

INDICE GENERAL

2

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

3

TRIBUTOS MUNICIPALES

48



**TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS****3****TEMAS FISCALES**

- EN TORNO A LOS REQUISITOS FORMALES QUE HAN DE SER OBSERVADOS PARA LA RENUNCIA A LA EXENCIÓN DEL IVA EN LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS: ESTADO ACTUAL DE LA CUESTIÓN A LA LUZ DE LA EVOLUCIÓN DE LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL
Juan Calvo Végez. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura. 4

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. DISCRIMINACIÓN POR RESIDENCIA

- SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 27
- RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL 32

TRIBUNAL SUPREMO

- RENUNCIA A LA EXENCIÓN DE IVA 34

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS 37
- IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 45

**TRIBUTOS MUNICIPALES****48****CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**

- IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA 49

Tributos Oficinas Liquidadoras

• TEMAS FISCALES

EN TORNO A LOS REQUISITOS FORMALES QUE HAN DE SER OBSERVADOS PARA LA RENUNCIA A LA EXENCIÓN DEL IVA EN LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS: ESTADO ACTUAL DE LA CUESTIÓN A LA LUZ DE LA EVOLUCIÓN DE LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL	
» Juan Calvo Vérguez. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura	4

• IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES: DISCRIMINACIÓN POR RESIDENCIA

» Tribunal Constitucional: Sentencia de 18 de marzo de 2015	27
» Tribunal Económico-Administrativo Central: Resolución de de 16 de octubre de 2014	32

• TRIBUNAL SUPREMO: RENUNCIA A LA EXENCIÓN DE IVA

- ESCRITURA DE COMPRAVENTA POR LA QUE UNA SOCIEDAD MERCANTIL TRNSMITE UNOS TERRENOS RÚSTICOS A OTRA SOCIEDAD MERCANTIL	
» Sentencia de 12 de marzo de 2015	34

• CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS	37
» Escisión total con disolución y creación de tres nuevas empresas	37
» Disolución de una sociedad con domicilio en EE.UU.	37
» Disolución de una sociedad urbanística municipal, tras la cual, los bienes y derechos se transmitirán al ayuntamiento que continuará con su actividad empresarial	37
» Aportación de bienes inmuebles situados en España en la ampliación de capital de una sociedad mejicana	38
» Fusión por absorción	38
» Disolución de una comunidad	39
» Escritura de cambio de uso comercial a viviendas	39
» Modificación de las condiciones del préstamo, de modo que, además de un eventual incremento del diferencial, se van a modificar otras condiciones, entre las que destaca el método de amortización	40
» Segregación de una finca con disolución de la comunidad de bienes	40
» Disolución del condominio con adjudicación a cada cónyuge de un inmueble y el préstamo hipotecario que corresponda al inmueble que se adjudique, siendo inferior la valoración de la parte adjudicada a uno de ellos	40
» Transmisión de terrenos mediante el procedimiento de tasación conjunta, en el seno de una expropiación forzosa de la totalidad del ámbito delimitado en una actuación de transformación urbanística, con el fin de ejecutar el planeamiento	41
» Subrogación del préstamo hipotecario de su vivienda habitual eliminado al avalista	42
» Transmisión por parte de la sociedad de gananciales de un inmueble, en la que participa al 50 por 100 con su mujer, con contraprestación a cambio	42
» Transmisión de valores realizada en el mercado secundario no oficial	42
» Fusión por absorción	43
» Constitución de un arrendamiento con opción de compra de un inmueble destinado a usos hoteleros	43
» Aportación a una sociedad de nueva creación de la totalidad de los elementos patrimoniales afectos a dicha actividad económica, la nueva sociedad continuaría con la misma actividad de arrendamiento de inmuebles	43
» Adquisición de una vivienda a una entidad bancaria	44
» Constitución de una nueva sociedad unipersonal a la que aportará como capital la maquinaria y el mobiliario de uno de sus locales	44
» Constitución de un derecho de superficie sobre una parcela de su propiedad sobre la que se va a construir una edificación comercial	44
- IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	45
» Revocación de donación	45
» Titular de acciones que representan el 5% del capital de una sociedad familiar, en la que su nieto ejerce funciones directivas y percibe el total de sus remuneraciones por el desarrollo de dicha actividad	46
» Periodo que ha de considerarse a los efectos de la percepción de remuneraciones por el ejercicio de funciones directivas	46
» Grupo de parentesco entre tíos y sobrinos a los efectos de las reducciones mortis causa e inter vivos	46
» Mantenimiento de la reducción en caso de constitución de Consejo de Administración de entidad mercantil, integrando como Vocal a ex-socio, que ha donado sus participaciones	46
» Donación de fincas rústicas de titularidad ganancial a los hijos de los donantes	46
» Tasación Pericial Contradictoria	47

TEMAS FISCALES

En torno a los requisitos formales que han de ser observados para la renuncia a la exención del IVA en las operaciones inmobiliarias: Estado actual de la cuestión a la luz de la evolución de la doctrina jurisprudencial¹

JUAN CALVO VÉRGEZ. *Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.*

SUMARIO

- I. REQUISITOS FORMALES NECESARIOS PARA EFECTUAR LA RENUNCIA A LA EXENCIÓN DEL IVA EN LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS. LA EVOLUCIÓN DE LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIAL:
 - A. Consideraciones Generales.
 - B. Alcance de la comunicación fehaciente al adquirente “con carácter previo o simultáneo”.
 - C. Análisis de las consecuencias derivadas del ejercicio del derecho de renuncia a la exención.
- II. ANÁLISIS DE LA EVOLUCIÓN EXPERIMENTADA POR LA DOCTRINA DEL TS.
- III. LA RENUNCIA A LA EXENCIÓN DE IVA Y LA PALICACIÓN DEL TIPO INCREMENTADO DE AJD.
- IV. ALCANCE DE LA MODIFICACIÓN OPERADA POR LA LEY 28/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE, DE REFORMA DE LA LEY DEL IVA.

I. Requisitos formales necesarios para efectuar la renuncia a la exención del IVA en las operaciones inmobiliarias. La evolución de la doctrina administrativa y jurisprudencial.

A. CONSIDERACIONES GENERALES.

Como es sobradamente conocido, en tanto en cuanto la renuncia a la exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) se configura como la renuncia de un derecho que resulta beneficiosa para el contribuyente, la misma se encuentra condicionada al cumplimiento de un conjunto de requisitos formales que condicionan su validez.

A la necesaria concurrencia de estos requisitos formales de cara a la renuncia a la exención a efectos del IVA en la segunda entrega de bienes inmuebles se refirió, por ejemplo, dentro de nuestra doctrina administrativa, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en su Resolución de 3 de mayo de 2007. Tal y como se encargó de precisar el citado Tribunal, la renuncia a la exención del IVA regulada en el art. 20.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto (LIVA) requiere que el transmitente comunique fehacientemente al adquirente la renuncia con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien, así como que el adquirente declare por escrito su condición de sujeto pasivo del Impuesto que actúa en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y que tiene derecho a la deducción total del IVA soportado por la correspondiente adquisición. Añadió además el TEAC en la citada Resolución que esta renuncia efectuada por el transmitente podrá ser tácita, haciéndose constar, por ejemplo, en la escritura de compraventa la sujeción al Impuesto. Ahora bien es preciso que exista una declaración previa o simultánea del adquirente que comunique el cumplimiento de los citados requisitos. Como es sabido con carácter general el art. 8.1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA (RIVA) establece dos requisitos

¹ El presente trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación “LA COORDINACIÓN FISCAL DESDE LA PERSPECTIVA DEL ORDENAMIENTO DE RÉGIMEN COMÚN” (DER2012-39342-C03-03) financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad y cuyo Investigador Principal es el Prof. Dr. D. Juan Calvo Vérguez.

de carácter formal. En primer lugar, la renuncia ha de comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes. Y, en segundo término, debe 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 o parcial del Impuesto, tras la reforma operada al respecto en la LIVA por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, a la que tendremos ocasión de referirnos en el último Epígrafe del presente trabajo. Incluso, a la luz de dicha reforma, procederá la renuncia a la exención cuando el adquirente ni siquiera tenga un derecho a la deducción parcial, siempre y cuando los bienes adquiridos vayan a ser utilizados total o parcialmente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducir, es decir, atendiendo al criterio de su destino efectivo.

En todo caso si no se acredita suficientemente que el adquirente puede deducir íntegramente no procederá la renuncia a la exención por el transmitente.²

Debe pues constar en escritura pública la sujeción al IVA y existir documento que acredite el derecho a deducir. Sin la acreditación de la deducibilidad del adquirente no cabe renuncia en la segunda entrega inmobiliaria. En efecto, sin el documento del adquirente no cabe la renuncia a la exención en la segunda entrega de edificaciones.

En la renuncia a la exención no es bastante por tanto con que conste en la escritura de compraventa, sino que es preciso, además, un escrito en términos claros y terminantes. Así las cosas, de acuerdo con lo dispuesto en el citado precepto reglamentario (art. 8.1 del RIVA) la renuncia debe comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes. Y, como se ha señalado, ha de concurrir el escrito previo o simultáneo del derecho a deducir.

B. ALCANCE DE LA COMUNICACIÓN FEHACIENTE AL ADQUIRENTE “CON CARÁCTER PREVIO O SIMULTÁNEO”.

¿Cómo debe interpretarse la expresión “con carácter previo o simultáneo”? En nuestra opinión dicha expresión ha de entenderse simplemente como una referencia a que la voluntad de acogerse al IVA debe existir en el momento de realizarse la entrega, siendo suficiente que ambas partes confirmen a posteriori dicha voluntad siempre y cuando no existan indicios que apunten a otra cosa, sin necesidad de tener que preconstituir un documento en el que se haga constar la fecha.

A esta necesidad de la existencia de comunicación fehaciente del transmitente al adquirente se refirió en su día, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Andalucía de 20 de junio de 2008, con independencia de que resulte a tal efecto suficiente la constancia de haberse repercutido el Impuesto en la propia escritura de compraventa. Y es que, tal y como había subrayado la Dirección General de Tributos (DGT) en su contestación a Consulta de 1 de septiembre de 2008, se considera renuncia comunicada fehacientemente la constancia en escritura pública de que el transmitente ha recibido una suma de dinero en concepto de IVA, a pesar de que no aparezca la renuncia expresa a la exención.

Por su parte la Sentencia del TSJ. de Cataluña de 30 de octubre de 2008, tras poner de manifiesto que, con carácter general, se requiere la comunicación fehaciente del transmitente al adquirente (siendo suficiente a tal efecto con la constancia de haberse repercutido el Impuesto en la propia escritura de compraventa), precisó a continuación que, habiéndose producido en el supuesto de autos una manifestación por parte del adquirente y del transmitente de su intención y conocimiento indubitado de la sujeción de la operación al Impuesto, ha de otorgarse un carácter no esencial a la constancia de forma literal en la escritura de una renuncia expresa del transmitente.³

La Sentencia del TSJ. de Madrid de 15 de octubre de 2008 analizó un supuesto en el que la parte demandante estimaba que el tipo aplicable a efectos del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (IAJD) con motivo de la realización de una operación inmobiliaria era del 0,5%, y no del 1,5%. Concretamente la cuestión se centraba en determinar la interpretación que debía otorgarse al art. 3.Dos de la Ley 24/1999, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid, en su redacción otorgada para el año 2000, en el que se señalaba que el tipo del 1,5% se aplicaría a las primeras escrituras donde se recogiese de manera expresa la renuncia. A juicio de la parte demandante ello implica que cuando la renuncia queda recogida en una manifestación notarial anterior el tipo que deba aplicarse ha de ser el ordinario del 0,5%.

2 En efecto, tal y como precisó el TEAC en su Resolución de 21 de septiembre de 2010 la renuncia a la exención en segunda entrega debe ser fehaciente y con declaración del adquirente, sin que pueda aplicarla directamente la Inspección por el hecho de que fuera una operación entre empresarios y de que el adquirente pudiera deducir el 100% del IVA. Asimismo tampoco cabe renunciar al tiempo de la comprobación. A este respecto estima la Audiencia Nacional (AN) a través de su Sentencia de 11 de diciembre de 2003 que no hay acreditación del derecho a deducir íntegramente el IVA soportado cuando la Inspección sólo reconoce la afectación a una actividad empresarial en un 50%. Véase igualmente a este respecto la Sentencia del TSJ. de Galicia de 24 de septiembre de 2012 en la que se afirma que, de cara a corroborar la existencia de declaración suscrita por el adquirente de que es sujeto pasivo del Impuesto con derecho a la deducción total del impuesto soportado por dicha adquisición, tratándose de un escrito del adquirente comunicando al vendedor su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción ha de reconocerse la sujeción al IVA de la operación a realizar. Por su parte la SAN de 24 de octubre de 2012 rechazó que dicha acreditación suficiente se produjera existiendo únicamente la aportación de una carta por primera vez ante el TEAC en el trámite del recurso de alzada.

