. La tributación de las actividades ilícitas... op. cit. pgs. 22-29. APARICIO PÉREZ, José. El tratamiento fiscal de las actividades ilícitas y fondos de origen ilegal. En Crónica Tributaria, núm. 76, 1995, pgs. 10-11.

³⁴ Éste es el esquema que ha asumido de forma más o menos explícita nuestra mejor doctrina al tratar este problema: SOLER ROCH, María Teresa. La tributación de las actividades ilícitas... op. cit. pgs. 22-29. APARICIO PÉREZ, José. El tratamiento fiscal de las actividades ilícitas y fondos de origen ilegal. En Crónica Tributaria, núm. 76, 1995, pgs. 10-11.

Independientemente de que la tributación de las actividades ilícitas esté en el origen histórico del problema de las relaciones entre Derecho Tributario y Derecho Privado ³⁵, lo que interesa, en este momento, es poner de manifiesto que la doctrina y la jurisprudencia, al menos en nuestro país, van asumiendo con toda naturalidad la necesidad de gravar dichas actividades ³⁶. Y los argumentos empleados son los mismos a los que ya hemos hecho referencia al tratar el problema de los conceptos privados recogidos en las normas tributarias en general. Así la Prof. SOLER ROCH se refiere, de un lado, al principio de capacidad económica, con una particular (re)elaboración del [artículo 31.1 de la Constitución \(RCL 1978, 2836\)](#) ³⁷ y, de otro, a la diferencia de funciones (¿finalidades?) del Derecho Penal o sancionador y del Derecho Financiero, sin olvidar, claro está, que la sujeción de las actividades ilícitas a tributación debe poder deducirse de la configuración normativa del hecho imponible ³⁸. Si se observa el iter argumentativo con atención, se llegará a la conclusión de que el supuesto de las actividades ilícitas no difiere, en términos generales, del problema de los conceptos privados (o no tributarios en general) en la medida en que una determinada expresión normativa tributaria es interpretada conforme a la finalidad de la norma en que se contiene, obteniendo, a partir de la misma, un resultado interpretativo más conforme con el principio de capacidad económica del que correspondería de haber considerado el hecho acto o negocio conforme a su configuración primigenia en su ordenamiento de origen. Creo, en definitiva, que no debe albergarse ninguna duda, y así lo ha hecho ver, de nuevo, la mejor doctrina alemana ³⁹, sobre el hecho que el gravamen de las actividades ilícitas es fruto, también, de la interpretación económica entendida en el sentido preciso, y limitado, que ya se ha expuesto.

³⁵ En efecto, la fiscalidad de las actividades ilícitas marca el principio de la discusión sobre las relaciones entre Derecho Tributario y Derecho Privado en Alemania. Si en un principio el Preußische Oberverwaltungsgericht (Tribunal Administrativo Superior de Prusia) y el Reichsgericht (Tribunal Superior del Reich) se pronunciaron de forma repetida sobre la imposibilidad de gravar las actividades ilícitas, la creación de una jurisdicción fiscal de un lado (Reichsfinanzhof, en adelante RFH), acompañada de la aprobación de la Reichsabgabenordnung (en adelante RAO), que sí que constituía una verdadera norma codificadora del Derecho Tributario, dieron un vuelco espectacular a la situación de partida que pronto desplegó consecuencias notables en la jurisprudencia del RFH. En su resolución de 28 de abril de 1920 el RFH declaró sujeto al impuesto de loterías un juego prohibido de billar. El RFH argumentó

como sigue: «El que a través de un negocio nulo obtiene las mismas ventajas, que hubiera obtenido de haber realizado un negocio válido, no puede quejarse cuando se le apliquen las mismas consecuencias tributarias que al que tomó parte en un negocio válido. La justicia y la equidad imponen un tratamiento igual [...]». Posteriormente mantiene esta línea jurisprudencial declarando sujeta una donación de una mujer casada a su amante condicionada a la continuación de la relación adúltera. (RFH U. II A 129/20 de 5 de mayo de 1920); gravando la venta de vino al precio real pactado y no conforme al precio máximo fijado administrativamente (RFH, Beschl. IV C 1/21 de 27 de abril de 1921: Bd. 5, 228); declarando sujeto al impuesto de hospedaje el arrendamiento a prostitutas de habitaciones para la prestación de sus servicios (RFH, V A 101/21 de 24 de enero de 1922: Bd. 8, 140); declarando sujeta al impuesto sobre el lujo, la venta de monedas de oro y plata (prohibida legalmente). (Tomo los ejemplos y referencias de POLLAND; para un estudio más en profundidad de esta jurisprudencia: POLLAND, Wolfgang. *Steuerrecht und Privatrecht. Unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der Finanzgerichte*. Düsseldorf: Verlagsbuchhandlung der Wirtschaftsprüfer, 1960, pgs. 35-38).

35 En efecto, la fiscalidad de las actividades ilícitas marca el principio de la discusión sobre las relaciones entre Derecho Tributario y Derecho Privado en Alemania. Si en un principio el Preußische Oberverwaltungsgericht (Tribunal Administrativo Superior de Prusia) y el Reichsgericht (Tribunal Superior del Reich) se pronunciaron de forma repetida sobre la imposibilidad de gravar las actividades ilícitas, la creación de una jurisdicción fiscal de un lado (Reichsfinanzhof, en adelante RFH), acompañada de la aprobación de la Reichsabgabenordnung (en adelante RAO), que sí que constituía una verdadera norma codificadora del Derecho Tributario, dieron un vuelco espectacular a la situación de partida que pronto desplegó consecuencias notables en la jurisprudencia del RFH. En su resolución de 28 de abril de 1920 el RFH declaró sujeto al impuesto de loterías un juego prohibido de billar. El RFH argumentó como sigue: «El que a través de un negocio nulo obtiene las mismas ventajas, que hubiera obtenido de haber realizado un negocio válido, no puede quejarse cuando se le apliquen las mismas consecuencias tributarias que al que tomó parte en un negocio válido. La justicia y la equidad imponen un tratamiento igual [...]». Posteriormente mantiene esta línea jurisprudencial declarando sujeta una donación de una mujer casada a su amante condicionada a la continuación de la relación adúltera. (RFH U. II A 129/20 de 5 de mayo de 1920); gravando la venta de vino al precio real pactado y no conforme al precio máximo fijado administrativamente (RFH, Beschl. IV C 1/21 de 27 de abril de 1921: Bd. 5, 228); declarando sujeto al impuesto de hospedaje el arrendamiento a prostitutas de habitaciones para la prestación de sus servicios (RFH, V A 101/21 de 24 de enero de 1922: Bd. 8, 140); declarando sujeta al impuesto sobre el lujo, la venta de monedas de oro y plata (prohibida legalmente). (Tomo los ejemplos y referencias de POLLAND; para un estudio más en profundidad de esta jurisprudencia: POLLAND, Wolfgang. *Steuerrecht und Privatrecht. Unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der Finanzgerichte*. Düsseldorf: Verlagsbuchhandlung der Wirtschaftsprüfer, 1960, pgs. 35-38).

36 En este sentido: SOLER ROCH, María Teresa. La tributación de las actividades ilícitas... op. cit. pgs. 9-32. MARTÍN RUIZ, Juan. [La tributación de las actividades ilícitas en el ordenamiento jurídico español: Derecho positivo y jurisprudencia. En Quincena Fiscal, núm. 20, 2000, pgs. 9-17 \(BIB 2000, 1735\)](#) (con referencias jurisprudenciales abundantes). Recientemente, y en relación con el problema del gravamen de las actividades ilícitas en el IVA: BÁEZ MORENO, Andrés. [El principio de neutralidad fiscal y el IVA como impuesto sobre el consumo. A propósito del gravamen de las actividades ilícitas. En Quincena Fiscal, núms. 1-2, 2008, pgs. 49-71 \(BIB 2008, 27\)](#) .

37 Señala la Prof. SOLER: «En definitiva, no parece admisible la lectura de una norma como la contenida en el artículo 31.1 de nuestra Constitución en los siguientes términos: "Todos (pero sólo los ciudadanos honrados) contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica"». SOLER ROCH, María Teresa. La tributación de las actividades ilícitas... op. cit. pg. 10.

38 SOLER ROCH, María Teresa. La tributación de las actividades ilícitas... op. cit. pg. 20.

39 TIPKE, Klaus. Die Steuerrechtsordnung. Band III... op. cit. pg. 1319. KRUSE, Heinrich Wilhelm. En TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*. 16 Auflage. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1996, § 40 Tz. 1, Lfg. 88 september 1999.

A partir de los razonamientos que se han expuesto creo que resulta evidente la imposibilidad de vincular la interpretación de los conceptos contenidos en las normas tributarias, en todo caso, a la forma de entender los mismos en las ramas del Derecho de origen. Ello deja la puerta abierta a la posibilidad de que, en aquellos casos en los que la norma tributaria hace referencia a un concepto ya definido en otra disciplina jurídica (v. gr. urbanización), el intérprete pueda, siempre dentro del sentido posible de las palabras, llegar, desde los criterios de interpretación, a un resultado diverso de aquél que se haya alcanzado en la rama jurídica de origen.

Siendo esto claro, y antes de entrar en el concreto problema que nos ocupa, y que constituye, en definitiva, la razón de ser de todos los razonamientos que anteceden, conviene realizar una última matización. La doctrina que ha asumido en España la teoría de la interpretación económica, tal y como aquí se ha defendido, incurre, a mi juicio, en un error del que se derivan, o pueden derivarse, consecuencias no deseables. En efecto, aún reconociéndose la posibilidad de que los conceptos empleados por las normas tributarias

puedan interpretarse teleológicamente y que de dicha actividad cognoscitiva se derive un resultado distinto del que se haya alcanzado en Derecho Privado, existe una tendencia notable a sostener una «presunción a favor de una interpretación coincidente»⁴⁰. Independientemente de la procedencia del término presunción para hacer referencia a la tesis que nos ocupa, debe hacerse notar que la misma conlleva una contradicción en los términos. Si la interpretación económica supone, en definitiva, la interpretación conforme a la finalidad de las normas, sostener semejante presunción de coincidencia supone, de un lado, prejuzgar, aunque sea de modo parcial, el resultado de la interpretación, algo inadmisibles en un proceso cognoscitivo y, de otro, implica «presumir» de antemano la coincidencia de finalidades de las normas tributaria y privada. Y precisamente la propia idea de la interpretación económica se asienta sobre la realidad contrastable de que el Derecho Tributario y el Derecho Privado (y otras ramas del Derecho público), en gran cantidad de ocasiones, tienen finalidades distintas. En todo caso no debe existir ni una presunción de interpretación conforme ni una presunción de lo contrario⁴¹. Debe reseñarse además que esta teoría de la presunción ha sido sostenida en Alemania durante algunos años⁴², aunque hoy se encuentra plenamente superada en el sentido por nosotros expuesto⁴³.

