

# BIBLIOTECA DE RECURSOS



**INSTITUTO EUROPEO DE ASESORÍA FISCAL**

[www.ineaf.es](http://www.ineaf.es)

Descargado desde la Biblioteca de Recursos de INEAF

**Nº Resolución:** 00/3474/2010 **Unidad resolutoria:** Vocalía Octava **Fecha de resolución:** 19/10/2012 **Unificación de criterio:** NO

Asunto: IVA. Exenciones inmobiliarias. Flexibilización de la exigencia de los requisitos formales en la renuncia a la exención.

Criterio:

En las exenciones inmobiliarias del IVA, en las que cabe la renuncia a la exención, de acuerdo con la jurisprudencia reciente del TS, sts 22-12-2011 (Rec 27/2010), de 21-05-2012 (Rec 171/2009 y de 12-07-2012 (Rec 1409/2010), si ambas partes (vendedor y comprador) son sujetos pasivos del IVA, actuando en el marco de una operación empresarial, pueden sujetar la operación a dicho tributo, sin que resulte esencial que aparezca literalmente en la escritura una renuncia expresa y sin más requisitos formales (como la comunicación que debe emitir el comprador al vendedor en relación con su carácter de empresario o profesional y su derecho a la deducción íntegra del impuesto) que la constancia de que se haya repercutido el impuesto en la propia escritura, pues de esta forma es incuestionable que tanto adquirente como transmitente manifiestan su intención y conocimiento indubitado de que la operación queda sujeta a IVA, evitando así que excesivas exigencias formales puedan romper, en contra de la voluntad de las partes contratantes, la cadena de las deducciones producida por las exenciones en determinadas operaciones inmobiliarias.

Reitera criterio de RG 460312010 (19-10-2012)

Ambas resoluciones suponen un cambio de criterio motivado por las sentencias del Tribunal Supremo citadas. Este cambio de criterio implica que queda superado el criterio hasta ahora mantenido de forma reiterada por el TEAC en las que se exigía la existencia de diversos requisitos formales y reflejado en resoluciones:

1438/2010 (24-05-2012)

3136/2010 (21-06-2012)

2226/2010 (21-06-2012)

7130/2008 (21-09-2010)

4548/2008 (26-05-2009)

855/2007 (10-03-2009)

### **CONCEPTOS:**

03 02 06 IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO  
EXENCIONES  
INMUEBLES

04 08 01 IMPUESTOS PATRIMONIALES  
ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS ( TITULO III RITP)  
DOCUMENTOS NOTARIALES

## **RESOLUCIÓN:**

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada (19/10/2012) en el recurso de alzada interpuesto ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, por Don ... que actúa en la representación que acredita en nombre de la sociedad **X, S.L.** (sucesora por absorción de la mercantil **Y, S.A.** con NIF ... y con domicilio que señala a efectos de notificaciones en ..., contra la resolución del Tribunal Regional de ... dictada el 30 de abril del 2010 en la reclamación número ... que confirmó la liquidación girada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, concepto transmisiones patrimoniales onerosas, por la Consejería de Hacienda de ... que dio lugar a una deuda tributaria de 292.786,53 euros.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** Con fecha 12 de agosto del 2002 se formalizó entre **Doña A**, en calidad de vendedora y la sociedad **Y, S.A.**, como compradora, escritura pública de compraventa sobre una "Parcela de terreno en el término de ..., resultante de la Actuación Urbanística Plan Parcial Sector Área ... del Plan General de Ordenación Urbana de esta ciudad", que en el Registro estaba calificada de suelo urbano.

Se consigna allí que por acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de ... de 30 de noviembre del 2001 se aprobó la Unidad de Actuación nº ...7 del PGOU de ese municipio.

El precio de la compraventa quedó fijado en 4.414.114,17 euros, del que el 25% se reconoce recibido con anterioridad y se otorga carta de pago por este importe; el 75% restante se declara pagado en el acto del otorgamiento mediante la entrega de letras avaladas por una entidad financiera.

En relación con los gastos se acuerda y así consta en la escritura, que los correspondientes al desarrollo y tramitación del Plan Parcial y originados por el mismo, aunque se encuentren pendientes de pago a la Junta de Compensación, serán de cuenta de la vendedora. Los gastos de urbanización y su proyecto serán de cuenta de la compradora.