3 Tal y como se afirma en la Sentencia del TS de 12 de julio de 2012, si en una escritura de permuta consta que se ha repercutido y cobrado el IVA, no es esencial la renuncia expresa, dado que ya se ha manifestado la intención. Véase asimismo la Sentencia del TSJ. de Madrid de 25 de septiembre de 2012, a cuyo tenor no procede liquidar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP) porque no es precisa la renuncia expresa en la escritura, siendo suficiente que conste que se ha repercutido el IVA. En este mismo sentido se pronuncia la Sentencia del TSJ. de Galicia de 24 de septiembre de 2012 y la STS de 16 de mayo de 2013, a cuyo tenor si en la escritura se estipula la repercusión hubo renuncia a la exención. En cambio la SAN de 24 de octubre de 2012 no admitió la renuncia ya que, aunque se repercutió en escritura, el escrito del adquirente se aportó por primera vez en vía económico-administrativa.

Sin perjuicio de referirnos en otro Epígrafe del presente trabajo a esta cuestión relativa a la aplicación del tipo incrementado de AJD en aquellos supuestos de renuncia a la exención de las operaciones inmobiliarias estimó el TSJ. de Madrid en el citado pronunciamiento que cuando en el supuesto de autos la renuncia a la exención del IVA operó con anterioridad a la formalización de la escritura, la simple mención efectuada en esta última a que parte del precio correspondía al IVA no podía considerarse, por sí misma, como la propia renuncia a la exención, la cual tuvo lugar con anterioridad mediante la notificación fehaciente entre las partes. Y, a pesar de que era cierto que la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 14 de marzo de 2006 había efectuado una interpretación nada formalista de los requisitos necesarios para que opere la renuncia a la exención, sus pronunciamientos se encontraban referidos a la interpretación que debía otorgarse a determinadas cláusulas de una escritura pública, supuesto de hecho distinto a que la renuncia a la exención no se contuviese en la escritura, sino que se produjese con anterioridad a aquélla. De este modo concluyó el TSJ. de Madrid en la citada Sentencia de 15 de octubre de 2008 que, exigiendo el citado art. 3 de la Ley 24/1999 en su redacción legal vigente en el año 2000 que la escritura otorgada recoja de forma expresa la renuncia a la exención, al considerarse que la escritura no cumple ese requisito, el recurso debía estimarse. Cuestión distinta sería la aplicación del tipo de gravamen del 1,5% en la reforma legal que se introdujo para el año 2001 en la Comunidad de Madrid, en la que la exigencia se concretaba en que se tratase de escrituras públicas que documentasen transmisiones de bienes inmuebles respecto de los cuales se hubiese renunciado a la aplicación de la exención contenida en el art. 20.Dos de la LIVA, requisito que sí se daba en dicha escritura, si bien por razones temporales no pudo ser aplicado.

En todo caso, y volviendo a nuestro análisis de la necesaria concurrencia de los requisitos formales, ya en su día había puesto de manifiesto el TEAC en su Resolución de 22 de junio de 1995, relativa a un supuesto en el que se pretendía subsanar un defecto formal a través de una escritura de subsanación, que no resulta válida aquella renuncia que se insta o efectúa de forma sobrevenida ya que, además de adolecer de uno de los requisitos exigidos para su validez (aunque sea en vía reglamentaria), plantea el problema de la incidencia que la misma pueda llegar a tener en las deducciones del empresario o profesional que la efectúa. En palabras del Tribunal “No pueden rectificarse errores de hecho, por lo que no es válida para alterar la inicial declaración tributaria que se hubiera efectuado (...) La presentación de una nueva escritura en la que el transmitente manifiesta la renuncia a la exención que no puso de manifiesto en el otorgamiento de la primera no supone subsanación de error de hecho alguno, sino que viene a añadir nuevas estipulaciones, es decir, nuevas declaraciones de voluntad, las cuales no alteran la declaración tributaria inicial”.

Dentro del marco de la doctrina jurisprudencial mediante Sentencia de 31 de enero de 2005 afirmó el TSJ. de Aragón que la comunicación del adquirente debe ser escrita, si bien no hay que comunicarla a la Administración, debiendo ser la renuncia efectuada fehaciente, a pesar de lo cual es suficiente con la realizada en escritura de rectificación. Por su parte el TSJ. de Madrid, en su Sentencia de 3 de diciembre de 2010, refiriéndose al cumplimiento de este requisito relativo a la comunicación fehaciente del transmitente al adquirente, reiteró que es suficiente con la constancia de haberse repercutido el Impuesto por la propia escritura de compraventa.

A la luz de esta doctrina jurisprudencial parece claro por tanto que no es suficiente con que concurren los requisitos sustantivos que condicionan la renuncia. Dichos requisitos han de reflejarse y comunicarse por escrito al transmitente, si bien la renuncia expresa a la exención podría considerarse efectuada por el hecho de la repercusión del IVA reflejada en la escritura pública de transmisión.⁴

Afirma la Sentencia del TSJ. de Murcia de 28 de septiembre de 2011, refiriéndose al alcance de esta comunicación fehaciente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien, que dicha comunicación fehaciente no implica necesariamente la intervención de Notario, si bien ha de existir constancia efectiva de la notificación en el instante de la entrega del bien, siendo suficiente a tal efecto con la firma efectuada por las partes del documento privado con carácter previo al otorgamiento de la escritura pública en la que se procediese a efectuar la renuncia a la exención del IVA sujetándose la operación a dicho Impuesto.⁵

Tal y como precisó el TSJ. de Andalucía mediante Sentencia de 2 de julio de 2012, en caso de falta de comunicación por parte del adquirente de la condición de sujeto pasivo del Impuesto con derecho a la deducción total, no constando además la

4 Así lo reconocen, entre otras, las Sentencias de la Audiencia Nacional de 18 de julio de 2000 y del TSJ. de Baleares de 13 de junio de 2000. En todas ellas se señaló que la repercusión expresa efectuada en escritura equivale a la comunicación del derecho a deducir el IVA, constando así en documento privado y en factura. De este modo, a pesar de que no se renuncie expresamente a la exención en la escritura bastaría que se declarase la recepción del IVA repercutido y que exista documento que acredite el derecho a deducir. No obstante en la citada Sentencia de la AN se precisó que la renuncia a la exención en la entrega de inmuebles hay que entenderla hecha aunque no conste así en la escritura, pero sí la repercusión del Impuesto, existiendo escrito reconociendo el derecho a deducir por el repercutido. Igualmente puede consultarse a este respecto la STS de 13 de noviembre de 2012, a cuyo tenor se considera que se renunció a la exención porque en la escritura constaba la repercusión.

5 Esta cuestión relativa al hecho de que la comunicación fehaciente no implica necesariamente la intervención de Notario debiendo existir en todo caso la constancia efectiva de la notificación en el instante de la entrega del bien quedó igualmente puesta de manifiesto en la Sentencia del TSJ. de Cataluña de 10 de noviembre de 2010, habiéndose subrayado en la citada Sentencia la suficiencia a estos efectos de la constancia de haberse repercutido el Impuesto en la propia escritura de compraventa. En cambio con anterioridad la Sentencia del TSJ. de Aragón de 26 de diciembre de 2003, tras recordar que la renuncia a la exención inmobiliaria exige el documento del adquirente acreditando su derecho a deducir sin que se supla por la renuncia en escritura, rechazó que pudiera servir un documento privado sin fecha acreditada según el art. 1227 del C.C.

declaración en documento previo ni en la escritura pública de compraventa la renuncia resultará improcedente. Piénsese además que, de conformidad con lo declarado en la SAN de 11 de octubre de 2012, no siendo el adquirente empresario, no cabrá renuncia a la exención en la transmisión de terreno rústico, teniendo presente igualmente que el abono costes administrativos no convierte en empresario, no resultando procedente en el supuesto de autos analizado la deducción previa al inicio de la actividad. La renuncia a la exención regulada en el art. 20.2 de la LIVA exige siempre que el adquirente sea un empresario actuando en el ejercicio de su actividad y en función del destino previsible.⁶

Ciertamente el hecho de que la renuncia deba comunicarse fehacientemente al adquirente de forma previa o simultánea a la entrega del inmueble correspondiente puede llegar a plantear diversos problemas de aplicación práctica, al requerirse que la comunicación se haga de forma que haga fe frente a terceros. Habitualmente este requisito se cumplirá a través de la escritura a otorgar por la operación, en la que habrá de ser suficiente con señalar que la operación se encuentra sujeta al IVA o, en su caso, con consignar la cantidad que en concepto del citado Impuesto se repercute al adquirente. En este sentido se pronunció la DGT en su Resolución de 10 de mayo de 1996. Tal y como se encargó de precisar el citado Centro Directivo a través de esta Resolución la necesidad de notificación “fehaciente” no implica necesariamente intervención del Notario, si bien ha de existir constancia efectiva de la notificación en el momento de la entrega del bien. Y, a tal efecto, estimó la DGT que debía considerarse como “renuncia comunicada fehacientemente” la constancia en escritura pública de que el transmitente recibió una suma de dinero en concepto de IVA aunque no figurase la renuncia expresamente a la exención, toda vez que, con la referida indicación, se cumplía 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.⁷

La renuncia ha de realizarse por cada operación efectuada por el sujeto pasivo, debiendo 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 o parcial del IVA soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles, o bien en función del destino previsible del inmueble adquirido.

La principal cuestión que se ha suscitado a este respecto (y buena prueba de ello son los numerosos pronunciamientos jurisdiccionales existentes sobre la materia) es la de si resulta o no posible estimar cumplidos los requisitos establecidos para la susodicha renuncia por el hecho de que en la escritura pública de transmisión aparezca reflejada la repercusión del IVA, sin que exista, formalmente, una renuncia expresa del transmitente a dicha exención.

En un sentido negativo se pronunciaron, por ejemplo, las Sentencias del TSJ de Aragón de 5 febrero 2002 y de 26 diciembre 2003 y del TSJ de Andalucía de 15 febrero, 8 de marzo y 10 de septiembre de 2002. En el primero de los citados pronunciamientos (Sentencia del TSJ. de Aragón de 5 de febrero de 2002) se declaró que la pretensión de la demandante no podía acogerse por faltar el requisito esencial de la comunicación fehaciente al adquirente de la renuncia a la exención con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes, sin que dicha exigencia normativa pudiera entenderse cumplida en el supuesto de autos a partir de la introducción de una cláusula en la escritura de compraventa de la que no se desprendía que la renuncia se hubiese llevado a cabo de forma clara y precisa, ni tampoco por la vía de la rectificación ulterior reflejada en una segunda escritura.⁸

Ya con anterioridad había declarado la Sentencia del TSJ. de Baleares de 1 de septiembre de 2000 que, a pesar de que conste la repercusión en escritura, sin escrito declarando el derecho a deducir la rectificación posterior sólo surte efectos desde su fecha, no produciendo efectos en consecuencia la renuncia. Se estimaba así que para que se pueda renunciar a la exención en la entrega de inmuebles es preciso que conste documentalmente y con carácter previo o simultáneo la declaración del derecho a deducir del adquirente. En otras palabras, la manifestación de sujeción al IVA en la escritura no sustituye la necesidad de comunicación previa o simultánea de la renuncia a la exención por segunda entrega.⁹

Por su parte la Sentencia del TSJ. de Murcia de 14 de octubre de 2011 se encargó de precisar a este respecto que, dada una renuncia contenida en un acta de aclaración o de rectificación parcial de la escritura inicial de compraventa, la eficacia de dicha rectificación únicamente ha de admitirse desde la fecha en la que se manifiesta. En el presente caso no existía una declaración

6 Por su parte la Sentencia del TSJ. de Cataluña de 19 de julio de 2012 rechazó la posibilidad de que pudiera tener lugar la renuncia a la exención en una operación en la que el vendedor del inmueble no estaba dado de alta en el IAE, no presentaba declaraciones por el IVA ni cualquier otra fiscal, no tenía imputaciones de clientes o proveedores y no era arrendador porque sólo tenía la nuda propiedad siendo usufructuario su padre

7 Tratándose de una carta a través de la cual se acreditaba el derecho a deducir del adquirente sus efectos se habrán de referir a los requisitos del art. 1227 del CC. Y, dándose ésta después de la transmisión, será inválida la renuncia a la exención, de acuerdo con lo declarado en la Sentencia del TSJ. de Aragón de 28 de febrero de 2003.

8 De este modo concluyó el Tribunal que en el supuesto de autos se daban los presupuestos legalmente exigibles para la práctica de la liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales acordada por la Jefatura de la Inspección y ratificada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional, sin que pudiese prevalecer el criterio expuesto en la consulta de la DGT de 10 de mayo de 1996, invocada en la demanda, o en diversas Resoluciones del TEAC citadas por la parte recurrente en escritos posteriores a la finalización del trámite ordinario del recurso. Y ello debido a que, sin demérito de la doctrina contenida en dichas resoluciones, la decisión del Tribunal no queda vinculada más que al principio de legalidad.

9 Véanse igualmente a este respecto las Sentencias del citado Tribunal de 25 de julio de 2000 y 21 de febrero de 2001.

previa o simultánea a la entrega de bienes, por lo que concluyó el Tribunal que la renuncia a la exención no resultó válida, siendo en consecuencia la exención procedente y hallándose la operación sujeta a ITP.