⁴⁰ En este sentido: COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. [La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica... op. cit. pg. 497 \(BIB 1984, 80\)](#). COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. La empresa y su valoración en el impuesto sobre el patrimonio... op. cit. pg. 120. ZORNOZA PÉREZ, Juan José. La interpretación e integración de las normas tributarias... op. cit. pgs. 29-30. Más dudosa resulta, a mi juicio, la adscripción del Prof. PALAO a esta tesis de la presunción, aunque un pasaje de uno de sus trabajos pudiera dar a entender lo contrario: «[...] la doctrina alemana actual de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal la concibe como una manifestación de la interpretación teleológica, una búsqueda de la ratio legis, **partiendo de un respeto fundamental de las formas del Derecho Privado**» . PALAO TABOADA, Carlos. [Economía y Derecho... op. cit. pg. 71 \(BIB 1995, 138\)](#) .

⁴⁰ En este sentido: COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. [La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica... op. cit. pg. 497 \(BIB 1984, 80\)](#). COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. La empresa y su valoración en el impuesto sobre el patrimonio... op. cit. pg. 120. ZORNOZA PÉREZ, Juan José. La interpretación e integración de las normas tributarias... op. cit. pgs. 29-30. Más dudosa resulta, a mi juicio, la adscripción del Prof. PALAO a esta tesis de la presunción, aunque un pasaje de uno de sus trabajos pudiera dar a entender lo contrario: «[...] la doctrina alemana actual de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal la concibe como una manifestación de la interpretación teleológica, una búsqueda de la ratio legis, **partiendo de un respeto fundamental de las formas del Derecho Privado**» . PALAO TABOADA, Carlos. [Economía y Derecho... op. cit. pg. 71 \(BIB 1995, 138\)](#) .

⁴¹ En este sentido se ha manifestado con pleno acierto, a mi juicio, FALCÓN: FALCÓN Y TELLA, Ramón. [Interpretación económica... op. cit. pg. 30 \(BIB 1993, 43\)](#) .

⁴² HENSEL, Albert. Zur Dogmatik des Begriffs «Steuerumgehung». En Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann zum fünfzigjährigen Doktorjubiläum. München, Berlin: Duncker & Humblot, 1923, pg. 242 (posteriormente cambiará de posición sobre la base de la funcionalidad de los conceptos). v. WALLIS; Hugo. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise... op. cit. pg. 257. TIPKE, Klaus. Steuerrecht und bürgerliches Recht... op. cit. pg. 152 (aunque más tarde cambiará de posición). PAULICK, Heinz. Das Steuerrecht als Teil der Gesamtrechtsordnung... op. cit. pg. 567. GRIMM, Claus. Das Steuerrecht zwischen wirtschaftlicher Betrachtungsweise... op. cit. pg. 286. SCHULZE-OSTERLOH, Joachim. Recensión a la obra: CREZELIUS, Georg. Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung: Grundlagen für eine liberale Besteuerungspraxis. Herne: Neue Wirtschafts-Briefe, 1983, 415 pg. En Steuer und Wirtschaft, núm. 1, 1986, pg. 77. KOLLER indica que ésta es la posición dominante en la doctrina suiza: KOLLER, Thomas. Privatrecht und Steuerrecht... op. cit. pg. 253 (nota 99).

⁴³ HENSEL, Albert. La influencia del Derecho Tributario sobre la construcción de los conceptos del Derecho Público. Traducción de Fernando PÉREZ ROYO. En Hacienda Pública Española, núm. 22, 1972, pgs. 190-191, retractándose de su posición inicial. KRUSE, Heinrich Wilhelm. Ende oder neuer Anfang der wirtschaftlichen Betrachtungsweise? Anmerkungen zur Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes. En Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht, 1975/1976, pg. 46. BEISSE, Heinrich. Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht nach Wegfall... op. cit. pg. 1737. BEISSE, Heinrich. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der Steuergesetze... op. cit. pg. 8. GROH, Manfred. Die wirtschaftliche Betätigung... op. cit. pg. 230. TIPKE, Klaus. Die Steuerrechtsordnung. Band III... op. cit. pg. 1291. KIRCHHOF, Paul. Widerspruchfreiheit im Steuerrecht... op. cit. pg. 325. KRUSE, Heinrich Wilhelm; DRÜEN, Klaus Dieter. En TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm. Kommentar zur Abgabenordnung... op. cit., § 4, Tz. 324. EIBELHÄUSER, Manfred. Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht... op. cit. pg. 1430, aunque en una vertiente extrema próxima casi a la presunción de desconformidad con la interpretación privatista.

III- Dos ejemplos de interpretación: a propósito de los conceptos de «terrenos en curso de urbanización» y el régimen fiscal de las «Juntas de Compensación titulares y fiduciarias»

Como tuvimos ocasión de sostener más arriba las conclusiones alcanzadas en el estudio de la metodología aplicativa del Derecho Tributario deben complementarse -y, en cierto modo, ponerse a prueba- con ejemplos extraídos de las normas tributarias particulares. El régimen fiscal del urbanismo constituye una parcela especialmente propicia para este tipo de análisis, en la medida en que, las normas tributarias, y en particular la LIVA, contienen múltiples referencias a conceptos acuñados por y para el Derecho Urbanístico planteándose, de forma recurrente, los problemas que, desde una óptica genérica, se han descrito en el segundo epígrafe de este trabajo.

En algunas ocasiones es la propia LIVA la que resuelve la cuestión interpretativa, a priori, remitiéndose al concepto tal y como éste ha sido formulado por la normativa urbanística Me refiero, en concreto, al concepto de terreno edificable a efectos de la exención prevista en el [artículo 20.UNO.20](#) de la [LIVA \(RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401 \)](#) . La Ley declara exentas las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificable, aclarando, posteriormente, que se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanísticas, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada por la correspondiente licencia administrativa (art. 20.UNO.20.2ª LIVA) ⁴⁴ . Sin embargo, junto a estas remisiones expresas coexisten, en la LIVA, numerosos supuestos en los que la norma fiscal se limita a hacer referencia nominal a conceptos e instituciones elaboradas e interpretadas por el Derecho Urbanístico. Como adelantamos, es precisamente en estos supuestos en los que se producen fricciones interpretativas. Aunque los ejemplos son abundantes, el espacio, necesariamente limitado en un trabajo de estas características, aconseja acotar los ejemplos que se traen a colación, obligando, igualmente, a que su selección sea lo más acertada posible, desde una perspectiva cualitativa. Su importancia particular, y la abundante jurisprudencia y doctrina administrativa al respecto han aconsejado la selección de los ejemplos que describimos a continuación:

⁴⁴ Caso, el de las remisiones que, por cierto, tampoco resulta del todo pacífico en la doctrina comparada. En efecto, la doctrina alemana más actual entiende que las remisiones normativas implican una incorporación del texto remitido al texto remitente, lo que llevaría aparejado, en estricta teoría, la interpretación de dicho contenido conforme a la finalidad propia del segundo (en nuestro caso de la [LIVA \[RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401 \]](#)). Este es un problema que supera, con mucho, los objetivos y contornos de este trabajo, por ello me permito remitir al lector a las consideraciones que se contienen, a propósito de la remisión contenida en el [artículo 10.3](#) del [Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo \(RCL 2004, 640, 801 \)](#) , del Impuesto sobre Sociedades, en el trabajo: BÁEZ MORENO, Andrés. [Normas Contables e Impuesto sobre Sociedades... op. cit. 542 páginas \(BIB 2005, 1992 \)](#) .

⁴⁴ Caso, el de las remisiones que, por cierto, tampoco resulta del todo pacífico en la doctrina comparada. En efecto, la doctrina alemana más actual entiende que las remisiones normativas implican una incorporación del texto remitido al texto remitente, lo que llevaría aparejado, en estricta teoría, la interpretación de dicho contenido conforme a la finalidad propia del segundo (en nuestro caso de la [LIVA \[RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401 \]](#)). Este es un problema que supera, con mucho, los objetivos y contornos de este trabajo, por ello me permito remitir al lector a las consideraciones que se contienen, a propósito de la remisión contenida en el [artículo 10.3](#) del [Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo \(RCL 2004, 640, 801 \)](#) , del Impuesto sobre Sociedades, en el trabajo: BÁEZ MORENO, Andrés. [Normas Contables e Impuesto sobre Sociedades... op. cit. 542 páginas \(BIB 2005, 1992 \)](#) .

⁴⁵ Debe tenerse en cuenta, en todo caso, que tampoco está remisión ha resultado pacífica, en particular por lo que se refiere a la autorización en virtud de la correspondiente licencia administrativa. En este sentido, la [Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 7 de enero de 2000 \(JT 2000, 224 \)](#) , declaró inaplicable la exención en un supuesto de transmisión de un derecho de superficie sobre un terreno no edificable que, pese a no contar con licencia para construir, sometía el negocio a condición resolutoria consistiendo ésta, precisamente, en la obtención de la citada licencia. En particular, el Fundamento Jurídico 3º de la Sentencia citada señala: «... por mucho que en el momento de la cesión del derecho de superficie es posible que la licencia no estuviera obtenida (no consta) lo cierto es que, pese a ello, dicha cesión se hace con la perspectiva de la obtención de tal licencia para construir, hasta el punto de que, en caso de que no se obtenga, la cesión se resuelve. [...] Siendo ello así [...] **es claro que la realidad económica del negocio es la de la cesión de un terreno edificable por contar con licencia pues de no obtenerse se resuelve el mismo**» . Aun cuando la Sentencia ha sido sometida a dura crítica por la doctrina, al entender que «resucita la extinguida interpretación económica de las normas tributarias» (CHECA GONZÁLEZ, Clemente. Exención del IVA de las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables. La exclusión de la exención para las entregas de terrenos «en curso de urbanización» . En *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 22, 2000, pg. 10. Siguiendo al anterior, en el mismo sentido, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús. [El Impuesto sobre el Valor Añadido en las Operaciones Inmobiliarias. Pamplona: Aranzadi, 2002, pg. 56](#)) ([BIB 2001, 2174](#)) sólo queremos hacer hincapié en la idea de que, incluso en los supuestos de remisión expresa, pueden

plantearse problemas interpretativos de gran calado.