En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, manifiestan las partes intervinientes que la transmisión está sujeta a este impuesto y que la parte vendedora ha recibido en concepto de tal el 16% del precio de la venta. Se acompaña a la escritura un cheque a favor de la vendedora por importe de 706.258,27 euros acreditativo del pago.

**SEGUNDO.-** La compradora presentó el 27 de agosto del 2002 una autoliquidación por el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados (AJD),

liquidando al tipo del 0,50% el importe declarado como precio en la compraventa.

El 12 de abril del 2006 se dio inicio a un procedimiento de inspección frente a **Y, S.A.** por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP) devengado en relación con el contrato documentado en la escritura de 12 de agosto del 2002. En el curso del mismo, se le puso de manifiesto el expediente al interesado mediante acuerdo de 13 de julio del 2006 para la formulación de alegaciones previas a la formalización de las actas, donde la adquisición se consideraba sujeta a este impuesto, porque: "De la información recabada al respecto ocurre que si bien la transmitente atendió la factura de la primera derrama por los servicios de gestión y urbanización del "Sector Área ..." del PGOU de ..., los gastos en que ha incurrido la Junta de Compensación del Sector Área ... con CIF ... hasta la fecha de la transmisión, 12/08/2002, en ningún caso hacen referencia a la preparación material del suelo para la construcción de viviendas, siendo todos los pagos referidos a estados previos: escrituras, registro de la propiedad, gastos financieros ... etc. (Sentencia de Tribunal Supremo, recurso de casación 5288/98)". Se formula una propuesta de liquidación sobre el precio declarado, por importe de 290.092,71 euros, una vez deducido el importe ingresado por AJD, e incrementado en el importe de los intereses de demora.

Frente a la propuesta fueron presentadas alegaciones por el interesado en las que partiendo de la definición que de "empresario" a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido recoge el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, invocaba que según consta en el expediente la vendedora había incurrido en gastos de urbanización y citaba como tales un pago a la Junta de Compensación de 55.953,35 € en concepto de primera derrama de servicios de urbanización, o el pago de fecha 26 de julio del 2002 hecho por la Junta de Compensación por el mismo concepto, en concreto por la dirección de obra de la urbanización (importe de 3.398,72 €). Y añade: "Sin perjuicio de la posible consideración como gastos de urbanización de los gastos jurídicos y financieros a que hace referencia la Inspección en su propuesta de liquidación, a los que niega tal carácter, esta parte entiende que los gastos anteriormente citados son, sin duda alguna, gastos de urbanización".

Tales alegaciones fueron desestimadas y el día 21 de septiembre del 2006 se firmó el Acta de disconformidad; el 6 de octubre se presentaron las alegaciones del interesado donde se vuelve a justificar la condición de sujeto pasivo del transmitente por entender que había realizado ya al tiempo de la transmisión obras de urbanización con base en la expresión utilizada en el artículo 5 de la Ley 37/1992, en relación con el artículo 20.Uno.20º de la misma Ley, que se refiere a los "terrenos en curso de urbanización". A juicio del interesado, al no existir un concepto fiscal propio sobre el mismo debe

acudirse a las normas urbanísticas a fin de determinar en qué momento se entiende iniciado el proceso urbanizador, que para él se produce con la aprobación del planeamiento urbanístico del sector. Así afirma lo siguiente: "Lo relevante, en contra de lo que argumenta la Inspección, para considerar el terreno en curso de urbanización no es la transformación física del mismo, sino que se persiga esa finalidad. Y en el caso aquí analizado dicha finalidad es evidente desde el momento en el que el mismo está incluido en el Plan Parcial Sector Área ... del PGOU del Ayuntamiento de ... y se ha constituido la Junta de Compensación".

El 23 de noviembre del 2006 se dictó por la Consejería de Hacienda de ... el acuerdo definitivo que confirmó la propuesta.

**TERCERO.-** Contra este acuerdo se presentó reclamación en primera instancia ante el TEAR de ... donde recibió número ... y que fue desestimada en la resolución dictada el 30 de abril del 2010, confirmando la procedencia de la liquidación girada por ITP.