Continuando con el análisis de esta línea jurisprudencial de nuestros Tribunales Superiores de Justicia la Sentencia del TSJ. de Andalucía de 15 febrero 2002 se manifestó que la formalidad reglamentariamente determinada no se había cumplimentado, debido a que el contenido de una de las cláusulas incluidas en el contrato de compraventa celebrado al efecto no respondía a las exigencias del art. 8 del RIVA, al limitarse a indicar que se había entregado el precio más IVA, lo que no podía entenderse como renuncia expresa a la exención del citado Impuesto por parte del sujeto pasivo.¹⁰

¿Cómo ha de valorarse la circunstancia relativa a la constancia de que la renuncia ha sido comunicada fehacientemente al adquirente de forma previa o simultánea a la entrega del inmueble correspondiente en aquellos supuestos en los que la operación consta en documento privado? A nuestro juicio es esta una cuestión que puede llegar a plantear diversos problemas, lo que obliga a estar a todos aquellos elementos de prueba que permitan acreditar la fehaciencia de la renuncia. Así, por ejemplo, estimó el TSJ. de Cataluña en su Sentencia de 20 de octubre de 2000 que la valoración de las circunstancias no debía limitarse en el presente caso a aquellos supuestos en los que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1227 del Código Civil, la fecha de los documentos privados hace prueba frente a terceros, sino que ha de admitirse que dicha eficacia frente a terceros se acredite o combata mediante otras pruebas admitidas en Derecho.¹¹

Un criterio de carácter similar fue adoptado por el TS en su Sentencia de 9 de noviembre 2004. Tras recordar el Alto Tribunal en dicho pronunciamiento que la renuncia debe comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los terrenos, concluyó que dicha circunstancia no concurría en el supuesto de autos, al haberse otorgado una escritura pública posterior para intentar subsanar tal omisión formal. En palabras del Tribunal "(...) Este otorgamiento demuestra que los interesados no habían concedido 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".¹²

De cualquier manera conviene tener presente que no existe obstáculo legal alguno para considerar como renuncia expresa a la exención la repercusión del IVA reflejada en una escritura pública de transmisión de los inmuebles de que se trate. Y es que la renuncia a la exención en el IVA no debe suponer que se contenga expresamente en la escritura de compraventa dicha mención, bastando al efecto con que en la misma se haga constar que el comprador entrega al vendedor una suma de dinero en concepto del citado Impuesto.

Este ha sido, además, el criterio mantenido por la DGT desde su Resolución de 10 de mayo de 1996, en la que se declaró que "A efectos de esta renuncia es suficiente que en la escritura pública se haga constar el gravamen por el IVA, aunque no aparezca literalmente una renuncia expresa por el transmitente a dicha exención".¹³

En consecuencia cabe entender que no resulta esencial el hecho de que figure literalmente en la escritura una renuncia expresa del transmitente a la exención del IVA. Será suficiente con la constancia de haberse repercutido el Impuesto en la propia escritura de compraventa de cara a acreditar que adquirente y transmitente manifiestan su intención y conocimiento indubitado de que la operación queda sujeta al Impuesto.¹⁴

Cuestión distinta es que dicha circunstancia deba ir unida a los correspondientes documentos en los que las partes se comuniquen las referencias requeridas por la norma. Téngase presente que, aun cuando la repercusión del IVA reflejada en la escritura pública pueda estimarse como una renuncia expresa a la exención, se exige siempre que el comprador comunique sus circunstancias al transmitente, no admitiéndose la renuncia en caso contrario.

Y, a este respecto, resulta insuficiente la mera mención de la repercusión efectuada en documento público¹⁵, no existiendo tampoco comunicación fehaciente de la renuncia efectuada por parte del transmitente al adquirente, como ya se ha indicado,

10 Pueden consultarse también las Sentencias del TSJ. de Andalucía de 8 marzo y 10 septiembre de 2002, así como las Sentencia del TSJ. de Aragón de 9 de octubre de 2002 y de 28 de febrero y 26 diciembre 2003; en este último pronunciamiento tampoco se concedió validez a la renuncia a la exención pretendida, si bien dicha denegación se fundamentó en el hecho de que la renuncia había quedado formalizada en un mero documento privado de fecha posterior a la transmisión en escritura pública. Debe precisarse no obstante que el citado TSJ. de Aragón estimó mediante Sentencia de 22 de junio de 2001 que, aunque no exista el documento del adquirente, aceptar la repercusión en la escritura se debe considerar como manifestación implícita del derecho a deducir.

11 Como es sabido el citado precepto del Código Civil establece que "La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio".

12 Por su parte en su Sentencia de 14 de marzo de 2006 reconoció el Alto Tribunal la existencia de renuncia tácita a la exención en aquellos casos en los que conste que ambas partes aseveran en la escritura que el transmitente ha repercutido y retenido a la parte compradora el IVA, solicitando la no sujeción al Impuesto.

13 Dicho criterio fue mantenido por la DGT en Resoluciones posteriores tales como la de 23 noviembre 2004, en la que se consideró comunicada fehacientemente la renuncia al haberse hecho constar en escritura pública que el transmitente recibió una suma de dinero en concepto de IVA, si bien no figuraba la renuncia expresa a la exención. "En todo caso -precisó el citado Centro Directivo- se exige la declaración suscrita por el adquirente en la que éste acredite su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del IVA soportado".

14 Así lo declaró el TS, entre otras, en su Sentencia de 14 de marzo de 2006.

15 Véanse, acerca de esta cuestión, las Resoluciones del TEAC de 10 de julio y de 8 de septiembre de 1998.

cuando la misma se realiza en un documento privado que no cumple los requisitos exigidos por el art. 1227 del Código Civil.¹⁶

Nos hallamos pues ante la existencia de un riguroso formalismo que, sin embargo, ha tratado de atemperarse por la Administración (y que, como veremos posteriormente al analizar la doctrina del TS, ha venido siendo suavizado por nuestros tribunales de justicia) estimando que, a pesar de que en la escritura pública de compraventa no figure literalmente una renuncia expresa del transmitente a la exención de IVA, es suficiente con la inclusión de reiteradas menciones a la repercusión del citado Impuesto realizadas por el transmitente al objeto de acreditar que ambas partes manifiestan con eficacia frente a terceros su intención y conocimiento indubitado de que la entrega queda sujeta efectivamente a IVA.

Un ejemplo de lo anterior lo encontramos en la Resolución del TEAC de 29 de abril de 1998, que consideró suficientemente acreditada la referida circunstancia mediante la presentación de diversos documentos anteriores a la escritura de compraventa y de tres facturas (pagos anticipados) en las que se repercutía el IVA. Tal y como puso de manifiesto el TEAC en dicha Resolución, “Si bien en la escritura pública de compraventa no aparece literalmente una renuncia expresa del transmitente, sí resulta evidente que, con las reiteradas menciones efectuadas a la repercusión del IVA llevada a cabo por éste, queda perfectamente claro que ambas partes manifiestan con eficacia respecto de tercero, como lo es la Hacienda Pública, su intención y su conocimiento indubitado de que la entrega de bienes realizada quede sujeta y lo esté efectivamente al IVA, que es la finalidad perseguida por el Reglamento del Impuesto al exigir la comunicación fehaciente de la renuncia”. En parecidos términos se expresó el TEAC en su Resolución de 10 julio de ese mismo año, al afirmar que “La repercusión del IVA reflejada en la escritura pública puede entenderse como una renuncia expresa a la exención”. Por su parte, en su Resolución de 19 de diciembre de 2007 señaló el TEAC que, una vez cumplida la condición del adquirente de ser empresario con derecho a deducción total de las cuotas soportadas, el ejercicio de la renuncia a la exención por parte del transmitente no exige necesariamente que se haga de manera expresa en escritura, pudiendo acreditarse dicha voluntad de forma explícita o implícita por cualquier otro medio.¹⁷

De este modo parece darse a entender que lo esencial en estos casos no es tanto 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 garantizar la posición del adquirente frente a repercusiones no queridas. Y dicho objetivo podrá alcanzarse, bien mediante la inclusión de la referida expresión en la escritura o a través de la incorporación de cualquier otro término del que pueda derivarse que el transmitente renuncia, explícita o implícitamente a la exención, propiciándose así una opción en favor de la mecánica del tributo y no la exoneración del gravamen.

Adviértase, además, que el art. 8. párrafo primero del RIVA se refiere únicamente a la renuncia de la exención, imponiendo eso sí la obligación de su comunicación fehaciente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes. Significa ello que lo esencial será que el adquirente conozca fehacientemente dicha renuncia, lo que tendrá lugar cuando se haya consignado en la escritura que la transmisión está sujeta a IVA y que el vendedor ha repercutido el Impuesto sobre la parte compradora.¹⁸

Existen diversas normas especiales relativas a la renuncia a la exención tratándose de adquisiciones de inmuebles efectuadas mediante subasta judicial. Ya en su día la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden

16 Este fue el criterio adoptado, a título de ejemplo, por la Sentencia del TSJ. de Aragón de 12 de julio de 1999.

17 En similares términos se han manifestado, además, diversos tribunales superiores de justicia. Por ejemplo, el TSJ. de Castilla y León afirmó en su Sentencia de 18 de marzo de 2000 que “No hay que estar al dato meramente formal, sino al dato real, de manera que aunque no se cumplan formalmente todos los requisitos exigidos por el art. 8.1 del RIVA, si se cumple con la finalidad del precepto, habrá de declararse válidamente efectuada la renuncia”. La Sentencia del TSJ. de Andalucía de 9 enero 2002 otorgó validez a una renuncia a la exención articulada mediante la declaración efectuada por el vendedor en la escritura de venta de la sujeción de la operación a IVA y de su renuncia expresa a la exención, estimando que dicha renuncia resultaba válida “por gozar dicha declaración de la presunción de veracidad”. Por su parte las Sentencias del TSJ. de Cataluña de 2 y de 31 de octubre 2002, tras reconocer que la circunstancia de que en la escritura se recoja que las partes contratantes hacen constar que la transmisión formalizada constituye una transmisión empresarial de bienes inmuebles sujeta al IVA nada aporta a la calificación del hecho imponible en cuanto a su sujeción por el citado Impuesto o por ITPyAJD (piénsese que las partes podrían perfectamente haber incurrido en un error al calificar el negocio como hecho imponible de un impuesto, siéndolo de otro declarando así y pagando erróneamente un impuesto), precisaron a continuación que “Sin embargo, la comunicación fehaciente no supone más que ser suficiente o tener los requisitos necesarios para que en virtud de ella se crea lo que dice o ejecuta, y ello se cumple haciendo constar que el transmitente ha recibido una suma de dinero en concepto de IVA, aunque no aparezca literalmente una renuncia expresa por aquél a la mencionada exención”; de este modo estaba reconociendo el Tribunal que, a pesar de que no aparezca literalmente en la escritura pública una renuncia expresa del transmitente a la exención del IVA, habiéndose reflejado la repercusión con la constancia de que en esa escritura pública el transmitente ha recibido una suma de dinero, no cabe ninguna duda de que adquirente y transmitente manifiestan con eficacia respecto a terceros, es decir, la Hacienda Pública, su intención y conocimiento indubitado de que la operación quede sujeta al IVA. Ya con anterioridad este mismo Tribunal (el TSJ. de Cataluña), en su Sentencia de 22 julio 2002 afirmó que la exigencia de que la renuncia a la exención en el IVA deba comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes se cumple suficientemente con la repercusión del Impuesto, aunque no aparezca literalmente una renuncia expresa por el transmitente a dicha exención. Véanse para finalizar la Sentencia del TSJ. de Asturias de 19 diciembre de 2002 (en la que se señaló que la circunstancia de que no aparezca literalmente en la escritura pública una renuncia expresa del transmitente a la exención del IVA estando, sin embargo, reflejada la repercusión, es suficiente para entender que adquirente y transmitente manifiestan con eficacia frente a la Hacienda Pública su intención y su conocimiento indubitado de que la operación queda sujeta al IVA) y las Sentencias del TSJ. de Murcia de 25 septiembre de 2002 y de 21 de mayo, 23 de julio y 29 de noviembre de 2003; en todas ellas se señala que “Si bien es cierto que la vendedora no renunció expresamente a la exención en la escritura, reconoció, sin embargo, haber recibido el importe del IVA, debiéndose entender por tanto comunicada fehacientemente al adquirente la renuncia a la exención de forma simultánea a la realización de la compraventa y entrega de los bienes”. Tal y como se señala en la Sentencia de la AN de 8 de marzo de 2013, en la transmisión de inmuebles la renuncia a la exención no exige que conste esa palabra, si queda clara la voluntad.

18 En este sentido la Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 julio de 2000 concluyó que debía entenderse cumplido el requisito de la renuncia a la exención del IVA como consecuencia de la existencia conjunta de un documento privado a través del cual se exteriorizaba tal renuncia y de diversas estipulaciones contractuales en las que se hacía mención a la repercusión del citado Impuesto.