III.1- El concepto de «terrenos en curso de urbanización». ¿Urbanización en sentido formal o material?

Como ya adelantamos más arriba, el [artículo 20.UNO.20](#) de la [LIVA \(RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401\)](#) declara exentas las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificable. Sin embargo, la letra a del párrafo tercero de ese mismo número establece que la exención no se extiende a las entregas de terrenos urbanizados o en curso de urbanización realizadas por el promotor de la urbanización. Particularmente, el concepto de «terreno en curso de urbanización» o, para ser más precisos, el momento a partir del cual puede entenderse que un terreno está en curso de urbanización, ha sido objeto de una encendida polémica que dista mucho de estar cerrada. Y conviene no perder de vista la relevancia de esta exención particular, al menos desde la propia óptica del funcionamiento del Impuesto sobre el Valor Añadido. El [artículo 4.CUATRO](#) de la LIVA establece que las operaciones sujetas al IVA -incluidas, por consiguiente las sujetas pero exentas- no lo estarán a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en adelante TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITPyAJD). Sin embargo, y precisamente para determinadas operaciones inmobiliarias -entre las que se incluyen las previstas en el [art. 20.UNO.20](#), la propia LIVA (art. 4.CUATRO) prevé la posibilidad de concurrencia aunque, como ha señalado la doctrina, no es auténtica en la medida en que la doble sujeción existe sólo porque la operación está exenta de IVA ⁴⁶. En definitiva, y a diferencia de lo que ocurre en otros supuestos, el hecho de que la operación esté exenta de IVA supone, simultáneamente la sujeción al ITPyAJD (modalidad TPO). No obstante, el esquema se complica aún más respecto a determinadas exenciones inmobiliarias ⁴⁷, en la medida en la que la propia LIVA reconoce la posibilidad de renunciar a la exención lo que beneficiará tanto al adquirente (que podrá deducir el IVA soportado en la adquisición a diferencia de lo que ocurriría con las TPO) como al transmitente, en la medida en que, estando la operación sujeta, podrá deducir la totalidad de las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes transmitidos. Lo que interesa destacar, en todo caso, es que el complicado juego de sujeción conjunta a IVA y TPO en las operaciones inmobiliarias dependerá de la interpretación que se dé a las exenciones que comentamos y, en particular, a la prevista en el art. 20.UNO.20 de la LIVA. Si los terrenos están en curso de urbanización se aplicará la excepción prevista en el propio número 20º del artículo 20.UNO y la operación estará sujeta a IVA. Por el contrario, si los terrenos no lo están, la operación estará exenta de IVA y sujeta a TPO con las consecuencias antes descritas, incluyendo la posibilidad de renunciar a la exención.

⁴⁶ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús. El Impuesto sobre el Valor Añadido... op. cit. pg. 44.

⁴⁶ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús. El Impuesto sobre el Valor Añadido... op. cit. pg. 44.

⁴⁷ En particular, las previstas en los [números 20, 21 y 22](#) del [artículo 20.UNO](#) de la [LIVA \(RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401\)](#).

El problema hermenéutico que plantea la exención deriva del hecho de que el proceso urbanizador, despojando al término ahora de cualquier consideración técnica, se ordena en fases diversas. En todo caso, y por lo que aquí interesa, la polémica esencial consiste en determinar si para poder considerar a un terreno como «en curso de urbanización» es necesario que hayan comenzado las operaciones materiales de transformación de la topografía del terreno o si, por el contrario, el inicio de la urbanización puede situarse en un período anterior que se identifique, no ya tanto con el aspecto puramente material de las obras de urbanización sino, más bien, con determinadas actuaciones previas que exigen la formalización de los instrumentos de planeamiento (v. gr. aprobación del correspondiente Plan Parcial, constitución de la Junta de Compensación, aprobación del proyecto de urbanización). De ahí el título que encabeza este epígrafe haciendo referencia a los conceptos «material y formal» ⁴⁸ de «terrenos en curso de urbanización».

⁴⁸ En la doctrina suele hacerse referencia al concepto «jurídico» de urbanización y no tanto al formal. En este

sentido: RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús. El Impuesto sobre el Valor Añadido... op. cit. pg. 60. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús. [El concepto de «terrenos en curso de urbanización» en el Impuesto sobre el Valor Añadido: se perpetúa una situación de grave inseguridad jurídica \(BIB 2003, 1355\)](#) . En Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, núm. 15, 2003, pgs. 5 y ss. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús. [El Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones urbanísticas... op. cit. pg. 23 \(BIB 2005, 2723\)](#) . Creemos que resulta más correcto, desde una perspectiva metodológica, referirse a un concepto «formal» por razones que se expondrán más adelante.

48 En la doctrina suele hacerse referencia al concepto «jurídico» de urbanización y no tanto al formal. En este sentido: RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús. El Impuesto sobre el Valor Añadido... op. cit. pg. 60. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús. [El concepto de «terrenos en curso de urbanización» en el Impuesto sobre el Valor Añadido: se perpetúa una situación de grave inseguridad jurídica \(BIB 2003, 1355\)](#) . En Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, núm. 15, 2003, pgs. 5 y ss. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús. [El Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones urbanísticas... op. cit. pg. 23 \(BIB 2005, 2723\)](#) . Creemos que resulta más correcto, desde una perspectiva metodológica, referirse a un concepto «formal» por razones que se expondrán más adelante.

En la jurisprudencia, señaladamente en la de la Audiencia Nacional, existe una primera posición, identificable, esencialmente, con las posiciones formales a las que aludíamos con anterioridad. En este sentido se entiende que las actuaciones previas exigidas por la formalización de los instrumentos de planeamiento implican que los terrenos se encuentren en curso de urbanización; así la mera presencia de esas primeras fases formales del proceso urbanizador lleva aparejada la aplicación de la excepción prevista en el [art. 20.UNO.20º](#) LIVA determinando que la entrega del terreno esté sujeta y no exenta de IVA. Ciertamente, las sentencias a las que hacemos referencias, no son excesivamente ricas en planteamientos metodológico-interpretativos, limitándose, por regla general, a afirmar que la inexistencia de normas fiscales específicas que definan el concepto «en curso de urbanización» obliga a acudir a las normas urbanísticas. En este sentido señalan:

«Ni la Ley ni el reglamento del IVA define lo que se entiende por "curso de urbanización" y por ello lo correcto ha de ser acudir a las normas urbanísticas, para conocer el alcance que ha de tener tal expresión» ⁴⁹ .

49 [Sentencias de la Audiencia Nacional de 2 de abril de 1998 \(JT 1998, 757\)](#) y [16 de mayo de 2000 \(JT 2000, 1966\)](#) . La tercera sentencia de la Audiencia Nacional que defiende un concepto formal del proceso urbanizador ([SAN de 1 de junio de 2001 \[JT 2001, 1602\]](#)) acude directamente a la legislación urbanística sin hacer referencia alguna a la razón de tal recurso. En sentido semejante la [STSJ de Cantabria de 30 de junio de 2006 \(PROV 2006, 248371\)](#) .

A partir de esta afirmación, las sentencias que comentamos acuden a la normativa urbanística para comprobar si la existencia de un «Plan Parcial» implica que los terrenos afectados por el mismo puedan entenderse «en curso de urbanización». Y la conclusión es unánime, al menos en la línea jurisprudencial formal que comentamos:

«La disposición transitoria tercera del [Texto Refundido de la Ley del Suelo de 1976 \(RCL 1976, 1192\)](#) estableció que los planes parciales (equiparables a todos los efectos a los Planes de Ordenación Urbanos de los Centros de Interés Turístico Nacional) se entendió que estaban en curso de ejecución, en el sistema de compensación, cuando se hubieren aprobado por el órgano urbanístico competente la constitución de la Junta de Compensación. [...] De lo razonado se deduce que en los ámbitos urbanísticos, "en curso de edificación" es una situación que se produce, entre otras causas cuando existe un plan parcial en curso de ejecución ⁵⁰ » .

50 En este sentido las [SSAN de 2 de abril de 1998 \(JT 1998, 757\)](#) y [16 de mayo de 2000 \(JT 2000, 1966\)](#) . En el mismo sentido se han pronunciado otras Sentencias de la Audiencia Nacional aunque en las mismas no se contiene argumentación alguna que apoye el recurso a la normativa urbanística, acudiéndose a la misma sin más: [SSAN de 1 de junio de 2001 \(JT 2001, 1602\)](#) , [18 de julio de 2001 \(JT 2001, 1578\)](#) , [15 de marzo de 2002 \(PROV 2002, 144523\)](#) y [12 de abril de 2002 \(PROV 2003, 59447\)](#) .

En las Sentencias citadas falta, como ya anunciamos, una justificación metodológica que avale el recurso a las normas extratributarias -urbanísticas en nuestro caso- ⁵¹ . Sin embargo el razonamiento que subyace al concepto formal de «terrenos en curso de urbanización» parte de la posición tradicional de la jurisprudencia y doctrina españolas, descrita en páginas anteriores, en torno al problema de los conceptos jurídicos contenidos en el presupuesto de hecho de las normas tributarias. En efecto parece que, una vez más, se hace uso del [artículo 12.2 de la LGT \(RCL 2003, 2945\)](#) ⁵² para concluir que el sentido jurídico que debe prevalecer

es, precisamente, el que se deriva de la normativa no tributaria. Y, en definitiva, se incurre en el error de aplicar criterios apriorísticos en el proceso de interpretación pues difícilmente puede garantizarse, de antemano, que el sentido posible de la expresión acuñado por el Derecho Urbanístico sea el más conforme con la finalidad de la exención recogida en la LIVA y sus excepciones. Éste es el error que subyace, también, en las afirmaciones de quienes creen que sólo el criterio formal, sostenido por la Audiencia Nacional, es un criterio jurídico. La pregunta se plantea de inmediato ¿no puede existir un criterio «jurídico» distinto del extratributario? Precisamente a esa pregunta debemos enfrentarnos al estudiar el llamado concepto «material» de «terrenos en curso de urbanización».