Recoge el TEAR en esta resolución el contenido de las sentencias del Tribunal Supremo de 11 de octubre y de 8 de noviembre del 2004 (y también otras posteriores de fechas 23 de enero del 2007 y de 29 de noviembre del 2006), en relación con el significado del término "terrenos en curso de urbanización", concluyendo que para otorgar a quienes efectúan la urbanización de terrenos la condición de empresarios a efectos del IVA es necesario que se hayan iniciado la ejecución material de tales obras, circunstancia que no se ha acreditado en este expediente.

Contra esta resolución ha interpuesto este recurso de alzada, donde esgrime los mismos argumentos antes utilizados, pero añade que el acta de replanteo de las obras de urbanización fue firmada el 25 de julio del 2002, circunstancia que a su juicio acredita de forma indubitada que el inicio de las obras se produjo con anterioridad a la fecha de la transmisión.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.-** Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de este recurso de alzada interpuesto contra una resolución dictada en primera instancia por razón de su cuantía, de acuerdo con lo que establece el artículo 229 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La cuestión planteada se refiere a la procedencia del gravamen sobre una transmisión inmobiliaria liquidada por ITP al considerar que tal transmisión

no estuvo sujeta al IVA, como de hecho lo liquidaron los intervinientes en aquella operación.

**SEGUNDO.-** La sujeción de la transmisión inmobiliaria al IVA, que es lo que reclama el interesado para oponerse a la procedencia del gravamen por el ITP, exige la concurrencia de dos circunstancias. En primer lugar, que se trate de una entrega sujeta al IVA por estar realizada por quien tiene la condición de sujeto pasivo del impuesto y desarrollada en el ejercicio de su actividad empresarial, aunque con carácter especial queden también sujetas al impuesto determinadas operaciones realizadas con carácter ocasional, es decir no empresarial, y entre ellas se incluyan las de promoción y construcción de edificios y las de urbanización de terrenos, siempre que se destinen a su posterior cesión por cualquier título. En segundo lugar exige, que la operación no esté exenta en el IVA, porque de estarlo se aplicaría el ITP como previene el artículo 7º.5 del RDL 1/1993 de 24 de septiembre.

**TERCERO.-** Por lo que se refiere a la primera de estas circunstancias, sostiene el interesado que tenía la vendedora la condición de sujeto pasivo del impuesto y la operación quedó sujeta al IVA. Afirma en sus alegaciones que "queda sobradamente acreditado el carácter de empresaria o profesional de la transmitente a los efectos previstos en el artículo 5 de la Ley 37/1992, pues en la fecha en que se realizó la compraventa no sólo se habían efectuado pagos que impliquen modificación del suelo y urbanización, sino que se habían iniciado las obras materiales de transformación del suelo; y el inicio de tales obras - según este Tribunal manifiesta en la resolución 00/2346/2007 - es suficiente para otorgar a los vendedores el carácter de urbanizadores aun cuando no hayan pagado derrama alguna por dichas obras".

Pero en cualquier caso, defiende el interesado que se había iniciado al tiempo de la transmisión la ejecución material de las obras de urbanización y, a estos efectos, considera suficiente para justificar que tal ejecución se había ya iniciado los siguientes hechos que recoge en su escrito de alegaciones:

1.- Que el 22 de junio del 2002 la Junta de Compensación había firmado un contrato de arrendamiento de servicios con **Z, S.A.** que establecía como fecha prevista para el inicio de las obras el 15 de julio del 2005.

2.- Que el 20 de junio del mismo año se firmó un contrato de servicios encargando la dirección facultativa de las obras de urbanización.

3.- Que el 26 de julio también del mismo año se efectuó por la Junta el primer pago en concepto de honorarios por la dirección de obra.

4.- Que el 10 de julio del 2002 **D.ª A** autorizó a la Junta de Compensación la demolición de ciertas construcciones a partir del 25 del mismo mes.

5.- Que el 25 de julio del 2002 se firmó el acta de replanteo por el representante de la propiedad, el director técnico de la obra y el representante del contratista, con asistencia de técnicos municipales, lo que considera suficiente para "acreditar en documento público que el inicio de las obras de urbanización o de transformación de los terrenos se produjo con anterioridad a la fecha de la transmisión".