Social introdujo, a través del apartado décimo de su art. 5, una nueva Disposición Adicional Sexta en la Ley 37/1992 al objeto de reconocer determinadas facultades al adquirente de bienes y servicios siempre y cuando concudiesen dos requisitos, a saber: que se trate de una entrega de bienes o de una prestación de servicios realizada en un procedimiento administrativo o judicial de ejecución forzosa; y que el adjudicatario tenga la condición de empresario o profesional. Pues bien, entre dichas facultades figuraba la relativa a la renuncia a la exención en operaciones inmobiliarias, permitiéndose así al adquirente efectuar la renuncia en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

Ciertamente en el presente caso se planteaba un problema fundamental no resuelto de forma expresa por la norma: la consideración de la renuncia a la exención como un derecho que el art. 20.Dos de la LIVA reconoce a los sujetos pasivos, al margen de que dicha renuncia beneficie también al adquirente. Debido precisamente a ello la citada normativa se encargó de alterar dicho esquema al permitir al adjudicatario efectuar la renuncia en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

Obsérvese no obstante que, si bien el citado precepto fue diseñado para aquellos casos en los que la inactividad del sujeto pasivo provoca perjuicios al adjudicatario al imposibilitar que pueda renunciarse a la exención (derivándose de ello la consiguiente liquidación por la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas), nada se señala a este respecto de manera expresa. Dada esta situación, ¿Podría el adjudicatario hacer uso de dicha facultad aun cuando el sujeto pasivo se negara de forma inequívoca a efectuar la renuncia? A nuestro juicio la respuesta a la citada cuestión ha de ser negativa. Y ello debido a que no puede afirmarse que exista una actuación “en nombre y por cuenta del sujeto pasivo” cuando éste se limita únicamente a manifestar una voluntad contraria a la pretendida por el adjudicatario. Hemos de reconocer, sin embargo, que se trata de un supuesto que difícilmente llegará a plantearse en la práctica. Por otra parte parece lógico pensar que, habiéndose ejercitado esta facultad, carecerá de sentido la exigencia contenida en el art. 8 del RIVA, no siendo necesario que la renuncia se comunique fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes.

Por otra parte la Disposición Adicional Sexta de la Ley 37/1992, en su redacción otorgada por el art. 79 de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014, estableció que en los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa los adjudicatarios que tengan la condición de empresario o profesional a efectos del citado Impuesto están facultados, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo y con respecto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al mismo que se produzcan en aquéllos para: expedir factura en la que se documente la operación; efectuar, en su caso, la renuncia a las exenciones previstas en el apartado Dos del art. 20 de la Ley; repercutir la cuota del Impuesto en la factura que se expida y presentar la declaración-liquidación correspondiente ingresando el importe del Impuesto resultante, salvo en los supuestos de las entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que el sujeto pasivo de las mismas sea su destinatario de acuerdo con lo dispuesto en el art. 84.Uno.2.º de la Ley.

En desarrollo de lo anterior la Disposición Adicional Quinta del RIVA establece lo siguiente: “En los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa a los que se refiere la Disposición Adicional Sexta de la Ley del Impuesto, los adjudicatarios que tengan la condición de empresario o profesional están facultados, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, y con respecto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al mismo que se produzcan en aquellos procedimientos, para expedir la factura en que se documente la operación y se repercuta la cuota del Impuesto, presentar la declaración-liquidación correspondiente e ingresar el importe del Impuesto resultante, así como para efectuar, en su caso, la renuncia a las exenciones prevista en el apartado Dos del artículo 20 de dicha Ley, siendo aplicables las siguientes reglas:

1ª. El ejercicio por el adjudicatario de estas facultades deberá ser manifestado por escrito ante el órgano judicial o administrativo que esté desarrollando el procedimiento respectivo, de forma previa o simultánea al pago del importe de la adjudicación.

En esta comunicación se hará constar, en su caso, el cumplimiento de los requisitos que se establecen por el artículo 8 de este Reglamento para la renuncia a la exención de las operaciones inmobiliarias, así como el ejercicio de la misma.

El adjudicatario quedará obligado a poner en conocimiento del sujeto pasivo del Impuesto correspondiente a dicha operación o a sus representantes que ha ejercido estas facultades, remitiéndole copia de la comunicación presentada ante el órgano judicial o administrativo, en el plazo de los siete días siguientes al de su presentación ante aquél.

El ejercicio de esta facultad por el adjudicatario determinará que el sujeto pasivo o sus representantes no puedan efectuar la renuncia a las exenciones prevista en el apartado dos del artículo 20 de la Ley del Impuesto, ni proceder a la confección de la factura en que se documente la operación, ni incluir dicha operación en sus declaraciones-liquidaciones, ni ingresar el Impuesto devengado con ocasión de la misma.

2ª. La expedición de la factura en la que se documente la operación deberá efectuarse en el plazo de treinta días a partir del momento de la adjudicación.

Dicha factura será confeccionada por el adjudicatario, y en ella se hará constar, como expedidor de la misma, al sujeto pasivo titular de los bienes o servicios objeto de la ejecución y, como destinatario de la operación, al adjudicatario.

Estas facturas tendrán una serie especial de numeración.

El adjudicatario remitirá una copia de la factura al sujeto pasivo del Impuesto, o a sus representantes, en el plazo de los siete días siguientes a la fecha de su expedición, debiendo quedar en poder del adjudicatario el original de la misma.

3ª. El adjudicatario efectuará la declaración e ingreso de la cuota resultante de la operación mediante la presentación de una declaración-liquidación especial de carácter no periódico de las que se regulan en el apartado 7 del artículo 71 de este Reglamento.

El adjudicatario remitirá una copia de la declaración-liquidación, en la que conste la validación del ingreso efectuado, al sujeto pasivo, o a sus representantes, en el plazo de los siete días siguientes a la fecha del mencionado ingreso, debiendo quedar en poder del adjudicatario el original de la misma.

4ª. Cuando no sea posible remitir al sujeto pasivo, o sus representantes, la comunicación del ejercicio de estas facultades, la copia de la factura o de la declaración-liquidación a que se refieren las reglas 1ª, 2ª y 3ª anteriores por causa no imputable al adjudicatario, dichos documentos habrán de remitirse, en el plazo de siete días desde el momento en que exista constancia de tal imposibilidad, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, indicando tal circunstancia.”

Pues bien al amparo de lo establecido en el citado precepto reglamentario, y tal y como reconoce la DGT en su contestación a Consulta de 25 de febrero de 2014, en aquellos supuestos de adjudicación de bienes en virtud de subasta judicial el adjudicatario podrá efectuar, en su caso, la renuncia a las exenciones prevista en el apartado dos del art. 20 de la Ley 37/1992, así como presentar, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, la declaración-liquidación correspondiente e ingresar el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido resultante.

El ejercicio de dicha facultad por parte del adjudicatario determina la obligación de presentar la autoliquidación del Impuesto conforme al modelo aprobado por la Orden 3625/2003, de 23 de diciembre (Modelo 309).

Ahora bien, de resultar aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el art- 84.Uno.2º de la Ley 37/1992 el adjudicatario resultará ser el sujeto pasivo de la operación, motivo por el cual vendrá obligado a presentar la autoliquidación ordinaria del Impuesto en nombre propio, sin actuar en nombre y por cuenta del subastado.

C. ANÁLISIS DE LAS CONSECUENCIAS DERIVADAS DEL EJERCICIO DEL DERECHO DE RENUNCIA A LA EXENCIÓN.

¿Qué consecuencias se derivan de esta renuncia a la exención? Tal y como precisó dentro de la doctrina administrativa la DGT en su Resolución de 5 de mayo de 2009, planteada por una entidad de crédito que aplicaba una prorrata especial y que, por razón de su actividad, resultaba adjudicataria, mediante la figura de la dación en pago de deuda, de determinados bienes de naturaleza inmobiliaria, procediendo a la venta inmediata de este conjunto de bienes inmuebles y pretendiendo instar del transmitente (esto es, del que da en pago), la renuncia a la exención en aquellos supuestos en los que la entidad prevea que la posterior entrega quede sujeta y no exenta de IVA, en el supuesto de que se renunciara a la exención, determinará que las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición por parte de un sujeto pasivo en prorrata especial de distintos bienes inmuebles cuyo destino (siguiendo unos criterios razonables y debidamente justificados) sea previsiblemente la realización de operaciones sin exención del Impuesto puedan ser objeto de deducción.¹⁹

Así las cosas estimó la DGT que en el concreto supuesto analizado la entidad de crédito podría pedir al transmitente del bien inmueble que renunciase a la exención y repercuta el tributo al adquirente, el cual podría deducirlo de manera íntegra.

A juicio del citado Centro Directivo constituye un criterio razonable atender a la naturaleza del bien sobre el que recae la exención cuya aplicación pretenda renunciarse, toda vez que, en función de dicha naturaleza, resulta posible prever si en la posterior entrega cabrá, a su vez, la renuncia a la exención o no. Y en el caso de que se siguiese el criterio relativo a la naturaleza del bien podría solicitarse al transmitente la renuncia a la exención tratándose de bienes tales como almacenes, locales, oficinas, plazas de garaje, naves industriales y suelo urbanizable en curso (ya sea éste programado o no).

En cambio consideró la DGT que no resultaría razonable solicitar la renuncia a la exención respecto de aquellas adjudicaciones de inmuebles terminados que constituyesen residencias unifamiliares, residencias colectivas o trasteros ya que, en la mayoría de los casos, la posterior entrega efectuada estaría exenta de IVA, sin que en estos casos sea previsible que se renuncie a la exención con ocasión de su venta posterior. En opinión del citado Centro Directivo el destino previsible del inmueble debe estar debidamente justificado por elementos objetivos, pudiendo ser objeto de comprobación posterior.

¹⁹ En relación con la aplicación de esta regla de prorrata especial estimó además la Sentencia del TSJ. de Andalucía de 30 de enero de 2002 que puede aplicarse la renuncia a la exención cuando el adquirente puede deducir íntegramente por aplicación de la prorrata especial.

Y, en el hipotético caso de que se alterase el destino inicialmente previsto, habría que proceder a la rectificación de las deducciones practicadas, siendo ésta obligatoria cuando implique una minoración del importe inicialmente deducido.²⁰

Por su parte el TEAC, a través de su Resolución de 28 de abril de 2009, analizó una operación de compraventa de un inmueble efectuada entre una Sociedad X (compradora) y una persona física A (vendedora), representada por el señor B, la cual resultó formalizada mediante escritura pública en diciembre de 2003. En dicha escritura no se hizo constar la repercusión del IVA. Con posterioridad, en octubre de 2004 se formalizó ante Notario una escritura de rectificación de la anteriormente citada escritura de compraventa de diciembre de 2003 entre la Sociedad X y la Sociedad Y, en la que se manifestó que el señor B intervino erróneamente en la escritura de 2003 en nombre del señor A, ya que en realidad representaba a la Sociedad Y. Así las cosas se manifestó que la venta real se efectuó entre las Sociedades X e Y, ya que esta última Sociedad había adquirido en documento privado previamente al señor A el inmueble objeto de la operación, que fue elevado a documento público en la misma escritura de rectificación. De dicha escritura se desprendía, además, que había sido presentada su autoliquidación por ITPyAJD, declarándose el acto exento. En el año 2005 la Comunidad Autónoma formuló propuesta de liquidación en relación con la compraventa formalizada en el año 2003 a cargo de la Sociedad X en concepto de ITPyAJD (Modalidad de TPO), al tipo del 7%. El interesado presentó recurso de reposición y posterior reclamación económico-administrativa ante el TEAR, que la desestimó, recurriéndose posteriormente en alzada ante el TEAC.

Pues bien tal y como señala el TEAC, de cara a que la transmisión del inmueble vendido en el año 2003 hubiera estado sujeta al IVA (lo que hubiera excluido la aplicación del ITP) habría sido necesario que el vendedor tuviera la condición de sujeto pasivo y, además, que la operación no estuviera exenta en este Impuesto o, de estarlo, que el vendedor hubiera renunciado a la aplicación de la exención, cumpliéndose los restantes requisitos del art. 20.Dos de la LIVA21. Y ninguna de estas condiciones aparecía cumplida en el supuesto analizado. De hecho la vendedora era una persona física de la que ni siquiera se invocó su condición de sujeto pasivo por el IVA. Y el objeto de la compraventa lo constituía una segunda transmisión de vivienda que, como tal, se encontraba exenta de IVA, no formulándose en la escritura ninguna renuncia a la exención ni acreditándose además el cumplimiento de los restantes requisitos exigidos.

Por otra parte estimamos que carecía de toda relevancia la pretensión defendida por el recurrente en el sentido de que sólo existió una venta (la efectuada entre las Sociedades X e Y), ya que la venta documentada en la escritura de 2003 resultó inexistente, al haberse producido algún tipo de error en la determinación de la persona del vendedor, tal y como se pretendía justificar a través de una posterior escritura pública de rectificación de 2004.²²

Tal y como precisó el TEAC, invocar en una escritura posterior de rectificación en la que intervenían, no el vendedor de la escritura de 2003 cuya rectificación se pretendía, sino el comprador y un tercero para modificar aquélla, no podía tener eficacia alguna. Más bien parecía que lo que se pretendió fue interponer a una persona ajena en una operación (la venta efectuada en el 2003), que ya estaba consumada en la fecha de la escritura de rectificación. Adicionalmente se pretendía hacer valer por la recurrente como prueba de la sujeción al Impuesto de la operación inmobiliaria una escritura de rectificación notarial de fecha posterior a la operación de compraventa.

20 Véase igualmente a este respecto la Sentencia del TS de 10 de abril de 2013, de conformidad con la cual en la adjudicación de un terreno del Ayuntamiento, si dicho terreno no estaba en curso de urbanización ni se desplegó actividad alguna, no cabrá renuncia a la exención por su destino residencial aunque en la escritura se diga que es rústico. Por su parte la Sentencia del TSJ. de Castilla y León de 18 de enero de 2013 procedió a anular una renuncia a la exención del IVA en la venta de una vivienda porque el adquirente no había acreditado que fuese a destinarse al desarrollo de una actividad sujeta. Tal y como recuerda el Tribunal uno de los requisitos de la renuncia a la exención en operaciones inmobiliarias es que el adquirente tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones, en función de su destino previsible. En consecuencia corresponde a la parte compradora con base en criterios razonables y debidamente justificados, determinar el destino previsible de los bienes inmuebles, esto es, la utilización de los mismos por dicha sociedad, tanto en la realización de operaciones que originarán a la misma el derecho a deducir en el IVA, como la realización de operaciones que no originen el citado derecho. En el supuesto de adquisición de vivienda por una empresa dedicada a la promoción inmobiliaria, el destino previsible del bien es su uso como vivienda o su arrendamiento para uso de vivienda que, por tratarse de operaciones exentas, no originan el derecho a la deducción del IVA soportado. Y, dada la acreditación insuficiente por el interesado de que fuera a destinarse a otro fin, la renuncia a la exención resulta improcedente.