53.

51 Sin perjuicio de que también se han formulado críticas frente a este criterio desde la propia perspectiva jurídico administrativa. En este sentido señala ABEL FABRE: «El argumento de la AN parece un tanto forzado. La disposición transitoria tercera del TRLS/1976 de aplicación supletoria se refiere a cuando (sic) debe entenderse que los planes están en curso de ejecución, lo cual es un término muy amplio para considerarlo aplicable a un extremo tan concreto, como la de "terrenos en curso de urbanización" (ABEL FABRE, Jordi. El sistema de compensación urbanística. Una visión a través de la doctrina, la jurisprudencia y la experiencia». Barcelona: Bosch, 2000, pg. 434).

51 Sin perjuicio de que también se han formulado críticas frente a este criterio desde la propia perspectiva jurídico administrativa. En este sentido señala ABEL FABRE: «El argumento de la AN parece un tanto forzado. La disposición transitoria tercera del TRLS/1976 de aplicación supletoria se refiere a cuando (sic) debe entenderse que los planes están en curso de ejecución, lo cual es un término muy amplio para considerarlo aplicable a un extremo tan concreto, como la de "terrenos en curso de urbanización" (ABEL FABRE, Jordi. El sistema de compensación urbanística. Una visión a través de la doctrina, la jurisprudencia y la experiencia». Barcelona: Bosch, 2000, pg. 434).

52 [Artículo 23.2](#) de la [Ley 230/1963, de 28 de diciembre \(RCL 1963, 2490\)](#) .

53 RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús. [El Impuesto sobre el Valor Añadido... op. cit. pg. 60 \(BIB 2007, 927\)](#) . RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús. [El concepto de «terrenos en curso de urbanización»... op. cit. pgs. 5 y ss. \(BIB 2003, 1355\)](#) . PLAZA VÁZQUEZ, Amancio L. Jornada sobre Fiscalidad Inmobiliaria (Foro Aranzadi Tributario de Santiago de Compostela de 11 de marzo de 2004). En Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, núm. 1, 2004, haciendo referencia a la [«solución jurídica de la Audiencia Nacional» \(BIB 2004, 342\)](#) . RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús. [El Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones urbanísticas... op. cit. pgs. 21 y ss. \(BIB 2005, 2723\)](#) .

La [Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de abril de 2003 \(RJ 2003, 4010\)](#) ha marcado un cambio de tendencia respecto a la jurisprudencia dictada por los tribunales -la Audiencia Nacional- hasta el momento. A partir de este pronunciamiento, reiterado en ocasiones ulteriores ⁵⁴, el Tribunal exige, para que un terreno pueda entenderse como «en curso de urbanización», que existan operaciones materiales de transformación física de los terrenos. En este sentido el hecho de que exista un proyecto de urbanización en fase de ejecución, en el sentido jurídico urbanístico del término -para lo que es de la mayor importancia la existencia de Junta de Compensación- es irrelevante desde la perspectiva de la exención que estudiamos en el IVA. Lo cierto es que, tampoco desde este criterio material se ha fundamentado en exceso ni en la jurisprudencia del Tribunal Supremo ni en la doctrina administrativa que lo venía sosteniendo desde antiguo ⁵⁵.

54 En este sentido las [SSTS de 11 de octubre de 2004 \(RJ 2004, 6819\)](#) , [8 de noviembre de 2004 \(RJ 2004, 7796\)](#) , [23 de enero de 2007 \(RJ 2007, 1329\)](#) , [21 de junio de 2006 \(RJ 2006, 7033\)](#) y [3 de abril de 2008 \(RJ 2008, 2030\)](#) . Doctrina a la que también se ha sumado la Audiencia Nacional en su sentencia de 16 de febrero de 2006.

54 En este sentido las [SSTS de 11 de octubre de 2004 \(RJ 2004, 6819\)](#) , [8 de noviembre de 2004 \(RJ 2004, 7796\)](#) , [23 de enero de 2007 \(RJ 2007, 1329\)](#) , [21 de junio de 2006 \(RJ 2006, 7033\)](#) y [3 de abril de 2008 \(RJ 2008, 2030\)](#) . Doctrina a la que también se ha sumado la Audiencia Nacional en su sentencia de 16 de febrero de 2006.

55 En efecto, éste ha sido el criterio sostenido tradicionalmente por la Dirección General de Tributos: Resoluciones de la [DGT de 29 de noviembre de 2005 \(PROV 2006, 26497\)](#) , [3 de mayo de 2004 \(PROV 2004, 178938\)](#) , 1 de diciembre de 2003, 6 de junio de 2002, 5 de septiembre de 2002 y 7 de febrero de 2002. También el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante TEAC) había sostenido tradicionalmente este criterio: [Resoluciones del TEAC de 1 de febrero de 1995 \(JT 1995, 385\)](#) , [22 de junio de 1995 \(JT 1995, 1103\)](#) , [30 de enero de 1997 \(JT 1997, 311\)](#) , [10 de julio de 1998 \(JT 1998, 1678\)](#) , 24 de junio de 1998, y tras un lapso de tiempo en que la posición ha sido la contraria, la [Resolución de 13 de octubre de 2005 \(JT 2006, 123\)](#) .

Sin embargo, la posición defendida por el Tribunal Supremo -el llamado concepto material de «terrenos en curso de urbanización» permite superar los errores hermenéuticos presentes en la doctrina de la Audiencia Nacional. En efecto, fijar el inicio del proceso urbanizador en el

momento en que se acometen las operaciones materiales de transformación física de los terrenos implica superar la idea de que el criterio de interpretación «jurídico» conduce necesariamente a la normativa urbanística⁵⁶. Pero atribuir a la expresión en disputa un carácter material, no obedece, o no debería obedecer al menos, a un mero acto de voluntad del intérprete; por el contrario el razonamiento podría construirse en los términos, descritos de forma abstracta, en el segundo epígrafe de este trabajo.

⁵⁶ Y ello aunque el Tribunal Supremo de forma errónea, a mi juicio, haga referencia a «expresiones con sentido diferente al estrictamente jurídico» ([SSTS de 11 de octubre de 2004 \[RJ 2004, 6819\]](#) y [8 de noviembre de 2004 \[RJ 2004, 7796\]](#)). Éste es un error que ha vuelto a cometer el TEAC en su [Resolución de 13 de octubre de 2005 \(JT 2006, 123\)](#) y la DGT en Resoluciones posteriores a las SSTS citadas: [Resoluciones de la DGT de 11 de enero de 2006 \(PROV 2006, 70600\)](#), de [29 de noviembre de 2005 \(PROV 2006, 26497\)](#), [11 de noviembre de 2005 \(PROV 2006, 26338\)](#), [7 de octubre de 2005 \(JT 2005, 1408\)](#), [27 de julio de 2005 \(JT 2005, 1177\)](#), [20 de julio de 2005 \(PROV 2005, 206372\)](#) y [17 de junio de 2005 \(JT 2005, 899\)](#) .

⁵⁶ Y ello aunque el Tribunal Supremo de forma errónea, a mi juicio, haga referencia a «expresiones con sentido diferente al estrictamente jurídico» ([SSTS de 11 de octubre de 2004 \[RJ 2004, 6819\]](#) y [8 de noviembre de 2004 \[RJ 2004, 7796\]](#)). Éste es un error que ha vuelto a cometer el TEAC en su [Resolución de 13 de octubre de 2005 \(JT 2006, 123\)](#) y la DGT en Resoluciones posteriores a las SSTS citadas: [Resoluciones de la DGT de 11 de enero de 2006 \(PROV 2006, 70600\)](#), de [29 de noviembre de 2005 \(PROV 2006, 26497\)](#), [11 de noviembre de 2005 \(PROV 2006, 26338\)](#), [7 de octubre de 2005 \(JT 2005, 1408\)](#), [27 de julio de 2005 \(JT 2005, 1177\)](#), [20 de julio de 2005 \(PROV 2005, 206372\)](#) y [17 de junio de 2005 \(JT 2005, 899\)](#) .

A la expresión «terrenos en curso de urbanización» puede atribuírsele, al menos, dos sentidos posibles. El primero, y más amplio, que entiende que la urbanización empieza antes de acometerse las operaciones de transformación física del terreno. El segundo, más restringido, prefiere fijar el inicio del proceso, precisamente, cuando se acometen dichas operaciones de transformación. Ninguna interpretación -que se pretenda lógica- puede limitarse a seleccionar, sin más, alguno de los sentidos posibles de la expresión, en aras de una pretendida «interpretación jurídica» o «interpretación literal». Por el contrario, el sentido posible de la expresión que sea más conforme con la finalidad de la exención que reconoce el [art. 20.UNO.20º](#) LIVA será el resultado lógico de una interpretación ajustada a los parámetros que dicta no sólo la lógica, sino, sobre todo, el propio ordenamiento jurídico. Así pues, una vez descritos los resultados posibles de la expresión, debe analizarse la finalidad de la exención en que dicha expresión se ubica⁵⁷.