**CUARTO.-** Sobre estos hechos volveremos posteriormente, al valorar si los terrenos merecían o no la calificación de "terrenos en curso de urbanización" en relación con la excepción a la exención del artículo 20.Uno.20° de la LIVA, establecida para las transmisiones de terrenos que no tengan la condición de solares. Porque lo que ahora interesa es si la vendedora tenía la condición de empresaria a efectos del impuesto.

El artículo 5° de la ley del impuesto dispone:

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

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

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

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

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

e) Quienes realicen a título ocasional las entregas de medios de transporte nuevos exentas del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 25, apartados uno y dos de esta Ley.

Los empresarios o profesionales a que se refiere esta letra sólo tendrán dicha condición a los efectos de las entregas de los medios de transporte que en ella se comprenden.

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

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

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

En la aplicación de este precepto ha sido criterio reiterado de la Dirección General de Tributos que los propietarios de terrenos sometidos a un proceso de urbanización que no tuvieran previamente la condición de empresarios a efectos de este impuesto, la adquieren desde el momento en el que se les incorporan, aunque sea parcialmente, los costes de la urbanización. Esta incorporación, en el caso de que la ejecución de la urbanización se lleve a cabo a través de una Junta de Compensación, se entiende producida desde que se pague la primera derrama correspondiente a la prestación por aquélla de los servicios de urbanización. Esto debe entenderse siempre que concurra también el elemento intencional de vender, ceder o adjudicar por cualquier título los terrenos que se urbanizan.

Una interpretación global de este artículo, considerando lo que se establece en el apartado dos, permite concluir que, si bien para reconocer la condición de empresario por la actividad de urbanización de terrenos a quienes no tenían esta condición de antemano es necesario que hayan soportado, incluso parcialmente, los costes de urbanización, esto no significa que por tales costes sólo puedan entenderse aquellos directamente relacionados con la ejecución material de las obras de transformación del suelo para dotarle de los servicios mínimos exigidos, de suministro de agua y electricidad, de evacuación de aguas residuales, de vialidad, de parques y jardines etc., sino también aquellos otros gastos de carácter técnico o administrativo necesarios para la urbanización y generalmente previos al inicio de las obras, siempre que su adquisición se realice con la intención confirmada por elementos objetivos de destinar estos servicios a la actividad urbanizadora.



Uno de los principios que gobierna el Impuesto sobre el Valor Añadido es el de neutralidad. La carga económica de este impuesto debe recaer sobre el consumidor final, pero no sobre el empresario. Esta es la razón por la cual dicho empresario tiene reconocido el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios que destine al desarrollo de su actividad económica. Por tanto, si se niega el citado derecho a la deducción, se estaría incumpliendo el principio de neutralidad y la consecuencia sería que el impuesto pasaría a convertirse errónea e improcedentemente en un coste para el empresario.

Por esta razón, la adquisición de todos aquellos bienes o servicios, incluidos los de carácter técnico o administrativo, que resulten necesarios para la urbanización y con independencia de que se produzcan con anterioridad al inicio de las obras, siempre que su adquisición se realice con la intención confirmada por elementos objetivos de destinarlos a la actividad urbanizadora, debe dotar al sujeto de la condición de empresario o profesional, con el fin de que, en aras de la neutralidad, pueda deducir las cuotas soportadas por tales conceptos, siempre y cuando se cumplan el resto de los requisitos establecidos al respecto en el título VIII de la ley 37/1992.

En este sentido se ha pronunciado con anterioridad este TEAC y así en la reciente resolución de 25 de noviembre del 2011 dictada en la reclamación número 3266/10 se dice: "Este Tribunal se ha pronunciado en las Resoluciones de fecha 28 de abril de 2009 (RG 2346/07), de 24 de febrero de 2009 (RG 1009/07) y de 28 de mayo de 2008 (RG 2257/05) concluyendo que los particulares transmitentes tendrán la condición de empresarios cuando efectúan la urbanización de los terrenos destinados a la venta, adjudicación o cesión por cualquier título, y se considera que dicha actividad económica se inicia desde el momento en que se adquieran bienes o servicios, con la intención confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de esa actividad de urbanización de terrenos.