21 Téngase presente además que, tal y como se encargó de precisar la Sentencia del TSJ. de Extremadura de 22 de enero de 2013, la aplicación del tipo reducido de TPO previsto en determinadas legislaciones autonómicas (en el presente caso por la Ley extremeña 8/2001 en su art. 6.3 para aquellos supuestos en los que no se renuncie a la exención del IVA no es de aplicación cuando el vendedor no actúa como empresario o profesional. En efecto, en el concreto supuesto de autos analizado lo que se deducía de los términos de la escritura pública era que los vendedores no tenían la condición de sujetos pasivos del Impuesto en la concreta operación de compraventa, no habiéndose aportado una fundamentación y prueba que permitiera mantener una solución distinta a la adoptada por la Administración Tributaria, motivo por el cual no podía apreciarse que se tratase de una operación sujeta pero exenta. Ello significa que la parte vendedora no hubiera podido renunciar a la exención, ya que no puede hacerlo quien no tiene la condición de sujeto pasivo del IVA. A mayor abundamiento en el presente caso respecto del adquirente no quedó acreditado que hubiera podido deducirse en su totalidad la cuota de IVA repercutido, siendo este conjunto de requisitos necesarios para que hubiera podido darse una renuncia válida a la exención. Y es que sólo en el supuesto de que, habiéndose podido ejercitar la renuncia, no se hubiese hecho finalmente, habría sido de aplicación el tipo bonificado. Distinto de lo anterior sería el caso en que no se ejercitase la renuncia a la exención debido a que la misma no pudiera ejercitarse válidamente. En definitiva, tal y como concluye el Tribunal el tipo bonificado en TPO se aplica solo en aquellas operaciones en que no se ejercita la renuncia a la exención, que es facultativa, pero no cuando dicha opción no existe por faltar cualquiera de los requisitos que exigen la sujeción, la exención y la renuncia a la exención.

22 Ciertamente la primera venta que se produjo no ofrecía duda alguna. La vendedora era la titular registral, y así se dijo acreditado además en la propia escritura, del inmueble transmitido y consistente en su venta al comprador definitivo (la Sociedad X), que la aceptó y pagó a la primera el precio acordado, quien reconoce el haberlo recibido.

Ya en un supuesto de carácter similar el TS, a través de su Sentencia de 9 de noviembre de 2004, señaló que sin la previa o coetánea declaración suscrita por el adquirente, y teniendo en cuenta la necesidad de otorgar escritura de subsanación, no puede entenderse válidamente efectuada la renuncia a la exención en el IVA. Pues bien en base a ello el TEAC acordó desestimar el recurso y confirmar la liquidación girada por la Comunidad Autónoma en el año 2005 por el ITPyAJD, concluyendo que para que tenga validez la renuncia a la exención del IVA en una transmisión de un inmueble, tanto la renuncia del transmitente como la declaración del adquirente ha de ser previa o simultánea a la entrega, sin que tenga valor a este respecto una escritura rectificativa.

De cualquier manera, y de conformidad con lo declarado por la Audiencia Nacional en su Sentencia de 17 de junio de 2009, resulta procedente la renuncia a la exención en el IVA en aquellos supuestos en los que consta en la escritura de compraventa la repercusión del citado Impuesto, debiendo entenderse cumplida la condición relativa a la comunicación fehaciente. Se reconoce así que no constituye un requisito esencial que la renuncia a la exención del IVA aparezca literalmente en la escritura. En efecto, no se requiere que figure de manera literal 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, ya que de esta forma es incuestionable que adquirente y transmitente manifiestan su intención y conocimiento indubitado de que la operación quede sujeta a gravamen por el citado Impuesto.²³

En opinión de la Audiencia, 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 garantizar la posición del adquirente frente a repercusiones no queridas. Y este fin puede ser alcanzado, bien mediante la utilización del término “renuncia” en la escritura o, en su caso, a través de cualquier otro del que pueda derivarse que el transmitente renuncia (explícita o implícitamente) a la exención, lo que propicia una opción en favor de la mecánica del tributo y no la exoneración del gravamen. Concretamente en el supuesto de autos analizado por el órgano judicial constaba en la escritura de compraventa la repercusión del IVA al 16% (tipo de gravamen aplicable por aquel entonces), motivo por el cual se estima cumplida la condición de la comunicación fehaciente, existiendo realmente renuncia a la exención. Con posterioridad declararían a este respecto el TS a través de su Sentencia de 14 de octubre de 2010 que, dado un supuesto de renuncia a la exención en el IVA en el que, con posterioridad, se otorgaba una escritura pública de rectificación dejando sin efecto dicha renuncia, resultaba procedente confirmar la liquidación girada en concepto de IVA, al no haberse acreditado en la instancia que las partes incurrieran en error en su declaración inicial. Ahora bien, a pesar de ello el Alto Tribunal procede a la anulación de la sanción por falta de motivación de la culpa.

Por su parte mediante Sentencia de 20 de enero de 2011 el Alto Tribunal se encargó, de entrada, de recordar, al hilo de la cuestión relativa a si, en orden a la efectividad de la renuncia a la exención, se cumplieron o no los requisitos establecidos en el art. 8.1 del Reglamento del IVA relativos a la comunicación fehaciente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega del inmueble y a la declaración del adquirente en donde se haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción, que dicha renuncia quedaba sometida, por aquel entonces, al cumplimiento de los siguientes requisitos: que el adquirente fuese un sujeto pasivo del IVA que actué en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional; que el adquirente tuviese derecho a la deducción total del IVA soportado por la correspondiente adquisición (recuérdese que este requisito ha sido modificado por la Ley 28/2014); y que el adquirente declarara por escrito las dos circunstancias anteriores al transmitente y que este comunique fehacientemente a aquel la renuncia con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien.²⁴

En relación con la necesaria concurrencia por aquel entonces (y, en todo caso, con carácter previo a la reforma introducida por la Ley 18/2014) del citado requisito consistente en tener derecho a la deducción total del IVA soportado en la adquisición declaró el TSJ. de Madrid mediante Sentencia de 29 de marzo de 2012 que no podía estimarse cumplido el mismo de forma implícita por la repercusión del IVA al adquirente en la escritura pública, siendo la declaración del adquirente necesaria en todo caso para que la renuncia tenga validez y debiendo resultar además coetánea a la comunicación fehaciente de la renuncia por el transmitente. A estos efectos estimó el Tribunal que resultaba insuficiente el documento privado aportado con posterioridad, el cual solo podrá oponerse a terceros a partir de su entrada en registro público.²⁵

Este mismo Tribunal, mediante Sentencia de 30 de marzo de 2012, insistió en la necesidad de una declaración efectuada por escrito del adquirente de ser sujeto pasivo del IVA y tener derecho a la deducción total del Impuesto soportado en la adquisición, existiendo a este respecto acreditación insuficiente si se presentase una factura en la que se hiciese constar la repercusión del IVA y las comunicaciones en documento privado, las cuales solo hacen prueba frente a terceros desde su entrada en un registro público.

23 Véase a este respecto la Sentencia del TSJ. de Andalucía de 11 de abril de 2008, de conformidad con la cual la renuncia a la exención resulta procedente aunque falte la declaración del adquirente como sujeto pasivo y con derecho a deducción, ya que no se discute y no cabe una interpretación excesivamente formalista.

24 Tal y como precisó el TSJ. de Madrid en su Sentencia de 25 de enero de 2010, la renuncia a la exención se puede efectuar en la escritura de transmisión.

25 Véase igualmente a este respecto la Sentencia del citado Tribunal de 8 de mayo de 2012.

Por otra parte, dada una escritura a través de la cual se elevó a pública una anterior transmisión realizada en documento privado, constando en la misma la comunicación del adquirente igualmente realizada en documento privado, declaró el TSJ. de Madrid mediante Sentencia de 8 de mayo de 2012 que en el presente caso sí que podía hablarse de la existencia de una comunicación simultánea, siendo en consecuencia la renuncia procedente. No obstante la Sentencia del TSJ. de Islas Baleares de 24 de julio de 2012 precisó a este respecto que no es suficiente con la mera declaración de sujeción al IVA en la escritura de compraventa. De acuerdo con lo declarado por el Tribunal, aunque la repercusión del IVA en la escritura acreditaba la renuncia a la exención, no debía aplicarse (debiendo tributar por ITP) porque no constaba en el expediente el escrito del adquirente sobre su derecho a deducir íntegramente.

II. ANÁLISIS DE LA EVOLUCIÓN EXPERIMENTADA POR LA DOCTRINA DEL TS.

Como ya se ha analizado con anterioridad tradicionalmente la doctrina administrativa ha puesto de manifiesto a este respecto que resulta claro que la renuncia se ha querido revestir de un cierto carácter formalista que condiciona su validez, de forma que no basta con que pueda probarse que se cumplen los dos primeros requisitos, sino que han de reflejarse y comunicarse por escrito al transmitente, de la misma forma que éste último ha de dejar constancia expresa de la renuncia a la exención, y no en cualquier momento, sino previa o simultáneamente a la entrega del bien.

Con carácter general la LIVA ha venido destacando como requisito absolutamente fundamental que el adquirente realice actividades empresariales, exigiéndose además, hasta fechas recientes, que gozase del régimen de deducción total del IVA, remitiéndose al Reglamento para la concreción de los requisitos y forma de la renuncia. Por su parte el Reglamento regulador del citado Impuesto ha venido tradicionalmente adicionando como requisitos complementarios la comunicación fehaciente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de bienes y la declaración del adquirente, en donde se hiciese constar la condición de derecho pasivo con derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las adquisiciones del bien inmueble (como ya se ha señalado ello ha sido así hasta la reciente reforma introducida por la Ley 28/2014).

Se trata de unos requisitos de inexcusable cumplimiento para el contribuyente si quiere beneficiarse del régimen de renuncia de exención del IVA, de manera que no caben posturas intermedias. O ha cumplido todos y cada uno y debe gozar del régimen de la renuncia, o no, en cuyo caso se entiende que la renuncia no tiene eficacia frente a la Hacienda pública y éste debe aplicar el esquema tributario común.

Pues bien, entrando a analizar la evolución seguida en este punto por la doctrina del TS, tal y como puso de manifiesto el Alto Tribunal en su Sentencia de 9 de noviembre de 2004, el art. 8.1 del Real Decreto 1624/1992 exigía por aquel entonces como garantía de los derechos e intereses de todas las partes afectadas que la renuncia fuese comunicada fehacientemente al adquirente, con carácter previo o simultáneo a la entrega de los terrenos y, además, que, en todo caso, la renuncia (que se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo) se justificara con una declaración suscrita por el adquirente en la que éste hiciese 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, tenía que ser, asimismo, coetánea a la comunicación fehaciente de la renuncia).

Ello se explica por el hecho de que se ha querido revestir a la renuncia de un carácter formalista que condiciona esencialmente su validez. Inicialmente el TS negó la pretendida virtualidad de la llamada “renuncia tácita o implícita” a la exención, al enfatizar que el cumplimiento estricto de los requisitos formales establecidos en el art. 8.1 del RIVA constituyen una condición esencial para la validez de dicha renuncia.

Con posterioridad, sin embargo, y adoptando una postura mucho menos rigurosa y más antiformalista, afirmó el TS en su Sentencia de 13 de diciembre de 2006, a propósito de una operación de adquisición de un establecimiento de hostelería, que “*A tenor del art. 20, apartado 2, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, el sujeto pasivo de las operaciones objeto de la exención descrita en el número 22 del apartado 1 del propio art. 20 (segundas o ulteriores entregas de edificaciones) podrá renunciar a la correspondiente exención del IVA, siempre que el adquirente de los inmuebles cumpla los siguiente requisitos:*

- a) *Que el adquirente sea un sujeto pasivo del IVA que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales.*
- b) *Que el adquirente tenga derecho a la deducción total del IVA soportado por las correspondientes adquisiciones.*

A estos dos requisitos materiales o sustantivos, el art. 8.1 del Reglamento del IVA, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, añade dos requisitos formales: c) La renuncia 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 IVA soportado por la adquisición del correspondiente bien inmueble El derecho a la deducción no es una consecuencia de la renuncia a la exención sino un requisito de la misma; en cambio, sí es una consecuencia el ejercicio del derecho a deducir. La declaración suscrita por el adquirente constituye, pues, el justificante de la renuncia de aquél y deberá comunicarla al transmitente; d) La renuncia se

practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y el transmitente deberá comunicar fehacientemente el adquirente la renuncia a la exención con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes para que el adquirente conozca cual va a ser el régimen de tributación aplicable a la operación, esto es, para dotar al mismo de la necesaria seguridad jurídica. La obligación del transmitente de comunicar la renuncia a la exención al adquirente, 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.