⁵⁷ Así se supera también cierta tendencia a considerar al Impuesto sobre el Valor Añadido como un tributo carente de otra finalidad distinta a la mera obtención de ingresos. Sobre este problema, con más referencias, puede consultarse mi trabajo: BÁEZ MORENO, Andrés. [El principio de neutralidad fiscal y el IVA... op. cit. pg. 53 \(BIB 2008, 27\)](#)

⁵⁷ Así se supera también cierta tendencia a considerar al Impuesto sobre el Valor Añadido como un tributo carente de otra finalidad distinta a la mera obtención de ingresos. Sobre este problema, con más referencias, puede consultarse mi trabajo: BÁEZ MORENO, Andrés. [El principio de neutralidad fiscal y el IVA... op. cit. pg. 53 \(BIB 2008, 27\)](#)

Lo cierto es que tanto la doctrina como la jurisprudencia han insistido, de forma casi unánime, en la finalidad que debe atribuirse a la exención prevista en el [art. 20.UNO.20º](#) LIVA para la entrega de terrenos rústicos y demás no edificables. Así, la norma pretende distinguir entre el tráfico del suelo que no cuenta con transformación industrial de ningún tipo (terrenos desnudos⁵⁸) - exento de IVA y sujeto a TPO- y el tráfico de un suelo que, como consecuencia de la acción humana, es susceptible de «aprovechamiento constructivo», sujeto a IVA⁵⁹. Aun cuando esta finalidad no esté exenta de algunas críticas⁶⁰, lo cierto es que resulta determinante que los terrenos no incorporen valor adicional alguno, lo que impide considerar su transmisión en un impuesto que pretende recaer sobre el consumo teniendo en cuenta las distintas fases del proceso productivo en las que se añade valor al bien, o que, por el contrario, y como consecuencia directa de la acción humana, sí pueda detectarse un valor añadido, por mucho que éste pueda resultar ideal o artificial⁶¹. Y es precisamente con esta finalidad con la que debe ponerse en conexión la excepción referida a los «terrenos en curso de urbanización». En definitiva la clave está en saber si se está transmitiendo un terreno sin transformación alguna y carente de valor añadido (transmisión exenta de IVA y sujeta a TPO)

o si, por el contrario, existe alguna preparación de dicho terreno que añade valor al mismo y justifica su sujeción al IVA. En definitiva interpretar el término, partiendo de su finalidad, consiste en determinar cuál de los sentidos posibles del mismo permite excluir del IVA transmisiones de terrenos que no incorporan valor añadido alguno y que, por lo tanto, deben someterse al impuesto que grava el tráfico civil de bienes, es decir, el ITPyAJD.

58 Expresión que tomamos de VARONA ALABERN, José Enrique. El sector inmobiliario en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Valladolid: Lex Nova, 1991, pg. 277.

58 Expresión que tomamos de VARONA ALABERN, José Enrique. El sector inmobiliario en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Valladolid: Lex Nova, 1991, pg. 277.

59 Esta posición es mayoritaria en la doctrina: VARONA ALABERN, José Enrique. El sector inmobiliario... op. cit. pg. 277. CHECA GONZÁLEZ, Clemente. [Exención del IVA de las entregas de terrenos rústicos... op. cit. pg. \(BIB 2001, 328\)](#) RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús. [El Impuesto sobre el Valor Añadido... op. cit. pg. 54 \(BIB 2007, 927\)](#) . CHECA GONZÁLEZ, Clemente. IVA: Supuestos de No Sujeción y Exenciones en Operaciones Interiores. Pamplona: 1998, pg. 182. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús. [El concepto de «terrenos en curso de urbanización»... op. cit. pg. 5 \(BIB 2003, 1355\)](#) y ss. ABELLÁ POBLET, Enrique. Manual del IVA. 3ª edición. Madrid: La Ley, 2006, pg. 504. En este sentido se ha pronunciado también el TEAC: [Resoluciones de 12 de junio de 1997 \(JT 1997, 953\)](#) , [9 de julio de 1997 \(JT 1997, 1191\)](#) y [21 de octubre de 1998 \(JT 1998, 1870\)](#) .

60 En contra de esta explicación GARCÍA GIL y GARCÍA GIL alegan que, en ocasiones en los terrenos rústicos, se realizan importantes inversiones (GARCÍA GIL, José Luis; GARCÍA GIL, Francisco Javier. Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Relaciones con el IVA. Jurisprudencia. Casos prácticos. Madrid: DIFUSA, 2000, pg. 143).

61 Esta es la explicación, muy precisa, que puede verse en VARONA ALABERN, José Enrique. El sector inmobiliario... op. cit. pg. 277.

En este sentido, parece que sólo la transformación material del terreno añade valor al mismo, luego el entendimiento material del término «terrenos en curso de urbanización» parece el más acorde con la finalidad de la norma de exención estudiada y sus excepciones. En este sentido deben entenderse las afirmaciones contenidas en la [STS de 19 de abril de 2003 \(RJ 2003, 4010\)](#) que, como vimos marca el cambio de tendencia en nuestra jurisprudencia: «Es muy reveladora, a los efectos del presente estudio, lo que se dice en este aspecto en la Exposición de Motivos de la Ley 30/1985, del IVA, epígrafe V, Exenciones, en el que se afirma que "siguiendo los criterios establecidos en el [artículo 13, B\), h\)](#), de la [Sexta Directiva \(LCEur 1977, 138\)](#) , la Ley **exonera las entregas de terrenos que no sean inmediatamente aptos para la edificación** . Con el fin de evitar la ruptura de la cadena de deducciones en las fases intermedias del proceso de producción de edificaciones, se dispone que la exención no se extenderá a los terrenos en los que existan edificaciones en curso de construcción ni a las primeras transmisiones de terrenos urbanizados". Y al inicio del párrafo siguiente se destaca que la finalidad de esta medida responde al criterio de "**someter a gravamen efectivo exclusivamente el proceso de producción de las edificaciones**" , por lo que a continuación se justifica la exoneración de las segundas y ulteriores transmisiones de edificaciones, cuyo proceso de construcción hubiese concluido, en concordancia con lo establecido en el artículo 13, B), g), de la Sexta Directiva. Por tanto, el hecho de que un proyecto de urbanización esté en fase de ejecución, en el sentido urbanístico del término, para lo cual es relevante, por supuesto, que exista Junta de Compensación, no es bastante para declarar la exención, pues ésta lo que prima es la preparación material del suelo para la construcción de viviendas» ⁶² .

62 En el mismo sentido se han pronunciado las [SSTS de 11 de octubre de 2004 \(RJ 2004, 6819\)](#) y [8 de noviembre de 2004 \(RJ 2004, 7796\)](#) .

62 En el mismo sentido se han pronunciado las [SSTS de 11 de octubre de 2004 \(RJ 2004, 6819\)](#) y [8 de noviembre de 2004 \(RJ 2004, 7796\)](#) .

Aunque tampoco existe un consenso generalizado en la doctrina acerca de los eventos que añaden valor a los terrenos transmitidos ⁶³ , lo que pone de relieve, una vez más, la necesidad de acudir a conceptos y metodologías económicas en la interpretación de las normas tributarias, lo que debe quedar claro es que ningún resultado de la interpretación puede

imponerse ni rechazarse «a priori» por no estar revestido de un impreciso carácter «jurídico». Si el concepto material de «terrenos en curso de urbanización» es el más acorde con la norma en que el mismo se ubica, dicho concepto será también jurídico, en la medida en que se contiene en una norma (la tributaria) y es el resultado de una interpretación conforme a los criterios admitidos en Derecho.

63 En este sentido, algunos sectores de la doctrina insisten en la idea de que la creación de valor añadido no se inicia necesariamente con la acometida de las obras de urbanización sino que la mera incorporación del terreno al proceso urbanizador -desde una perspectiva jurídica- ya implica esa creación. En este sentido: RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús. [El Impuesto sobre el Valor Añadido... op. cit. pg. 60 \(BIB 2007, 927 \)](#) . RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús. [El concepto de «terrenos en curso de urbanización»... op. cit. pgs. 5 y ss. \(BIB 2003, 1355 \)](#) . En el mismo sentido parece pronunciarse la [Sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de junio de 2001 \(JT 2001, 1602 \)](#) : «La anterior conclusión viene además avalada por el contenido de las escrituras en que se formaliza la transmisión; en ella se hace una referencia expresa a la calificación urbanística de las parcelas adquiridas por la recurrente, al tiempo que se aprobaba el Plan Parcial y el Proyecto de Urbanización la cual ha sido tenida en cuenta para su valoración, como lo demuestra la existencia de una cláusula, contenida en la misma escritura, en virtud de la cual, si las fincas perdieran la calificación que tienen en el momento del otorgamiento, la adjudicación quedará sin efecto; y esa estimación, que incluye el mayor valor de las fincas como consecuencia de la aprobación de los instrumentos del planeamiento urbanístico mencionados, ha sido aceptada por la administración tributaria para determinar la base imponible del ITP, como resulta de la comprobación de valor de la oficina liquidadora, en la que se califica a las fincas como parcela» . En este mismo sentido parece pronunciarse en Informe de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo, de 26 de mayo de 1995, aunque sus conclusiones no parecen ajustadas a los extremos expresados en el mismo: «... por urbanización debe entenderse, por tanto, la realización efectiva de las obras necesarias para que el inmueble adquiera tal condición. La aprobación del planeamiento urbanístico y del consiguiente proyecto de urbanización (incluido el de compensación), **aunque afectan evidentemente a la situación y valor del terreno** no suponen la dotación efectiva de servicios e infraestructuras, por lo que no cabe calificar dichas actuaciones como de urbanización del terreno propiamente dicho».

63 En este sentido, algunos sectores de la doctrina insisten en la idea de que la creación de valor añadido no se inicia necesariamente con la acometida de las obras de urbanización sino que la mera incorporación del terreno al proceso urbanizador -desde una perspectiva jurídica- ya implica esa creación. En este sentido: RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús. [El Impuesto sobre el Valor Añadido... op. cit. pg. 60 \(BIB 2007, 927 \)](#) . RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús. [El concepto de «terrenos en curso de urbanización»... op. cit. pgs. 5 y ss. \(BIB 2003, 1355 \)](#) . En el mismo sentido parece pronunciarse la [Sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de junio de 2001 \(JT 2001, 1602 \)](#) : «La anterior conclusión viene además avalada por el contenido de las escrituras en que se formaliza la transmisión; en ella se hace una referencia expresa a la calificación urbanística de las parcelas adquiridas por la recurrente, al tiempo que se aprobaba el Plan Parcial y el Proyecto de Urbanización la cual ha sido tenida en cuenta para su valoración, como lo demuestra la existencia de una cláusula, contenida en la misma escritura, en virtud de la cual, si las fincas perdieran la calificación que tienen en el momento del otorgamiento, la adjudicación quedará sin efecto; y esa estimación, que incluye el mayor valor de las fincas como consecuencia de la aprobación de los instrumentos del planeamiento urbanístico mencionados, ha sido aceptada por la administración tributaria para determinar la base imponible del ITP, como resulta de la comprobación de valor de la oficina liquidadora, en la que se califica a las fincas como parcela» . En este mismo sentido parece pronunciarse en Informe de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo, de 26 de mayo de 1995, aunque sus conclusiones no parecen ajustadas a los extremos expresados en el mismo: «... por urbanización debe entenderse, por tanto, la realización efectiva de las obras necesarias para que el inmueble adquiera tal condición. La aprobación del planeamiento urbanístico y del consiguiente proyecto de urbanización (incluido el de compensación), **aunque afectan evidentemente a la situación y valor del terreno** no suponen la dotación efectiva de servicios e infraestructuras, por lo que no cabe calificar dichas actuaciones como de urbanización del terreno propiamente dicho».