Se puntualizó posteriormente en resolución de 24 de mayo de 2011 (RG 937/2009) que la actividad empresarial se considera iniciada desde el momento en que se soporten los costes afectos a la actividad urbanizadora".

Los costes afectos a la actividad urbanizadora no son necesaria y únicamente los que se refieren a la ejecución material de las obras, sino, como se ha expuesto anteriormente, todos aquellos que contribuyan a la realización de tal actividad, como costes técnicos y administrativos, con independencia de que en el momento en que tales costes se produzcan las obras se hayan iniciado.

Aplicando estos criterios al caso presente hay que concluir afirmando el carácter de empresaria, a efectos de este impuesto, de la transmitente, por razón del pago, con anterioridad a la venta, de una derrama el día 12 de

agosto del 2002 por importe de 55.953,35 € a cuenta de los gastos incurridos por la Junta que, hasta la fecha de la derrama, incluían, además de gastos administrativos y financieros, otros relativos a estudios geotécnicos y de inundabilidad, a la redacción del Plan Parcial, del Proyecto de urbanización y del Proyecto de compensación, así como una indemnización por demoliciones.

**QUINTO.-** Pero la condición de empresario en el transmitente no es suficiente para excluir la sujeción al ITP de la transmisión, siendo para ello además necesario que ésta no goce de exención en el IVA o, en su caso, se haya procedido a su renuncia en la forma legal para excluir efectivamente la tributación por ITP, de conformidad con lo que previene el artículo 7.5 del RDL 1/1993 de 24 de septiembre.

El artículo 20.Uno.20º de la LIVA establece la exención de las transmisiones de los terrenos rústicos y otros no edificables, pero excepciona las de "terrenos urbanizados o en curso de urbanización".

El interesado sostiene que los terrenos transmitidos no estaban exentos precisamente porque estaban en "curso de urbanización", habiéndose iniciado al tiempo de la venta la ejecución material de las obras de urbanización, de acuerdo con la reiterada doctrina jurisprudencial sobre este punto. En prueba de esta afirmación cita los hechos que han quedado recogidos en el fundamento tercero.

Respecto de su eventual calificación como "terrenos en curso de urbanización", es en este punto abundantísimo el número de sentencias del Tribunal Supremo que, para fijar este concepto, exigen que se haya iniciado la transformación material del terreno con el inicio de la ejecución material de las obras precisas para dotarles de los servicios y obras exigidas para la posible edificación, sin que la simple actividad administrativa desarrollada con anterioridad sea suficiente para dotarle de aquel carácter.

En este caso, no se ha acreditado el inicio de las obras de urbanización. Realmente, ninguno de aquellos hechos acredita el inicio de las obras materiales de ejecución de la urbanización en una fecha determinada. El primero de éstos solo recoge una fecha prevista para el inicio de las obras. El segundo es solamente un contrato de dirección de obras. El tercero acredita la existencia de una derrama de fecha 17/7/2002 a cargo de **Doña A** en los gastos incurridos por la Junta de Compensación pero, y como consta en esa certificación expedida por el Presidente de la Junta de Compensación en octubre del 2005, los gastos de la Junta a 12 de agosto del 2002 que ascendieron a 470.124,76 € sólo comprendían gastos administrativos, financieros, de indemnización por una demolición y por un estudio técnico geológico y de inundabilidad, por la redacción del Plan Parcial y del Proyecto

de urbanización, es decir, que no comprendía ningún gasto directamente relacionado con la ejecución material de las obras destinadas a dotar a los terrenos de los servicios necesarios para servir a la edificación futura, tales como el acceso rodado, abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, etc. El cuarto acredita el pago el día 10 de julio del 2007 de la indemnización reconocida a su favor en el Plan Parcial por la expropiación de elementos de su propiedad incompatibles con el planeamiento, pero este pago ni siquiera acredita que la demolición se hubiera efectuado en esa fecha. Finalmente, en cuanto al quinto hecho alegado, la fecha del acta de replanteo, que no consta en el expediente sino únicamente la referencia que se hizo en el acuerdo municipal aportado, no hay que olvidar cuál es la finalidad de este documento que sólo alcanza a la conformidad del director de la obra, del director de su ejecución y del constructor, sobre el replanteo del perímetro de la edificación proyectada y su ajuste a las características del solar, al plan de seguridad y salud en el trabajo preparado, a la voluntad del constructor de iniciar las obras y a la conformidad del director y del promotor para su inmediato inicio; sin embargo no acredita, en términos generales, que tal inicio se produjera efectivamente en una fecha concreta.

