

## ■ Tribunal Supremo (Sala Tercera. Secc. 2.<sup>a</sup>)

■ Sentencia de 14 de marzo de 2006

■ Ponente: Excmo. Sr. D. Emilio Frías Ponce

### **Renuncia a la exención del IVA en las transmisiones de inmuebles: pacto entre las partes donde se establece de forma inequívoca tal circunstancia.**

El Tribunal Supremo considera que, en las transmisiones de inmuebles, se cumple la obligación que pesa sobre el transmitente de comunicar la renuncia a la exención del IVA al adquirente, con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes, cuando de los pactos entre ambos se pueda desprender la voluntad inequívoca de efectuar esta renuncia, aunque no conste expresamente esta expresión. Se matiza así el criterio expuesto en la sentencia de 9 de Noviembre de 2004, dictada en el recurso de casación 7991/1999, donde se reconocía el carácter formalista con que la Ley había configurado los requisitos necesarios para la procedencia de la exención.

### **Fundamentos de Derecho**

**Segundo.-** *El presente recurso de casación, promovido por el Abogado del Estado al amparo del art. 88.1d de la Ley de esta Jurisdicción, se funda en el siguiente motivo de impugnación: «Infracción del art. 20.2 de la Ley 37/92 del Impuesto sobre el Valor Añadido, del art. 8 de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1624/92, y de la jurisprudencia de subsiguiente cita». ...*

**Tercero.-** *La parte recurrida ... alega, en cuanto al requisito sobre comunicación por el adquirente al transmitente de su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total de las cuotas del IVA soportadas, que el mismo fue inicialmente dado por cumplido por la*

*Administración Balear, posteriormente puesto en duda por los Tribunales Económicos Administrativos y, finalmente, dado por cumplido por la Audiencia Nacional en virtud del soporte probatorio obrante en autos, así como por la propia representación del Estado, ya que ninguna alusión se hace al mismo en el escrito de interposición.*

*Respecto al otro requisito, comunicación fehaciente de la renuncia a la exención por parte del transmitente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien inmueble, que es el que entiende incumplido la representación procesal del Estado, la parte considera que efectivamente en la cláusula cuarta de la escritura de compraventa no consta de forma expresa el término «renuncia», pero ello no es óbice para que de la misma quepa inferir, sin posibilidad de duda alguna al respecto, cuál era la voluntad común de las partes...*

**Quinto.-** *El art. 20 dos de la Ley 37/92, de 28 de Diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que las exenciones relativas a los números 20, 21 y 22 del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales y profesionales, y tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.*

*Por su parte, el art. 8.1 del Reglamento del IVA, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de Diciembre, establece que la renuncia a las exenciones reguladas en los números 20, 21 y 22 del apartado uno del art. 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.*

*Estas exigencias formales 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, 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.*

**Sexto.-** *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, 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 o a través de cualquier otro del que pueda derivarse que el transmitente renuncia, explícita o implícitamente a la exención, que propicia una opción en favor de la mecánica del tributo y no la exoneración del gravamen.*

**Séptimo.-** *Esta Sala no desconoce su sentencia de 9 de Noviembre de 2004, recurso de casación 7991/1999, en la que parece inclinarse por un sentido más formalista, al declarar, en su fundamento quinto que «... En cuanto a la virtualidad de la posible “renuncia a la citada exención”, la solución arbitrada por la sentencia de instancia es, como en ella se ha razonado, la jurídicamente correcta, pues el artículo 8.1 del RD 1624/1992, perfectamente habilitado (sin exceso alguno perceptible en lo esencial respecto al artículo 20.Uno.20 de la Ley 37/1992), EXIGE,*

como garantía de los derechos e intereses de todas las partes afectadas, QUE la renuncia deba comunicarse fehacientemente al adquirente, con carácter previo o simultáneo a la entrega de los terrenos (circunstancia no concurrente el presente caso, en cuanto tuvo que otorgarse una escritura pública posterior para intentar subsanar tal omisión formal -circunstancia, y acto propio, que demuestra que los interesados no concedían al dato de aparecer en la escritura de compraventa que “el transmitente había recibido una suma de dinero en concepto de IVA” el valor de una renuncia tácita o implícita de la exención de dicho Impuesto-), y, ADEMÁS, QUE, en todo caso, la renuncia, que se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo, se justifique con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total de IVA soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes (declaración que, lógicamente, tiene que ser, asimismo, coetánea a la comunicación fehaciente de la renuncia).

Y es que, en definitiva, se ha querido revestir a la renuncia de un carácter formalista que condiciona esencialmente su validez.»

Sin embargo, los hechos ahora enjuiciados no son los mismos, pues en el supuesto de la sentencia que ahora se revisa en casación, a diferencia del caso allí resuelto, en donde fue necesario una nueva escritura pública para proceder a cumplir con claridad los requisitos formales exigidos, la Administración parte de que el adquirente comunicó al transmitente que tenía la consideración de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido con derecho a la deducción total del que había de soportar en la transmisión proyectada, no habiéndose limitado la escritura a hacer referencia a la repercusión del IVA, pues además las partes solicitan la no sujeción de la transmisión al Impuesto de Transmisiones, con lo que queda claro que las mismas manifiestan su intención de que la entrega realizada quede sujeta al IVA, que es la finalidad exigida por la norma al exigir la comunicación fehaciente de la renuncia.

**Octavo.-** En razón de todo lo argumentado, es procedente la desestimación del recurso de casación... ■