III.2- Juntas de compensación «fiduciarias» y «titulares». ¿Debe ser relevante la distinción a efectos del IVA?

La propia legislación urbanística ha configurado dos tipos de Juntas de Compensación. En este sentido es frecuente traer a colación el [artículo 129.1 del Texto Refundido de la Ley del Suelo de 1976 \(RCL 1976, 1192 \)](#)⁶⁴ (en adelante TRLS/1976) en el que se establece: «La incorporación de los propietarios a la Junta de Compensación, no presupone, salvo que los Estatutos dispusieran otra cosa, la transmisión a la misma de los inmuebles afectados a la gestión común»⁶⁵. De ese modo, pueden distinguirse dos tipos de Juntas de Compensación según que los miembros de la Junta transmitan la propiedad de sus terrenos a ésta (Juntas titulares⁶⁶) o que no lo hagan (Juntas fiduciarias⁶⁷). Sin perjuicio de que la distinción pueda resultar controvertida, incluso desde la propia óptica del Derecho Urbanístico⁶⁸, lo cierto es que, en combinación con la exención prevista en el [artículo 20.UNO.21º](#) de la LIVA, complica enormemente el gravamen de las aportaciones iniciales de los propietarios a la Junta, de las entregas de parcelas edificables a los mismos pero, sobre todo, las cuestiones relativas a los

gastos de urbanización. Esta afirmación requiere ciertas aclaraciones.

64 Artículo aplicable, de forma supletoria, en todo el territorio nacional desde la publicación de la [STC 61/1997, de 20 de marzo \(RTC 1997, 61\)](#) .

64 Artículo aplicable, de forma supletoria, en todo el territorio nacional desde la publicación de la [STC 61/1997, de 20 de marzo \(RTC 1997, 61\)](#) .

65 Esta norma se trasladó a la Ley de 1990 y al [Texto refundido de la Ley del Suelo de 1992 \(RCL 1992, 1468 y RCL 1993, 485\)](#) (en adelante TRLS/1992).

66 Aun cuando no sea esta una terminología habitual, quizás tampoco muy precisa, se utiliza en la medida en que puede simplificar el uso de otros circunloquios de pesada lectura.

67 Como «fiduciarias» las califica el [art. 129.2 del TRLS/1976 \(RCL 1976, 1192\)](#) y el [art. 159.2 TRLS/1992 \(RCL 1992, 1468 y RCL 1993, 485\)](#) .

68 Véase, en términos críticos con la llamada «posesión fiduciaria de la Junta»: VEGA SORROSAL, Luis. Naturaleza jurídica de la transmisión a favor de las Juntas de Compensación por los propietarios incorporados al sistema (la «posesión fiduciaria de la junta» . En El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, núm. 24, 1998, pgs. 3552-3558.

El citado [artículo 20.UNO.21º](#) declara la exención de las siguientes operaciones: «Las entregas de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación inicial a las Juntas de Compensación por los propietarios de terrenos comprendidos en polígonos de actuación urbanística y las adjudicaciones de terrenos que se efectúen a los propietarios citados por las propias Juntas en proporción a sus aportaciones». Conectando, esta regla de exención con la existencia de dos tipos de Juntas de Compensación la doctrina y la Administración Tributaria han elaborado una construcción cuyo resultado final supone una bifurcación casi total del régimen jurídico-tributario de las Juntas titulares y de las fiduciarias. En el caso de las Juntas titulares, al haberse operado la transmisión de los terrenos a las mismas, se ha realizado el hecho imponible del IVA ⁶⁹ -entrega de bienes en los términos del [artículo 4.UNO y 8](#) de la LIVA- pero tanto la aportación inicial como la ulterior adjudicación de los terrenos están exentas en virtud del citado [artículo 20.UNO.21º](#) . Por el contrario si la Junta de Compensación se ha configurado como «fiduciaria» ⁷⁰ , al no existir transmisión de la propiedad de los terrenos, no se entiende realizado el hecho imponible del IVA y, por consiguiente, tanto la aportación inicial como la ulterior adjudicación de los terrenos se consideran operaciones no sujetas ⁷¹ .

69 Siempre y cuando -claro está- los propietarios sean empresarios o profesionales y los terrenos se encuentren afectos a su actividad.

69 Siempre y cuando -claro está- los propietarios sean empresarios o profesionales y los terrenos se encuentren afectos a su actividad.

70 Algo que parece ser lo más frecuente. En este sentido: ABEL FABRE, Jordi. El sistema de compensación urbanística... op. cit. pg. 159.

71 La doctrina parece asumir esta distinción de forma casi unánime: DE SA FERNÁNDEZ, Paloma. (et al.). Las juntas de compensación... op. cit. pg. 157. BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel. El IVA y el ITPyAJD en el proceso... op. cit. pgs. 156-167. ABEL FABRE, Jordi. El sistema de compensación urbanística... op. cit. pgs. 438; 441. NATERA HIDALGO, Rafael. Las juntas de compensación y el Impuesto sobre el Valor Añadido. En MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier (et al.). Aspectos Tributarios de las Juntas de Compensación. Pamplona: Aranzadi, 2002, pg. 78. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús. El Impuesto sobre el Valor Añadido... op. cit. pgs. 67-69. FERNÁNDEZ TUBÍO, Domingo; SILVA PÉREZ, José Antonio. La tributación de las Juntas de Compensación... op. cit. pgs. 74-82. ABELLÁ POBLET, Enrique. Manual del IVA... op. cit. pgs. 513-514. Y ésta es la posición sostenida tradicionalmente por el TEAC ([Resoluciones de 19 de enero de 2005 \[JT 2005, 395\]](#) , [2 de noviembre de 2000 \[JT 2001, 135\]](#) y [18 de octubre de 2000 \[JT 2000, 1880\]](#)) y la DGT ([Resoluciones de 29 de septiembre \[JT 2004, 1451\]](#) , [2 de marzo de 2004 \[PROV 2004, 148191\]](#) , 10 de septiembre de 2002, 6 de junio de 2002, [8 de mayo de 2002 \[PROV 2002, 248765\]](#) , 9 de abril de 2002, 20 de febrero de 2002, [31 de octubre de 2001 \[PROV 2002, 104806\]](#) , [8 de julio de 1999 \[PROV 2001, 232310\]](#) , 24 de junio de 1999, 27 de abril de 1999 y [9 de abril de 1999 \[PROV 2001, 202930\]](#)).

Pudiera parecer que la consecuencia sería la misma; en todo caso no nacería la obligación tributaria como consecuencia de las aportaciones iniciales de terrenos y las ulteriores adjudicaciones de parcelas. Sin embargo, una conclusión semejante implicaría desconocer

los efectos particulares que las exenciones tienen en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Como veremos a continuación estos particulares efectos se dejan sentir, especialmente, por lo que se refiere al gravamen de las obras de urbanización.

Debe hacerse referencia, en primer lugar, a las consecuencias que derivan de la distinción prevista en aquellos casos en los que las obras de urbanización se financian mediante derramas acordadas por la Junta de Compensación. En el caso de que la Junta de Compensación sea fiduciaria se entiende que existen dos operaciones sujetas a IVA. De un lado, la ejecución de la obra desarrollada por la empresa constructora que implicará la repercusión del IVA correspondiente por parte de dicha empresa a la Junta que lo soportará. Y, de otro, la prestación, por la Junta, de servicios correspondientes a la ejecución de obras a sus miembros a los que se repercutirá el IVA correspondiente. Tanto la Junta como sus miembros podrán deducir las cuotas soportadas; la primera siempre, porque desarrolla una actividad empresarial sujeta al impuesto y los segundos si destinan los terrenos al desarrollo de una actividad empresarial, esto es, si proceden a la venta, adjudicación o cesión de los terrenos por cualquier título.

Como ya anunciamos, la situación es bien distinta si la Junta es titular. Al igual que en el caso anterior, las Juntas soportarán las cuotas de IVA repercutidas por la empresa constructora en las sucesivas certificaciones de obra que emita. Sin embargo, la diferencia esencial estriba en las derramas que la Junta cobre a sus miembros pues, en este caso concreto, la Administración Tributaria ⁷² entiende que no deben repercutirse nuevas cuotas de IVA, pues dichas derramas son parte de la contraprestación por la recepción de los terrenos que se adjudiquen, adjudicación que, como hemos visto, está exenta de IVA en las Juntas titulares. Y la consecuencia que se deriva de esta interpretación es clara: la Junta no puede deducir las cuotas de IVA soportadas como consecuencia de la urbanización ⁷³. Existe, sin embargo, una segunda opción interpretativa, sostenida, en su día, por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en [sentencia de 23 de abril de 1998 \(JT 1998, 717\)](#) ⁷⁴. Sostiene el Tribunal que, a los efectos de aplicar la exención prevista en el [artículo 20.UNO.21º](#) LIVA, debe distinguirse de un lado las aportaciones iniciales y adjudicaciones finales de los terrenos (operaciones exentas) y las operaciones de urbanización, a las que no alcanza la regla de exención y que, por lo tanto, deben entenderse sujetas. Partiendo de esta distinción, la Junta repercutirá IVA a sus miembros en las sucesivas derramas, pudiendo, al mismo tiempo, deducir el IVA soportado en las distintas certificaciones de obra ⁷⁵. A partir de este razonamiento, la cuestión más complicada será determinar si la Junta de Compensación tendrá o no que aplicar la regla de prorata para determinar la deducibilidad de las cuotas soportadas por las obras de urbanización ⁷⁶. Lo que interesa, en todo caso, es que conforme a esta segunda interpretación la Junta de Compensación podrá deducir la totalidad o parte de las cuotas soportadas de IVA y que, de igual manera, no se convierta a los miembros de la Junta, necesariamente, en consumidores finales ⁷⁷.