La transmisión estuvo, por tanto, exenta del IVA, salvo renuncia a la exención de conformidad con lo que establece el artículo 20.Dos de la Ley del impuesto y el artículo 8 de su Reglamento.

**SEXTO.-** Aunque el adquirente no formula alegaciones sobre la validez de la renuncia a la exención tácitamente contenida en la escritura pública de compraventa, este Tribunal Central ha de entrar a valorar si dicha renuncia se efectuó de manera correcta.

El artículo 8 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido establece: "1. La renuncia a las exenciones reguladas en los números 20, 21 y 22 del apartado uno del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes. La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles".

De este artículo y del artículo 20.Dos de la LIVA ha deducido la jurisprudencia del Tribunal Supremo que la validez de la renuncia exige la concurrencia de los siguientes requisitos:

- Que el adquirente sea sujeto pasivo del IVA que actúe en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

- Que el adquirente tenga derecho a la deducción total del IVA soportado por la correspondiente adquisición.
- Que el adquirente declare por escrito las dos circunstancias anteriores.
- Que el transmitente comunique fehacientemente al adquirente la renuncia con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien.

De éstos, los dos últimos requisitos, a los que se atribuye carácter formal, son los expresamente contemplados en el artículo 8.º del Reglamento del impuesto.

Respecto del cumplimiento de los requisitos formales, resulta obligado reproducir la más reciente doctrina del Tribunal Supremo en relación con la interpretación que ha de darse a los requisitos del citado artículo 20.Dos, en concreto, la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2012 (recurso 1409/2010), y la sentencia de 21 de mayo de 2012 (recurso 171/2009), que reproduce lo dispuesto en la sentencia de 22 de diciembre de 2011 (recurso 27/2010), aclarando un criterio excesivamente formalista de la jurisprudencia anterior, señalando, en relación con las exigencias formales contenidas en los preceptos citados, que han de ser apreciadas desde la finalidad de la norma, debiendo recordarse que la posibilidad de renuncia a las exenciones de determinadas operaciones inmobiliarias se establece para evitar las consecuencias de la ruptura de la cadena de las deducciones producida por las exenciones, ya que éstas no permiten la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes, quedando dichas cuotas definitivamente a cargo del transmitente, como si fuera consumidor final, y debiendo el adquirente además soportar la carga del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

Pues bien, dispone el fundamento de derecho tercero de la sentencia de 22 de diciembre de 2011 lo siguiente:

### " TERCERO

*Descritos someramente los términos en los que se plantea el debate, conviene comenzar recordando que, conforme al art. 20.Dos de la LIVA (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401), las exenciones relativas a los núms. 20, 21 y 22 del apartado anterior del referido precepto podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, tan solo cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales y profesionales, y, además, tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.*

*A los requisitos exigidos en este precepto deben añadirse los contenidos en el art. 8.1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, (RCL1992, 2834 y RCL 1993, 404), por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, a cuyo tenor «la renuncia a las exenciones reguladas en los números 20 , 21 y 22 del apartado 1 del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes.*

*La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles ».*

*La jurisprudencia de esta Sala, aclarando un criterio excesivamente formalista de la jurisprudencia anterior, ha señalado, en relación con las exigencias formales contenidas en los preceptos citados, que las mismas «han de ser apreciadas en la perspectiva de la finalidad de la norma, debiendo recordarse que, según se reconoce en la Exposición de Motivos de la Ley 37/1992 (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) en su apartado 4.6, la posibilidad de renuncia a las exenciones de determinadas operaciones inmobiliarias se establece para evitar las consecuencias de la ruptura de la cadena de las deducciones producida por las exenciones, ya que éstas por las operaciones inmobiliarias no otorgan el derecho de deducir las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes, quedando dichas cuotas definitivamente a cargo del transmitente, como si fuera consumidor final de los bienes, debiendo el adquirente soportar, además, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Por todo ello, la opción por la renuncia de la exención tiende a evitar las anteriores distorsiones que se producen, en la cadena de deducciones, en tanto el bien inmueble se mantiene dentro del proceso de distribución empresarial, suponiendo para el adquirente una disminución de costes empresariales, ya que las cuotas del Impuesto soportadas pueden ser objeto de recuperación.*