Estas exigencias formales han de ser apreciadas desde 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”.

Estimó así el TS que 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. Ahora bien, puesto que la posibilidad de optar se halla 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 hiciese constar su condición de sujeto pasivo del Impuesto, así como su afirmación de tener derecho, por aquel entonces, a la deducción total del IVA a soportar con ocasión de la adquisición inmobiliaria objeto de la renuncia.

En todo caso subrayó el Alto Tribunal en su Sentencia de 20 de enero de 2011 que dicha renuncia a la exención del IVA por el sujeto pasivo no necesita de renuncia expresa por el transmitente en escritura pública, siendo suficiente con que las partes se comuniquen la voluntad de renuncia y el cumplimiento de las condiciones para la misma, siendo estas comunicaciones entre las partes fehacientes y por escrito, sin que sea necesario la protocolización notarial de las comunicaciones para que surtan efectos frente a terceros ni presentar una declaración suscrita por el adquirente ante la Administración de Hacienda de su domicilio fiscal. La renuncia a la exención del IVA se concibe así como un acto inter partes y no ante la Hacienda Pública, expreso y con comunicación por escrito de ciertas circunstancias.

Y, a pesar de que, en ocasiones, la renuncia se ha querido revestir de un cierto carácter que condicione esencialmente su validez, no basta con que pueda probarse que se cumplen los dos primeros requisitos materiales indicados con anterioridad, sino que han de reflejarse y comunicarse por escrito al transmitente, de la misma forma que éste ha de dejar constancia de la renuncia a la exención, la cual debe ser comunicada fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien, pero resulta claro que en precepto alguno se exige que deba reflejarse necesariamente en documento público.

A juicio del Alto Tribunal la necesidad de notificación “fehaciente” no implica por ejemplo necesariamente intervención del Notario, si bien ha de 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 a este respecto la DGT en su Resolución de 10 de mayo de 1996 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.

En resumen, de conformidad con lo declarado por el Alto Tribunal 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, ya que de esta forma es incuestionable que adquirente y transmitente manifiestan su intención y conocimiento indubitado de que la operación queda sujeta al IVA.

Es suficiente pues con que las partes se comuniquen la voluntad de renuncia y el cumplimiento de las condiciones para la misma, siendo estas comunicaciones entre las partes fehacientes y por escrito, sin que se requiera la protocolización notarial de las comunicaciones para que surtan efectos frente a terceros ni presentar una declaración suscrita por el adquirente ante

la Administración de Hacienda de su domicilio fiscal²⁶. En palabras del Alto Tribunal “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”.

Desde nuestro punto de vista 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, pudiendo dicho fin alcanzarse bien mediante la utilización del término “renuncia” en la escritura o bien 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. En esta misma línea se sitúan las Sentencias del Alto Tribunal de 14 de marzo de 2006 y de 24 de enero de 2007.²⁷

Y, dado que no resulta exigible que el adquirente comunique a la Hacienda Pública que cumple los requisitos exigidos para una válida renuncia a la exención del IVA, no puede negarse validez a tal comunicación por el hecho de que no se haya entregado a la Administración tributaria con carácter previo a la realización de la operación. La norma únicamente exige que tal comunicación se realice al transmitente como sujeto pasivo del Impuesto que ha de renunciar, en su caso, a la exención. Pero ninguna norma exige que tal comunicación se realice en documento público; por eso una escritura en la que el representante de la sociedad transmitente manifiesta que ha recibido del comprador por el concepto de IVA una cantidad que satisface la exigencia de que se haya comunicado fehacientemente al adquirente la renuncia con carácter previo o simultáneo a la entrega del inmueble.

En el concreto supuesto de autos analizado por el Tribunal de la propia escritura de venta del inmueble cabía inferir la existencia de la renuncia a la exención del IVA por parte del transmitente.

Concretamente del contenido de la escritura pública de venta de la vivienda en la que se hacía constar que la operación a la que se refería la escritura era acto sujeto al IVA y al efecto la representante de la entidad vendedora manifestó que había recibido del comprador por tal concepto una determinada cantidad, deduciéndose claramente que, aunque no constaba de forma expresa el término renuncia, de la misma cabía inferir, sin posibilidad de duda alguna al respecto, cual era la voluntad común de las partes, pudiendo producirse dicha renuncia de forma tácita o implícita.

De este modo, a la hora de entrar a determinar si, en orden a la efectividad de la renuncia a la exención del IVA que es aplicable a las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, se cumplieron o no en este caso los requisitos que a tal fin se establecen en el art. 8.1 del Reglamento del IVA (en concreto, la comunicación fehaciente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega del inmueble y la declaración del adquirente en donde se haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción), afirma el Tribunal Supremo a través de su Sentencia de 20 de enero de 2011 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, ya que de esta forma es incuestionable que adquirente y transmitente manifiestan su intención y conocimiento indubitado de que la operación queda sujeta al IVA.

26 Por su parte la Sentencia del TSJ. de Murcia de 23 de septiembre de 2011 añadiría a este respecto que carecería de toda relevancia la existencia de una posterior escritura de rectificación en la que de forma expresa se hiciese constar la renuncia a la exención. Es suficiente, insistimos, con la constancia de haberse repercutido el Impuesto en la propia escritura de compraventa.

27 Añadió asimismo el Alto Tribunal en este último pronunciamiento que, al amparo de la regulación aplicable por aquel entonces, resultaba exigible que el adquirente tuviese derecho a la deducción total del Impuesto soportado, lo que suponía que, estando sujeto el obligado tributario a la regla de prorrata, ésta fuese del 100%. Y, dado un supuesto en el que un sujeto pasivo del Impuesto declaró como actividad principal la actividad de arrendamiento de inmuebles, siendo la actividad con mayor volumen de ingresos en los períodos objeto de comprobación la de venta de inmuebles adquiridos previamente por el propio obligado tributario, y teniendo presente además que, con carácter accesorio, el sujeto pasivo realizaba la actividad de prestación de servicios de la propiedad inmobiliaria (concretamente, en el ejercicio de su actividad el sujeto pasivo realizaba conjuntamente operaciones que originaban el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas con otras operaciones que no originan el derecho a dicha deducción, de manera que se encontraba sujeto a la regla de prorrata), a pesar de que el sujeto interpretó que cuando la anterior normativa del IVA exigía para la renuncia a la exención la plena deducción de las cuotas del Impuesto soportado en las correspondientes adquisiciones no se estaba refiriendo a la deducibilidad total de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo en toda su actividad empresarial, sino a la deducibilidad de las cuotas soportadas en cada adquisición concreta, resuelve el Tribunal que, a efectos de la renuncia a la exención, se requiere que la entidad adquirente tenga derecho a la plena deducción de impuesto soportado. En todo caso, y de conformidad con lo declarado en la Sentencia del TSJ. de Extremadura de 27 de febrero de 2009, el derecho a deducir del adquirente habría de acreditarse con la prorrata provisional del año, la definitiva del año precedente, de la transmisión con independencia del definitivo que resulte a final de año. Mediante Sentencia de 7 de marzo de 2014 analizó el TS un supuesto en el que, mediante escritura de compraventa otorgada una primera entidad mercantil transmitió a una segunda entidad una explotación hotelera, de cuatro estrellas de calificación. Para la Administración autonómica, en la mercantil adquirente no concurrían las condiciones exigidas en el artículo 20.Dos de la LIVA para que la entidad vendedora pudiera renunciar válidamente a la exención, al carecer aquélla del derecho a la deducción total del IVA soportado en el momento de la adquisición, debiendo tributar por el ITPyAJD en el concepto “transmisión patrimonial onerosa”. Lo cierto es que esta segunda entidad estaba dada de alta en el Epígrafe 861.1 del Impuesto sobre Actividades Económicas, Epígrafe referente al alquiler de viviendas. En relación con los ingresos procedentes de la explotación en el ejercicio en cuestión se efectuó la correspondiente repercusión del Impuesto. Y el inmueble adquirido a la primera entidad mercantil iba a ser destinado al arrendamiento. Todo ello condujo al TS a estimar que la segunda entidad citada no ejercía actividades que constituyeran sectores diferenciados, realizando operaciones sujetas y no exentas del IVA. Y, a efectos de la renuncia a la exención contenida en el art. 20.Dos de la LIVA, de acuerdo con su anterior redacción, debía entenderse que el adquirente tenía derecho a la deducción total del IVA soportado cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en que se hubiera de soportar dicho tributo permitiese su deducción íntegra. En el presente caso el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el momento de la adquisición del complejo hotelero fue el que prevaleció como definitivo para el año natural anterior, porcentaje que, atendiendo a las actividades desarrolladas por la mercantil, en ningún caso pudo ser del 100%. Por tanto no podía aceptarse que la segunda entidad citada tuviera derecho a la deducción de la totalidad del IVA soportado en el momento de la adquisición de tal complejo hotelero, en cuanto que no se cumplían los requisitos para renunciar a la exención.

No se requiere pues que conste literalmente una renuncia expresa en la escritura, siendo suficiente con hacer constar la repercusión del Impuesto que manifiesta la intención de las partes de sujetar la operación a gravamen, procediendo de este modo la renuncia implícita a la exención por la transmitente. De acuerdo con lo declarado por el Alto Tribunal 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, pudiendo alcanzarse dicho fin 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.²⁸

Con posterioridad, mediante Sentencia de 11 de febrero de 2011, volvió a analizar el TS la cuestión relativa a la renuncia a la exención en el IVA. A priori al amparo de la regulación legal existente parece razonable estimar que la renuncia expresa ha de ser recogida en la primera copia de la escritura, no en otro documento distinto, complementario o suplementario. Esta interpretación se avala, además, por la propia evolución normativa de, gravamen incrementado de IAJD aplicable en virtud de las sucesivas regulaciones introducidas por la Comunidad de Madrid, y al que posteriormente nos referiremos. Pues bien en relación con el concreto supuesto enjuiciado sólo se permitía gravar con el tipo incrementado si la referida renuncia se recogía de manera expresa en la escritura pública. Y, en el supuesto de autos, no se desprendía tal circunstancia; al contrario, la escritura pública recogía expresamente la sujeción al IVA y la exención resultaba acreditada con documentación distinta y ajustada a lo establecido en el art. 8 del Real Decreto 1624/1992.

Dada una operación consistente en la venta de un inmueble efectuada por una empresa no residente sin establecimiento permanente en España, y al hilo de la cuestión relativa a la renuncia a la exención por el adquirente y a la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo, señaló el TS en su Sentencia de 12 de mayo de 2011 que el establecimiento permanente requiere continuidad y habitualidad, hallándose la operación sujeta a IVA y no a ITP. Añade asimismo el Alto Tribunal, por lo que interesa a nuestro análisis, que la opción de la renuncia habrá de ser ejercitada por el transmitente, ya que es el sujeto pasivo del Impuesto. Ahora bien, en tanto cuanto la posibilidad de optar se haya subordinada al cumplimiento de determinados requisitos que dependen del adquirente, únicamente podrá aplicarse la misma si está interesado en ella, estableciéndose a tal efecto 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 se haga constar su condición de sujeto pasivo del Impuesto, así como su afirmación de tener derecho a la deducción total del IVA a soportar con ocasión de la adquisición inmobiliaria objeto de la renuncia.

Realmente en el presente caso no podía considerarse que existiese un establecimiento permanente ya que, con carácter general, el propio concepto de “establecimiento permanente” denota la existencia de una característica de continuidad y de habitualidad, la cual queda claramente excluida cuando la representación se ha limitado a la realización de una sola operación, resultando el otorgamiento de poderes para la realización de una única operación contrario a la idea básica que define la permanencia.²⁹

Con carácter adicional para el Alto Tribunal la necesidad de fehaciencia en la comunicación de la renuncia a la exención no requiere necesariamente la intervención de Notario, si bien debe existir constancia efectiva de la notificación antes de la entrega del bien, la cual se produce en el instante de la transmisión del poder de disposición de la cosa.

Por su parte en la Sentencia de 21 de noviembre de 2011 afirmó el TS que, a efectos de aplicar la renuncia a la exención de IVA, ha de ser el instante de la adquisición del inmueble y en el ámbito de la actividad en el que se adquiera el que determine si se tiene o no derecho a la aplicación de la deducción total. A juicio del Tribunal para poder aplicar la renuncia a la exención del IVA han de cumplirse una serie de requisitos, siendo uno de ellos el relativo a la comunicación fehaciente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes. Asimismo ha de practicarse por cada operación realizada por el sujeto pasivo, debiendo ser objeto de justificación a través de una declaración suscrita por el adquirente en la que se haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles.

28 Recuérdese que en esta misma línea se había pronunciado con anterioridad el Tribunal a través, entre otras, de sus Sentencias de 5 de octubre de 2005, 14 de marzo de 2006 y 24 de enero de 2007. De este modo, a pesar de que no conste expresamente la renuncia en la escritura pero sí reiteradas menciones a la repercusión, habría de entenderse cumplido el requisito que determina la sujeción y gravamen existiendo documento que declare el derecho a deducir.