⁷² En este sentido la [Resolución del TEAC de 20 de junio de 1996 \(JT 1996, 1065\)](#).

⁷² En este sentido la [Resolución del TEAC de 20 de junio de 1996 \(JT 1996, 1065\)](#).

⁷³ Y, como con acierto ha concluido BARQUERO ESTEVAN, esto implica que las Juntas trasladarán esas cantidades de IVA a sus miembros pero en concepto de gasto lo que implica, a su vez, que dichos miembros no puedan deducir esas cantidades -que no cuotas soportadas- pues suponen en realidad parte del coste de urbanización. (BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel. El IVA y el ITPyAJD en el proceso... op. cit. pg. 172).

⁷⁴ De la lectura de la Sentencia no parece deducirse con claridad si nos encontramos o no ante una Junta titular pero, en todo caso, como afirma BARQUERO: «... cabe suponer que sí será uno de esos supuestos, pues en caso contrario la propia Administración habría resuelto en sentido similar y no habría sido necesario el contencioso». (BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel. El IVA y el ITPyAJD en el proceso... op. cit. pgs. 173-174).

⁷⁵ La [Resolución del TEAC de 25 de febrero de 1999 \(JT 1999, 1367\)](#) parte de presupuestos semejantes (necesidad de distinguir las operaciones exentas -aportaciones iniciales y adjudicaciones- de las sujetas -gastos de urbanización-) pero sin embargo niega la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas por la Junta por tratarse de cuotas soportadas en adquisiciones que se destinen a la realización de operaciones exentas (adjudicación de parcelas a miembros de la Junta). Como ha criticado con acierto la doctrina esta mezcla de posiciones hace que el

IVA se convierta en un impuesto en cascada dando lugar a la piramidación del mismo (CHECA GONZÁLEZ, Clemente; GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio; LOZANO SERRANO, Carmelo; SIMÓN ACOSTA, Eugenio. El IVA en las operaciones... op. cit. pg. 1302; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús. [El Impuesto sobre el Valor Añadido... op. cit. pg. 81 \(BIB 2007, 132\) .](#)

76 Ésta es una cuestión discutida en la doctrina. Si bien la doctrina mayoritaria se inclina por aplicar la regla de prorata (CHECA GONZÁLEZ, Clemente; GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio; LOZANO SERRANO, Carmelo; SIMÓN ACOSTA, Eugenio. El IVA en las operaciones... op. cit. pg. 1302; DE SA FERNÁNDEZ, Paloma. (et al.). Las juntas de compensación... op. cit. pg. 85) lo cierto es, desde un punto de vista teleológico tal aplicación podría resultar cuestionable (en este sentido BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel. El IVA y el ITPyAJD en el proceso... op. cit. pg. 173, nota 51). Otros autores no se pronuncian sobre el particular, debiendo entenderse, quizás, que abogan por la no aplicación de la regla de prorata: RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús. El Impuesto sobre el Valor Añadido... op. cit. pg. 81; FERNÁNDEZ TUBÍO, Domingo; SILVA PÉREZ, José Antonio. La tributación de las Juntas de Compensación... op. cit. pg. 89.

77 En este sentido: BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel. El IVA y el ITPyAJD en el proceso... op. cit. pg. 174).

Una vez analizadas someramente las consecuencias fiscales de distinguir entre Juntas titulares y fiduciarias a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido⁷⁸, se impone reflexionar sobre el sentido de tal distinción. En todo caso, antes de pasar a analizar la consistencia de la distinción entre Juntas titulares y fiduciarias a efectos del IVA conviene prestar atención a un dato sobre el que la doctrina ha reparado en algunas ocasiones. En efecto, se ha puesto de manifiesto que la distinción entre dos tipos de Juntas de Compensación a efectos del IVA resulta «bienintencionada» en el sentido de que el objetivo esencial consiste en que las aportaciones iniciales y adjudicaciones, en la mayor parte de las ocasiones, no resulten sujetas y exentas, dando lugar a los problemas de sobreimposición y piramidación antes descritos⁷⁹. Sin perjuicio de que resulte bastante criticable, desde la óptica de la teoría de la interpretación, que se pretenda «corregir» el Derecho defectuoso, introduciendo conceptos por completo ajenos al sentido de las normas tributarias, lo cierto es que, como ya ha advertido algún sector de la doctrina, la relevancia de la distinción entre Juntas titulares y fiduciarias se ha visto relativizada⁸⁰. En efecto, la sentencia del TSJ de Madrid ya analizada permite que la Junta de Compensación titular pueda deducirse el IVA soportado por las obras de urbanización. De ese modo, el régimen de las Juntas en aquellos casos en los que la aportación inicial y las adjudicaciones están sujetas pero exentas no rompe la estructura y sentido del impuesto. ¿Qué inconveniente existe entonces para que también las Juntas fiduciarias sigan ese régimen? O, dicho con otras palabras, ¿Qué problema existe para que las aportaciones iniciales y adjudicaciones a las Juntas fiduciarias se entiendan como entregas de bienes sujetas pero exentas? De esto nos ocuparemos a continuación.

78 En todo caso, debe tenerse en cuenta que las características de este trabajo impiden analizar en detalle todas las repercusiones que la distinción entre Juntas titulares y fiduciarias puede desplegar en el IVA. En efecto dicha distinción resulta determinante también en aquellos casos en los que los miembros de la Junta asumen los costes de urbanización por medios distintos a las derramas: por ejemplo entrega de parcelas edificables a la empresa urbanizadora, incorporación como miembro de la Junta de la empresa constructora encargada de la urbanización, enajenación de terrenos etc. Sobre estas cuestiones puede verse con detalle: BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel. El IVA y el ITPyAJD en el proceso... op. cit. pgs. 179-184; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús. [El Impuesto sobre el Valor Añadido... op. cit. pgs. 73-76; 81-86 \(BIB 2007, 132\) .](#)

78 En todo caso, debe tenerse en cuenta que las características de este trabajo impiden analizar en detalle todas las repercusiones que la distinción entre Juntas titulares y fiduciarias puede desplegar en el IVA. En efecto dicha distinción resulta determinante también en aquellos casos en los que los miembros de la Junta asumen los costes de urbanización por medios distintos a las derramas: por ejemplo entrega de parcelas edificables a la empresa urbanizadora, incorporación como miembro de la Junta de la empresa constructora encargada de la urbanización, enajenación de terrenos etc. Sobre estas cuestiones puede verse con detalle: BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel. El IVA y el ITPyAJD en el proceso... op. cit. pgs. 179-184; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús. [El Impuesto sobre el Valor Añadido... op. cit. pgs. 73-76; 81-86 \(BIB 2007, 132\) .](#)

79 En este sentido: CHECA GONZÁLEZ, Clemente; GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio; LOZANO SERRANO, Carmelo; SIMÓN ACOSTA, Eugenio. El IVA en las operaciones... op. cit. pg. 1302. BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel. El IVA y el ITPyAJD en el proceso... op. cit. pg. 167, aunque este autor relativiza la importancia de esta distinción, en el sentido que veremos más adelante. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús. El Impuesto sobre el Valor Añadido... op. cit. pg. 68.

80 BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel. El IVA y el ITPyAJD en el proceso... op. cit. pg. 167 (nota 32 in fine).

Como puede advertir el lector el problema del régimen fiscal de las Juntas de Compensación en el Impuesto sobre el Valor Añadido, entronca, directamente, con el concepto que se sostenga de entrega de bienes, en definitiva con el propio hecho imponible del Impuesto. Ya hemos visto las consecuencias que derivan de identificar, en el caso que nos ocupa, la entrega de bienes con la transmisión de la propiedad sobre los mismos. En este sentido resultan muy reveladoras las afirmaciones del TEAC, en relación precisamente con el problema de las Juntas de Compensación: «es condición determinante para que la operación de entrega o aportación de los bienes en cuestión y posterior adjudicación a los aportantes de terrenos en proporción a sus aportaciones quede encuadrada en el concepto de entrega de bienes a título oneroso a los efectos de su sujeción por el Impuesto sobre el Valor Añadido, que se produzca la transmisión de la propiedad»⁸¹. Es esta identificación la que origina el régimen jurídico descrito en las páginas anteriores. Y es precisamente esa identificación la que debe ponerse en duda desde la perspectiva de la interpretación de las normas tributarias que sostenemos en este trabajo.

⁸¹ En este sentido las [Resoluciones del TEAC de 8 de febrero \(JT 1996, 388\)](#) y [6 de junio de 1996 \(JT 1996, 908\)](#).

⁸¹ En este sentido las [Resoluciones del TEAC de 8 de febrero \(JT 1996, 388\)](#) y [6 de junio de 1996 \(JT 1996, 908\)](#).

La primera reflexión que debe hacerse en torno al concepto de entrega de bienes en el IVA debe girar, necesariamente, en torno a las distintas posibilidades de configuración de conceptos por parte de la norma tributaria. Ya hemos tenido ocasión de analizar algunos supuestos en los que las normas tributarias recogen términos que cuentan con un significado (relativamente) preciso en otras ramas del Derecho p. ej. Los «terrenos en curso de urbanización». Sin embargo, es posible precisar aún más las diferentes vías de formulación de conceptos en Derecho Tributario. El legislador fiscal, al perfilar las normas de sujeción o exención, puede construir conceptos que no encuentren referente en otras ramas del Derecho. Éste es un tipo de conceptos conocido, desde antiguo, por la doctrina tributaria y al que se hace referencia como conceptos jurídico-tributarios de la vida económica (steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe) o, de forma más precisa⁸², conceptos jurídico-tributarios autónomos (steuerrechtliche Eigenbegriffe). Es evidente que, en estos casos, la interpretación no podrá apoyarse en conceptos extratributarios preexistentes por el sencillo motivo de que éstos no existen⁸³. Y es dentro de este tipo de conceptos donde debe ubicarse el de entrega de bienes utilizado por el [artículo 4](#) de la LIVA para configurar el hecho imponible del Impuesto. Esta afirmación requiere ciertas matizaciones.