*La opción de renuncia debe ser ejercitada por el transmitente, ya que él es el sujeto pasivo del impuesto, pero como la posibilidad de optar está subordinada al cumplimiento de determinados requisitos que dependen del adquirente, sólo podrá aplicarse la misma si éste está interesado en ella, estableciéndose, por ello, como requisito previo al ejercicio de la renuncia por parte del sujeto pasivo transmitente, la tenencia por éste de una declaración, suscrita por el adquirente, en la que haga constar su condición de sujeto pasivo del impuesto, así como su afirmación de tener derecho a la*

*deducción total del impuesto a soportar con ocasión de la adquisición inmobiliaria objeto de la renuncia.*

*(...) La obligación del transmitente de comunicar la renuncia a la exención al adquirente, no a la Oficina gestora del tributo, todo ello con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes, en cuanto comporta por un lado la sujeción al Impuesto, y por otro la no sujeción al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, al ser aplicable el apartado 5 del art. 7 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados , aprobado por Real Decreto Legislativo 1/93, de 24 de septiembre (RCL 1993, 2849) , pretende evitar la duplicidad impositiva que se produciría si el adquirente presentara de inmediato su declaración por el Impuesto de Transmisiones.*

*La necesidad de notificación "fehaciente" no implica necesariamente intervención del Notario, pero sí debe existir constancia efectiva de la notificación, en el momento de la entrega del bien. Normalmente se suele incluir en la propia escritura pública de transmisión, habiendo entendido la Dirección General de Tributos, en resolución de 10 de mayo de 1996 , contestando a una consulta, que se considera "renuncia comunicada fehacientemente" la constancia en escritura pública de que el transmitente ha recibido una suma de dinero en concepto de IVA aunque no aparezca la renuncia expresamente a la exención, toda vez que, con la referida indicación, se cumple suficientemente el requisito establecido reglamentariamente, con el que se pretende que ambas partes conozcan el Impuesto al que se somete la operación, mediante una manifestación que igualmente haga fe frente a terceros (la Hacienda Pública en este caso).*

*Por todo ello, hay que entender que no resulta esencial que aparezca literalmente en la escritura una renuncia expresa del transmitente a la exención del IVA, siendo suficiente la constancia de haberse repercutido el Impuesto en la propia escritura de compraventa, pues de esta forma es incuestionable que adquirente y transmitente manifiestan su intención y conocimiento indubitado de que la operación queda sujeta al IVA.*

*En conclusión, lo que verdaderamente interesa no es la constancia en la escritura del término "renuncia" sino el dato real del cumplimiento del fin perseguido en la norma, que no es otro que el de garantizar la posición del adquirente, frente a repercusiones no queridas, y este fin puede alcanzarse bien mediante la utilización del término "renuncia" en la escritura a través de cualquier otro del que pueda derivarse que el transmitente renuncia, explícita o implícitamente a la exención, que propicia una opción a favor de la*

*mecánica del tributo y no la exoneración del gravamen"» [véanse, Sentencias de 14 de marzo de 2006 ( RJ 2006, 5532 ) (rec. cas. núm. 1879/2001), FD Quinto ; de 13 de diciembre de 2006 (RJ 2006, 9549) (rec. cas. núm. 4704/2001), FD Cuarto ; de 24 de enero de 2007 ( RJ 2007, 876 ) (rec. cas. núm. 4108/2001), FD Cuarto ; de 30 de septiembre de 2009 ( RJ 2009, 5685) (rec. cas. núm. 8183/2003), FD Quinto ; de 20 de enero de 2011 (RJ 2011, 211) rec. cas. en interés de la ley núm. 24/2005), FD Quinto; de 11 de febrero de 2011 (RJ 2011, 928) (rec. cas. núm. 4233/2006), FD Tercero; y de 31 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 6452/2009), FD Tercero].(...)"*

Pues bien, el Tribunal Supremo, sobre la base de la citada sentencia, estima el recurso de casación para la unificación de doctrina formulado por una entidad, en un supuesto similar al planteado en el presente caso, mediante la sentencia de 21 de mayo de 2012 anteriormente señalada.