29 Concretamente, y por lo que respecta a la delimitación del concepto de establecimiento permanente efectuada en la normativa reguladora del IVA, dada la particularización que se realiza (se habla concretamente de “sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para controlar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo” sugiere la necesidad de que el mandante disponga de un lugar fijo de negocios al objeto de desarrollar su actividad. Y, a este respecto, no cabe confundir a la entidad que entre sus actividades se dedica a representar en determinadas operaciones a un tercero con aquello que son las agencias o representaciones autorizadas dependientes de la entidad representada, con un grado suficiente de permanencia y de estructura adecuada para hacer posible el conjunto de operaciones en relación con la prestación de servicios o actividad de la entidad principal. Dicha dependencia, entendida como criterio básico, resulta un aspecto extraño a una entidad independiente, ajena y autónoma a la entidad representada, la cual en ningún caso puede ser considerada como establecimiento permanente de aquella entidad.

En el concreto supuesto analizado por el Tribunal no se discutía la “comunicación fehaciente” ya que, pese al inicial planteamiento de la cuestión ante la Administración tributaria, la Sala de instancia interpretó que bastaba con la constancia del acto de repercusión del impuesto en la escritura de compraventa para considerar que se estaba ejerciendo una tácita renuncia a la exención. Lo que se debatía era que el adquirente hubiese dejado constancia y acreditado que tenía la condición de sujeto pasivo del Impuesto con derecho total a la deducción por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles. Y, a tal efecto, no concurría tal justificación, no pudiendo inducirse además de la escritura. Con carácter general ha de ser el momento de la adquisición del inmueble (y en el ámbito de la actividad en que se adquiere) el que determine si se tiene o no derecho a la deducción total del Impuesto, no habiéndolo acreditado la recurrente en dicho ámbito. Téngase presente además que corresponde al adquirente justificar, mediante una declaración suscrita por él mismo, su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del Impuesto soportado por la adquisición de los bienes inmuebles, impidiendo la falta de dicho requisito la renuncia a la exención.

En las Sentencias del TS de 12 de julio y 21 de mayo de 2012 (así como en la de 22 de diciembre de 2011) se declaró que las exigencias formales han de ser apreciadas desde la finalidad de la norma, estableciéndose la posibilidad de renuncia a la exención de determinadas operaciones inmobiliarias con la finalidad de evitar las consecuencias de la ruptura de la cadena de las deducciones producida por las exenciones, dado 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 un consumidor final, debiendo el adquirente además soportar la carga del ITP.³⁰

Esta doctrina jurisprudencial del TS recogida en los citados pronunciamientos de 12 de julio y 21 de mayo de 2012 motivaría además que el TEAC, a través de su Resolución de 19 de octubre de 2012, adoptase un cambio de criterio concluyendo, en aras de flexibilizar la exigencia de los requisitos formales en la renuncia a la exención de las operaciones inmobiliarias, que en las exenciones inmobiliarias del IVA en las que cabe la renuncia a la exención, siendo ambas partes sujetos pasivos del Impuesto y actuando en el marco de una operación empresarial, podrán sujetar la operación a dicho tributo sin que resulte esencial a este respecto el hecho de que aparezca literalmente en la escritura una renuncia expresa y sin más requisitos que la constancia de que se haya repercutido el Impuesto en la propia escritura, siendo incuestionable que tanto adquirente como transmitente manifiestan su intención y conocimiento indubitado de que la operación queda sujeta a IVA. Para que la renuncia a la exención del IVA en las operaciones inmobiliarias sea válida es suficiente que la escritura pública refleje la voluntad de las partes de someter la operación a IVA de forma implícita, produciéndose así una flexibilización de la exigencia de los requisitos formales³¹.

Por su parte la STS de 20 de diciembre de 2012 reconoció el cumplimiento del requisito de renuncia a la exención en el IVA, al no haberse cumplido el requisito de la declaración suscrita por el adquirente haciéndose constar expresamente su condición de sujeto pasivo y el derecho a la deducción total del Impuesto. En el presente caso la cuestión central del recurso residía en determinar si se había producido la renuncia a la exención del IVA, al no haberse cumplido el requisito consistente en la declaración suscrita por el adquirente haciendo constar expresamente, tanto su condición de sujeto pasivo del Impuesto como su afirmación de tener derecho a la deducción total del mismo. Para el Tribunal Supremo resultaba evidente la concurrencia de los requisitos previstos en la normativa del IVA dado que, siendo el adquirente una entidad mercantil, de dicha cláusula se desprendía que se había cumplido el requisito que la sentencia recurrida estimaba no cumplido, debiendo procederse en consecuencia a la revocación de la misma y a estimar la casación, declarándose la nulidad de la resolución recurrida y estimándose el recurso contencioso-administrativo.

30 Concretamente de acuerdo con lo declarado en la citada Sentencia del TS de 22 de diciembre de 2011 “(...) 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 a IVA (...) Lo que verdaderamente interesa no es la constancia 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 a favor de la mecánica del tributo y no la exoneración del gravamen”. Por su parte a través de la Sentencia de 21 de mayo de 2012 se analizaba un supuesto en el que tuvo lugar la compraventa de un inmueble entre dos sujetos pasivos del Impuesto. En la escritura pública de compraventa se reflejó la voluntad de las partes de someter la operación a IVA de forma implícita, al especificarse que la sociedad vendedora repercutía a la compradora el importe del IVA. Pues bien el TS estimó suficientemente demostrada la voluntad de las partes de verse sujetos al Impuesto 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, declarando en consecuencia que si ambas partes contratantes son sujetos pasivos del IVA, actuando en el marco de una operación empresarial, podrán 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, al resulta incuestionable que tanto adquirente como transmitente manifestaron su intención y conocimiento indubitado de que la operación quedaba 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.

31 En efecto, tal y como precisó el TEAC en la citada Resolución si ambas partes son sujetos pasivos del IVA actuando en el marco de una operación empresarial podrán sujetar la operación a dicho tributo, sin que resulte esencial a este respecto que aparezca literalmente en la escritura una renuncia expresa, y sin más requisitos formales que la constancia de que se haya repercutido el Impuesto en la escritura. De esta forma resulta incuestionable que tanto transmitente como adquirente manifiestan su intención y conocimiento indubitado de que la operación queda sujeta a IVA, evitándose con ello que a través de sucesivas exigencias formales pueda terminar rompiéndose, en contra de la voluntad de las partes contratantes, la cadena de las deducciones producida por las exenciones en determinadas operaciones inmobiliarias. En el presente caso analizado por el TEAC constaba en la escritura pública la manifestación de las partes contratantes en la que la transmisión se consideraba sujeta al IVA y que la parte vendedora había recibido de la compradora, de la cantidad señalada como precio con anterioridad, la cantidad correspondiente al Impuesto, al tipo vigente, que habría de ingresar en el Tesoro Público en la forma reglamentaria.

En suma, de cara a efectuar la renuncia a la exención es suficiente con la constancia en la escritura de la repercusión del IVA, a pesar de que no figure el término “renuncia”.

Tal y como recuerda el Tribunal, adoptando un paso más en esa línea interpretativa flexibilizadora a la que ya se ha hecho referencia, no resulta esencial que aparezca literalmente en la escritura una renuncia expresa del transmitente a la exención del IVA, siendo suficiente a tal efecto con la constancia de haberse repercutido el Impuesto en la propia escritura de compraventa, ya que de esta forma es incuestionable que adquirente y transmitente manifiestan su intención y conocimiento indubitado de que la operación queda sujeta al IVA. 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, pudiendo dicho fin 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. Y, en el presente caso, a pesar de que faltase el escrito del adquirente, dado que se trataba de un requisito a su favor para evitar repercusiones indebidas, se estimó producida la renuncia por la cláusula en la escritura en la que las partes aceptaban la repercusión del IVA³².

Finalmente queremos hacer referencia a la Sentencia del TS de 15 de enero de 2015, relativa igualmente al alcance de los requisitos formales necesarios para la efectividad de la renuncia a la exención del IVA y, más precisamente, al cumplimiento del requisito establecido en el art. 8.1 del Reglamento IVA sobre la comunicación al transmitente de la condición de sujeto pasivo del adquirente con derecho a la deducción total del Impuesto.

Con carácter general la parte recurrente argumentó al respecto lo declarado por diversos Tribunales Superiores de Justicia en varios pronunciamientos, utilizando dicha doctrina jurisprudencial como argumento de contraste a lo señalado en la Sentencia del TSJ. de Madrid objeto de recurso de casación para unificación de doctrina. Así, en primer término, se aludía a la Sentencia del TSJ. de Aragón de 2 de julio de 2008, en la que se concluyó que del otorgamiento de la correspondiente escritura pública resulta posible inferir, no ya sólo la comunicación de renuncia por el transmitente, sino también la declaración por el adquirente de la condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del Impuesto soportado, dado que esta última declaración ha de ser anterior o simultánea a la de renuncia, no resultando además plenamente explicable el acto de renuncia del transmitente si, al menos, simultáneamente, no ha conocido y recibido la declaración correlativa del adquirente. A mayor abundamiento idéntico criterio habría de adoptarse respecto al pago de la cantidad repercutida en concepto de IVA efectuado por el adquirente con la entrega de la suma consignada en la escritura, circunstancia que quedaría además ratificada por la posterior escritura de subsanación.

Un segundo pronunciamiento esgrimido por la parte recurrente fue la Sentencia del TSJ. de Andalucía de 11 de abril de 2008, en la que se concluyó que, si bien en el supuesto de autos no constaba declaración suscrita por la adquirente en la que se hiciese constar su condición de sujeto pasivo del Impuesto con derecho a la deducción total del Impuesto soportado de acuerdo con lo dispuesto en el art. 8.1 del RIVA, en tanto en cuanto en la escritura pública otorgada constaba la declaración del transmitente repercutiendo el IVA, resultaba evidente que ambas partes conocían que se trataba de una operación sujeta, teniendo conocimiento, no ya solo de la existencia de la exención, sino también del hecho de que con la repercusión se comunicaba una renuncia conocida por el adquirente, al no solicitar este último la no sujeción a ITP33. En consecuencia no cabía poner en tela de juicio la condición de sujeto pasivo de IVA con derecho a deducción total, quedando la operación reflejada en contabilidad y registros exigidos y cumpliéndose en todo caso la formalidad requerida al efecto.

Finalmente la parte recurrente expuso la argumentación contenida en la Sentencia del TSJ. de Cantabria de 22 de julio de 2005. En el concreto supuesto de autos analizado por el citado Tribunal a través de este último pronunciamiento de la valoración conjunta de todas las actuaciones llevadas a cabo e interpretadas las cláusulas que suscribieron las partes en el documento privado y en la escritura se desprendía claramente la voluntad de éstas en orden a que constase en el documento público la renuncia del transmitente como sujeto pasivo del IVA a la exención (de aplicación a la entrega de bienes efectuada), así como la comunicación del adquirente al citado transmisor de su condición de sujeto pasivo del IVA con derecho a deducción total del Impuesto soportado por la citada adquisición. Cabe precisar que en el presente caso dicha comunicación por error no llegó a efectuarse, quedando no obstante subsanado este último mediante el otorgamiento de escritura pública posterior a la comprobación inspectora tributaria y a la liquidación subsiguiente y presentándose autoliquidación por la Modalidad de Actos Jurídicos Documentados del

32 Véase asimismo a este respecto la Sentencia del TSJ. de Madrid de 18 de abril de 2013, en la que se afirma que, no existiendo dicha declaración suscrita por el adquirente en la que se haga constar su condición de sujeto pasivo y la afirmación de tener derecho a la deducción total del IVA a soportar, no resulta suficiente a tal efecto la concurrencia de una posterior escritura de rectificación.

33 En efecto para el Tribunal, aun en el supuesto de que se entendiese que las partes no cumplieron formalmente todos los requisitos exigidos por el art. 8.1 del RIVA, debía estimarse que cumplieron con la finalidad exigida por el mismo, al haber quedado acreditado que ambas partes eran sujetos pasivos del IVA, que convenían de mutuo acuerdo sujetar la operación al citado Impuesto y no al ITP, que el adquirente tenía derecho a la deducción total del IVA soportado y que la parte vendedora había renunciado de forma expresa a la exención comunicando la renuncia de forma fehaciente al adquirente con carácter simultáneo a la entrega del bien.

ITPyAJD. En opinión del Tribunal de estas dos circunstancias se deducía claramente la decisión de las partes contratantes relativa a someter la operación al IVA, teniendo lugar en consecuencia el cumplimiento de los requisitos exigidos legalmente.

Pues bien a través de la presente Sentencia de 15 de enero de 2015 (en virtud del cual el Alto Tribunal estima el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por el interesado contra Sentencia del TSJ Madrid, la cual casa y anula, estimando a tal efecto el recurso en su día interpuesto y declarando la nulidad de un acuerdo del TEAR relativo a liquidación girada por el ITPyAJD de la que traía causa³⁴), y tras efectuar un examen de la doctrina jurisprudencial y su evolución en el asunto controvertido³⁵, concluye el Alto Tribunal que la Sentencia recurrida realizaba una interpretación errónea del requisito, en concordancia con la anterior doctrina del TS al respecto, afirmando a continuación que, de acuerdo con la actual doctrina jurisprudencial del Alto Tribunal (a la que hemos tenido ocasión de referirnos a lo largo del presente Epígrafe de nuestro trabajo) la interpretación de las exigencias contenidas en el art. 8.1 del RIVA³⁶ ha de realizarse desde un punto de vista de la finalidad de la norma, y por tanto menos rigorista.