⁸² La mayor precisión de este segundo término se explica en: BÁEZ MORENO, Andrés; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, María Luisa; ORTIZ CALLE, Enrique. El nacimiento del Derecho Tributario como disciplina científica en la Alemania de entreguerras: aportación particular de Albert Hensel y sus repercusiones en la dogmática contemporánea. (Estudio Preliminar a la Traducción de la 3ª edición del Manual de Derecho Tributario de Albert HENSEL), 2005, pg. 54 (nota 178).

⁸² La mayor precisión de este segundo término se explica en: BÁEZ MORENO, Andrés; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, María Luisa; ORTIZ CALLE, Enrique. El nacimiento del Derecho Tributario como disciplina científica en la Alemania de entreguerras: aportación particular de Albert Hensel y sus repercusiones en la dogmática contemporánea. (Estudio Preliminar a la Traducción de la 3ª edición del Manual de Derecho Tributario de Albert HENSEL), 2005, pg. 54 (nota 178).

⁸³ La calificación de «conceptos jurídico-tributarios autónomos» debe hacerse de forma casuística, concepto a concepto, y no distinguiendo categorías de impuestos. Sobre este problema puede consultarse: BÁEZ MORENO, Andrés; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, María Luisa; ORTIZ CALLE, Enrique. El nacimiento del Derecho Tributario... op. cit. pg. 48 (nota 157).

Si se analiza con detenimiento el [artículo 8.UNO](#) de la LIVA podrá advertirse que la norma, al definir las entregas de bienes, pone el acento en la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales y no en la transmisión de la propiedad. A partir de esta reflexión la deducción parece evidente: es posible que exista entrega de bienes sujeta sin que se haya operado la transmisión de la propiedad. Esta desvinculación entre el concepto de entrega de bienes y las exigencias jurídico-privadas para entender que se ha producido la transmisión del dominio han sido puestas de manifiesto ya en la jurisprudencia española⁸⁴ y, lo que es

más importante, en diversas cuestiones prejudiciales sobre las que ha tenido que manifestarse el TJCE ⁸⁵. Desde esta perspectiva, es evidente que la distinción entre Juntas titulares y fiduciarias, sobre la base de la transmisión o no de la titularidad de los terrenos, queda totalmente desautorizada desde la perspectiva del Impuesto sobre el Valor Añadido. Sin embargo, el problema no queda definitivamente resuelto en la medida en que debe comprobarse -para ambos tipos de Juntas de Compensación- si se transmite o no el poder de disposición sobre los terrenos, esto es, si se realiza el hecho imponible del Impuesto.

⁸⁴ En este sentido: [Sentencias del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 2005 \(RJ 2005. 7255 \)](#), [8 de junio de 2004 \(RJ 2004. 4784 \)](#) y [10 de marzo de 2003 \(RJ 2003. 3809 \)](#); [Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de noviembre de 2004 \(PROV 2005. 213242 \)](#); [Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 10 de mayo de 2002 \(JT 2002. 1121 \)](#) y 27 de noviembre de 2002. Recientemente se ha pronunciado en este sentido también el Tribunal Económico-Administrativo Central en su [Resolución de 13 de octubre de 2005 \(JT 2006. 123 \)](#).

⁸⁴ En este sentido: [Sentencias del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 2005 \(RJ 2005. 7255 \)](#), [8 de junio de 2004 \(RJ 2004. 4784 \)](#) y [10 de marzo de 2003 \(RJ 2003. 3809 \)](#); [Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de noviembre de 2004 \(PROV 2005. 213242 \)](#); [Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 10 de mayo de 2002 \(JT 2002. 1121 \)](#) y 27 de noviembre de 2002. Recientemente se ha pronunciado en este sentido también el Tribunal Económico-Administrativo Central en su [Resolución de 13 de octubre de 2005 \(JT 2006. 123 \)](#).

⁸⁵ Constituye el leading case en esta materia la [STJCE de 8 de febrero de 1990 \(TJCE 1990. 98 \)](#) C-320/88 (Staatssecretaris van Financiën v. Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV). Destacan las siguientes afirmaciones (FJ 7): «De la letra de esta norma [se refiere al artículo 5(1) de la Sexta Directiva] se deriva claramente que el concepto de "entrega de bienes" no se refiere a la transmisión de la propiedad conforme a las disposiciones establecidas en la normativa nacional aplicable sino que abarca cualquier transferencia de propiedad tangible por que habilita a la otra parte a disponer de ella realmente como si fuera su propietario». Este parecer ha vuelto a sostenerse en pronunciamientos ulteriores: [SSTJCE de 21 de febrero de 2006 \(TJCE 2006. 383 \)](#) (FJ 43) de [12 de enero de 2006 \(TJCE 2006. 16 \)](#) (FJ 39) de [14 de julio de 2005 \(TJCE 2005. 236 \)](#) (FJ 35) de [21 de abril de 2005 \(TJCE 2005. 109 \)](#) (FJ 64) y de [6 de febrero de 2003 \(TJCE 2003. 34 \)](#) (FJ 32).

Y ésta es una cuestión mucho más compleja pues el TJCE, cuya jurisprudencia resulta determinante en este punto, se limita a señalar que la transmisión del poder de disposición debe equipararse con la «transferencia de un elemento patrimonial tangible que habilita a la otra parte a disponer del mismo como si fuera realmente su propietario» ⁸⁶. De otro lado el propio Tribunal, conforme a la división de tareas que subyace a la cuestión prejudicial, deja al órgano jurisdiccional nacional la decisión en torno a si el efecto económico del negocio de base constituye o no una transmisión del poder de disposición lo que, en definitiva, implica que el concepto «comunitario» resulte extraordinariamente evanescente. Las dimensiones y objetivos de este trabajo desaconsejan entrar a considerar las circunstancias jurídicas bajo las cuales puede entenderse que existe dicha transmisión y calificar las aportaciones de terrenos a las Juntas de Compensación titulares y fiduciarias conforme a dichas circunstancias ⁸⁷. Pero, en todo caso, debe hacerse hincapié sobre una idea que resulta cardinal en el problema que nos ocupa: las facultades de disposición atribuidas a las Juntas de Compensación titulares y fiduciarias, aun no siendo idénticas ⁸⁸, resultan muy semejantes ⁸⁹, lo que parece avalar, prima facie, un tratamiento fiscal idéntico, al menos en lo que se refiere al IVA. Y, desde luego, parece que el tratamiento común debería ser el de la sujeción de la entrega y adjudicación, exentas sin embargo en virtud del [artículo 20.UNO.21º](#) de la LIVA. No tendría sentido la exención si estas aportaciones y adjudicaciones no estuvieran sujetas, salvo que se tratara de una incorrecta calificación por parte del legislador tributario y el citado precepto constituyera, en realidad, una norma de no sujeción. En todo caso la conclusión final es que la lógica aconseja equiparar el régimen fiscal en el IVA de ambos tipos de Juntas de Compensación, no sólo desde la perspectiva del principio de igualdad tributaria sino también de conformidad con el principio de neutralidad que, en este impuesto, goza de una importancia esencial ⁹⁰. Y dicha conclusión no es relevante sólo para el problema específico que nos ocupa sino que, por el contrario, puede ayudar a alejar de nuestra práctica diaria una aplicación de la normativa del Impuesto excesivamente apegada a las categorías del Derecho Privado que, como se ha sostenido, no sólo compromete la necesaria interpretación del Derecho nacional conforme a las Directivas comunitarias ⁹¹ sino ⁹²

86 [STJCE de 8 de febrero de 1990 \(TJCE 1990, 98\)](#) .

86 [STJCE de 8 de febrero de 1990 \(TJCE 1990, 98\)](#) .

87 Pueden consultarse interesantes reflexiones sobre el concepto de transmisión del poder de disposición y las «titularidades de las Juntas de Compensación» en: BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel. El IVA y el ITPyAJD en el proceso... op. cit. pgs. 158-167. Permítasenos también remitir a las consideraciones de la doctrina alemana en torno a la transmisión del poder de disposición que se identifica esencialmente con las transferencias de la denominada «propiedad económica»: LEONARD, Axel. En Umsatzsteuergesetz Kommentar. (Begr. Von Johann BUNJES; Reinhold GEIST). München: Beck, 2003, pg. 155. FRITSCH, Frank. En Umsatzsteuergesetz. UStG mit Nebenbestimmungen, Gemeinschaftsrecht Kommentar. (Hrsg. Von Wolfram REI_; Jörg KRAEUSEL; Michael LANGER. Bonn-Berlin: Stollfu_, 1995, § 3 Rz. 131-137, Erg.-Lfg./April 2004.

88 En efecto, en el caso de las Juntas fiduciarias los miembros de las mismas, propietarios de los terrenos aportados, pueden transmitir éstos o constituir derechos reales sobre los mismos teniendo pleno acceso al Registro de la Propiedad en ambos casos. En el caso de las Juntas titulares desde la aportación de los terrenos a las mismas queda cerrado el Registro posibilitándose sólo las transmisiones de «derechos eventuales». Sobre esta cuestión puede verse: BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel. El IVA y el ITPyAJD en el proceso... op. cit. pgs. 164-165, y la doctrina administrativista allí citada.

89 Sobre esta cuestión: BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel. El IVA y el ITPyAJD en el proceso... op. cit. pgs. 164-165.

90 A una conclusión semejante llega BARQUERO aunque haciendo referencia a la equiparación del régimen fiscal de ambas Juntas que se ha producido como consecuencia de la [STSJ de Madrid de 23 de abril de 1998 \(JT 1998, 717\)](#) a la que se ha hecho referencia anteriormente: BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel. El IVA y el ITPyAJD en el proceso... op. cit. pg. 175.

91 Ésta es una idea relativamente frecuente en la doctrina europea. Por todos: STADIE, Holger. Einführung zum Umsatzsteuergesetz. En Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer). Kommentar. (Günther Rau; Erich Dürrwächter; Hans Flick; Reinhold GEIST, Begr.)... op. cit. Einf. Anm. 311 Lfg. 129 februar 2007.

92 Ver, con abundantes referencias:STADIE, Holger. Einführung zum Umsatzsteuergesetz. En Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer). Kommentar. (Günther Rau; Erich Dürrwächter; Hans Flick; Reinhold Geist, Begr.)... op. cit. Einf. Anm. 92 Lfg. 129 februar 2007.