En dicho supuesto se produce la compraventa de un inmueble entre dos sujetos pasivos del impuesto. En la escritura pública de compraventa se refleja la voluntad de las partes de someter la operación a IVA de forma implícita, al especificarse que la sociedad vendedora repercute a la compradora el importe del IVA. El Tribunal Supremo considera suficientemente demostrada la voluntad de las partes de verse sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, mediante la renuncia tácita, sin exigir más requisitos de carácter formal, como la comunicación que debe emitir el comprador al vendedor en relación con su carácter de empresario o profesional y su derecho a la deducción íntegra del impuesto.

Permite, en consecuencia, que si ambas partes contratantes son sujetos pasivos del IVA, actuando en el marco de una operación empresarial, puedan sujetar la operación a dicho tributo, sin que resulte esencial que aparezca literalmente en la escritura una renuncia expresa por parte del transmitente y sin más requisitos formales que la constancia de que se haya repercutido el impuesto en la propia escritura, pues de esta forma es incuestionable que tanto adquirente como transmitente manifiestan su intención y conocimiento indubitado de que la operación queda sujeta a IVA, evitando así que excesivas exigencias formales puedan romper, en contra de la voluntad de las partes contratantes, la cadena de las deducciones producida por las exenciones en determinadas operaciones inmobiliarias.

Aplicando la doctrina expuesta al caso objeto de examen, de acuerdo con los datos que obran en el expediente, en relación con la renuncia a la exención efectuada por el transmitente, consta en la escritura pública la manifestación de las partes contratantes en la que la transmisión se considera sujeta Impuesto sobre el Valor Añadido y que la parte vendedora ha recibido de la

compradora, de la cantidad señalada como precio con anterioridad, la cantidad correspondiente al IVA, al tipo vigente, que ingresará en el Tesoro Público en la forma reglamentaria.

A la vista de la jurisprudencia que acabamos de citar y en acatamiento de la misma, este TEAC, cambia el criterio mantenido hasta ahora ajustándose al establecido por el por Tribunal Supremo.

Por lo tanto, se puede concluir que la renuncia a la exención del IVA prevista en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992, cumple las exigencias formales conforme a la doctrina del Tribunal Supremo señalada, por lo que la operación objeto de controversia quedará gravada por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por todo lo cual,

Este Tribunal Económico-Administrativo, en Sala, en el recurso de alzada interpuesto por la sociedad **X, S.L.** (sucesora por absorción de la mercantil **Y, S.A.**) contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... dictada el 30 de abril del 2010 en la reclamación número ..., **ACUERDA** estimarlo y anular aquélla, así como la improcedencia de la liquidación impugnada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.





...más Información y Recursos en nuestra web INEAF.ES

---

## BIBLIOTECA INEAF

### Biblioteca de Recursos

- Jurisprudencia.
- Lecturas de Interés.
- Modelos.
- Formularios.
- Guías Prácticas.
- Consultas.
- Casos Resueltos.

### Biblioteca de Legislación

- Internacional.
- Unión Europea.
- Estatal.
- Autonómica.
- Provincial.
- Municipal.

---

### Material Divulgativo

- Sistema Tributario Español.
  - IRPF.
  - IVA.
  - Impuesto sobre Sociedades.
  - ISD.
  - ITP y AJD.
  - Haciendas Locales.
  - Procedimientos Tributarios.
  - Otros Impuestos.
- Contabilidad.
- Mercantil.
- Laboral.

### Tribuna de Opinión

- Actualidad Contable
- Actualidad Fiscal
- Actualidad Jurídica
- Actualidad Laboral
- Actualidad Mercantil
- Consejos
- Artículos de Opinión