En opinión del Tribunal Supremo en el presente caso existía identidad fáctica y contradicción de pronunciamientos con la Sentencia del TSJ. de Madrid recurrida, lo que justificaba que se entrara a resolver el recurso. A tal efecto estima el Alto Tribunal que, tal y como se desprende de las Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Aragón de 2 de julio de 2008 y de Cantabria de 22 de julio de 2005, el art. 8.1 del Reglamento del IVA ha de ser interpretado desde la perspectiva de la finalidad de la norma, debiéndose aplicar a los hechos acaecidos sin otorgarles el rigor formal e invalidante que le atribuye la sentencia recurrida, a diferencia del planteamiento adoptado en el presente caso por la Sentencia de instancia recurrida.

Como hemos señalado con anterioridad en el concreto supuesto analizado por el TS el Notario autorizante hizo constar en la diligencia de rectificación practicada que en la escritura que venía a rectificar se cometió el error involuntario de hacer constar que la compraventa estaba sujeta al IVA, cuando en realidad dicha compraventa estaba sujeta y exenta a dicho Impuesto, procediendo la sociedad vendedora a renunciar a la exención del IVA redactando a continuación, de nuevo, y una vez subsanado el error cometido, el contenido íntegro de la concreta estipulación, en la que se hizo constar expresamente la condición de la recurrente de sujeto pasivo del IVA en el ejercicio de su actividad empresarial con derecho a la deducción total del Impuesto soportado. Dicha circunstancia fue notificada a la parte transmitente.

A juicio del TS de dicha diligencia de rectificación se desprendía con total claridad que la parte transmitente, en la fecha de la transmisión en escritura pública, conocía ya de manera indubitada la condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del IVA soportado de la recurrente, siendo dicha diligencia de rectificación requisito suficiente para subsanar el error material sufrido por el propio Notario en la redacción del contenido de la escritura de compraventa rectificada. Téngase presente además a este respecto que, tal y como se hacía constar en la propia diligencia, el Notario en cuestión manifestaba en documento público ser conocedor de que esa era la voluntad de las partes en el momento en que se otorgó la escritura pública de compraventa objeto de rectificación.

En definitiva ambos contratantes eran perfectos concedores de tales circunstancias en el momento de la transmisión, quedando subsanada a través de la diligencia de rectificación la pretendida falta de cumplimiento del requisito formal exigido en el art. 8.1 del RIVA. A mayor abundamiento la citada diligencia constituía prueba documental pública del cumplimiento de las exigencias contenidas en la citada norma, no siendo a tal efecto necesario comunicar a la Hacienda Pública el cumplimiento de los requisitos formales. Se trataba de un acto inter partes, expreso y por escrito, del que en el presente caso se dejó además constancia en la escritura de rectificación.

Y, a resultas de lo anterior, concluye el TS a través de la presente Sentencia de 15 de enero de 2015 que con el otorgamiento de dicha diligencia de rectificación quedó subsanado el error material sufrido por el Notario autorizante en la redacción del contenido

34 Concretamente los hechos analizados por el Alto Tribunal en el presente caso se remontaban al otorgamiento en su día de escritura de compraventa de un inmueble a través de la cual las partes declararon la operación sujeta al IVA, constatando la repercusión y el pago del citado Impuesto en la propia escritura y acompañando aquella de una liquidación por el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados. Posteriormente la Administración, entendiéndose que la operación quedaba en realidad sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, giró una liquidación a la que se respondió con una rectificación de la escritura original en la que la parte vendedora renunciaba a la exención del IVA, renuncia que no fue aceptada por la Administración tributaria argumentando que no era válida por haberse realizado con posterioridad a la realización del hecho imponible.

35 Como hemos tenido ocasión de analizar a lo largo del presente trabajo, de acuerdo con la citada doctrina jurisprudencial resulta admisible la renuncia tácita, si bien existen un conjunto de requisitos formales que deben cumplirse con carácter mínimo, ya que la sola mención contenida en la escritura pública de que la parte vendedora repercute el IVA a la compradora no es suficiente para entender cumplidos los requisitos establecidos en el art. 8 del Real Decreto 1624/1992, al no exigirse únicamente 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, sino también que en todo caso la renuncia practicada 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. Y a tal efecto en el presente caso debía entrar a precisarse si se puede entender fehacientemente notificado por el adquirente su condición de sujeto pasivo del IVA con la mera mención a que se ha repercutido el Impuesto.

36 Cabe recordar que el citado precepto reglamentario disponía, en su redacción aplicable al instante de autos, que "La renuncia a las exenciones reguladas en los números 20.º, 21.º y 22.º 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".

de la escritura de compraventa rectificadora, habiendo manifestado este último mediante documento público ser conocedor de que esa era la voluntad de las partes ya en el momento en que se otorgó la escritura pública de compraventa objeto de rectificación y, por ende, que ambos contratantes eran conocedores de tales circunstancias en el momento de la transmisión. Con el otorgamiento de dicho documento quedaba subsanada pues la pretendida falta de cumplimiento del requisito formal (y por tanto, subsanable) exigido en el art. 8.1 del RIVA, constituyendo además el mismo prueba documental pública del cumplimiento de las exigencias contenidas en la citada norma. Queda así reconocida la trascendencia que adquiere la diligencia de rectificación otorgada por el mismo Notario autorizante de la escritura de compraventa.

III. LA RENUNCIA A LA EXENCIÓN DE IVA Y LA APLICACIÓN DEL TIPO INCREMENTADO DE AJD.

Como ya se ha señalado al inicio del presente trabajo, fue a partir de la aprobación de la Ley 14/2001, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid, cuando dejó de resultar exigible que fuese en la escritura donde constase la referida exención, bastando con que se tratase de una escritura que documentase transmisiones de bienes inmuebles en que hubiese tenido lugar esa renuncia, lo que ya sí daría lugar a que dicha documentación complementaria fuese tenida en cuenta para constituir el correspondiente hecho imponible. En efecto, hasta la entrada en vigor de la citada Ley 14/2001, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid, el tipo incrementado sólo se podía aplicar si la renuncia expresa se recogía en la escritura.

Ciertamente el hecho de que el tipo incrementado se aplique en el caso de que la renuncia en cuestión se recoja en la escritura y no se aplique si no consta en la escritura contribuye a facilitar al sujeto pasivo la prueba de la existencia de la renuncia a la exención del IVA, que se impondrá frente a todos y frente a la Administración tributaria, de acuerdo con lo que se dice en el art. 1218 del Código Civil, respecto del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste, y respecto de las declaraciones que en ellos hiciesen los contratantes, que harán prueba contra ellos y sus causahabientes. En definitiva, es esa facilidad probatoria (y la seguridad jurídica que se gana por el sujeto pasivo) la que opera como justificación del distinto tipo impositivo.

La reforma legal que llevó a efecto la Ley 14/2001, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid, y las leyes posteriores que repitieron esa regulación, alteraron dicha situación e introdujeron un trato muy parecido al que se recoge en el art. 8 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido respecto de la renuncia a las exenciones reguladas en los núms. 20º, 21º y 22º apartado uno del art. 20 de la Ley 37/1992 a la exención de IVA a los efectos de no sujeción de la operación al ITP. Y es que, al amparo de la vigente regulación, la prueba de la renuncia a la exención se puede hacer por documentos complementarios y distintos a la escritura o al acta.

Como ya sabemos hasta fechas relativamente recientes el art. 20.Dos de la Ley 20.Dos de la Ley 37/1992, en relación con el artículo 8 del Reglamento del Impuesto, ha dispuesto que la renuncia a la exención del IVA quede vinculada al cumplimiento de tres requisitos, a saber: que el adquirente sea un 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 adquisición³⁷; y que el adquirente declare por escrito las dos circunstancias anteriores al transmitente, comunicando este último fehacientemente al adquirente la renuncia con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien.

De un tiempo a esta parte la jurisprudencia ha venido reconociendo que, pese a exigir la ley una forma expresa de renuncia, este requisito formal puede entenderse cumplido de modo tácito siempre que sea eficaz frente a terceros, en concreto frente a la Hacienda Pública, pues se persigue únicamente el carácter ad probationem de esa declaración. Así las cosas, y por lo que interesa ahora al objeto de nuestro estudio, dicha renuncia a la exención resultaría eficaz, no ya sólo a efectos del IVA, sino que habría de extenderse además a todos los impuestos, incluido el de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Como ya se ha señalado la posibilidad de renuncia a la exención del IVA está prevista en el art. 20.2 de la Ley 37/1992, el cual establecía en su redacción anterior a la reforma introducida por la Ley 28/2014 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 o profesionales y tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones”*. Constituía pues un requisito absolutamente fundamental que el adquirente realizase actividades empresariales y que gozara del régimen de

³⁷ Tal y como precisa la Sentencia del TSJ. de Murcia de 3 de mayo de 2013, dicho requisito no se cumple en el caso de un adquirente que tiene la condición de sujeto pasivo mixto que lleva a cabo la realización de operaciones exentas, tratándose concretamente de una empresa inmobiliaria que realiza actividades de intermediación en la obtención de préstamos hipotecarios. Recuérdese nuevamente que dicho requisito ha sido objeto de modificación por la Ley 28/2014, de conformidad con la cual resulta exigible que dicho empresario tenga un derecho a la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o en función del destino previsible del inmueble adquirido.

deducción total del IVA, remitiéndose a tal efecto el legislador al Reglamento para la concreción de los requisitos y forma de la renuncia. Por su parte, el Reglamento del IVA establecía en su art. 8, con carácter previo a la reforma operada por el Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, que “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”.

Se adicionaban así, como requisitos complementarios, la comunicación fehaciente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de bienes y la declaración del adquirente, en donde se hiciese constar la condición de derecho pasivo con derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las adquisiciones del bien inmueble. Ciertamente se trataba de unos requisitos de inexcusable cumplimiento para el contribuyente si quería beneficiarse del régimen de renuncia de exención del IVA, de manera que no cabían posturas intermedias.

La obligación del transmitente de comunicar la renuncia a la exención al adquirente, en cuanto comporta por un lado la sujeción al IVA y, por otro, la no sujeción al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, al ser aplicable el apartado 5 del art. 7 del RDLeg. 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPyAJD), pretende evitar la duplicidad impositiva que se produciría si el adquirente presentara de inmediato su declaración por el Impuesto de Transmisiones. Y, en segundo término, la renuncia se practica por cada operación realizada por el sujeto pasivo, debiendo justificarse en todo caso con una declaración suscrita por el adquirente en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del IVA soportado por la adquisición del correspondiente bien inmueble. El derecho a la deducción no es una consecuencia de la renuncia a la exención sino un requisito de la misma; en cambio, sí es una consecuencia el ejercicio del derecho a deducir³⁸.

En definitiva el fundamento de la renuncia a la exención se sitúa en la necesidad de evitar las consecuencias de la ruptura de la cadena de las deducciones producida por las exenciones, dado 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. A través de la aplicación del mecanismo de la renuncia a la exención se persigue pues 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. Y, considerando que el efecto que se persigue es permitir el ejercicio de las deducciones, la renuncia a la exención sólo procede cuando el destinatario de las operaciones exentas es sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial de las cuotas soportadas, o bien en función del destino previsible del inmueble adquirido.

La opción de renuncia debe ser ejercitada por el transmitente, ya que él es el sujeto pasivo del Impuesto. Ahora bien, puesto que 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 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 o parcial del IVA a soportar con ocasión de la adquisición inmobiliaria objeto de la renuncia.

La renuncia a la exención del IVA por el sujeto pasivo no necesita de renuncia expresa por el transmitente en escritura pública. Basta que las partes se comuniquen la voluntad de renuncia y el cumplimiento de las condiciones para la misma, siendo estas comunicaciones entre las partes fehacientes y por escrito, sin que sea necesario la protocolización notarial de las comunicaciones para que surtan efectos frente a terceros ni presentar una declaración suscrita por el adquirente ante la Administración de Hacienda de su domicilio fiscal. No puede por tanto negarse validez a la comunicación por el hecho de que no se entregue a la Administración Tributaria con carácter previo a la realización de la operación. La norma únicamente exige que tal comunicación se realice al adquirente. Pero no es exigible, en ningún caso, que el adquirente comunique a la Hacienda Pública que cumple los requisitos exigidos para una válida renuncia a la exención del IVA.

38 A esta cuestión relativa a la suficiencia a efectos de la comunicación fehaciente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien de la indicación contenida en la escritura de compraventa de que la operación se halla sujeta a IVA se refirió igualmente el TSJ. de Islas Baleares en su Sentencia de 14 de abril de 2011, aludiéndose además a la comunicación del adquirente donde se haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción. Se trata de una mera explicitación del cumplimiento de un presupuesto material, constituyendo un acto inter partes que ha de ser expreso y con constancia por escrito, pero que no requiere comunicación alguna a la Administración tributaria ni constancia en documento público si bien, en caso de falta de comunicación previa la renuncia a la exención resultaría improcedente.

Como ya se ha venido poniendo de manifiesto a lo largo del presente trabajo tradicionalmente la renuncia se ha querido revestir de un cierto carácter formalista que condicione esencialmente su validez, no bastando con que pueda probarse que se cumplen los dos primeros requisitos materiales enunciados con anterioridad, sino que han de reflejarse y comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien. Ahora bien en ningún precepto se señala que resulte exigible que deba reflejarse necesariamente en documento público.

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. 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 en los documentos complementarios de la transmisión efectuada 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.

Pues bien mediante Sentencia de 11 de febrero de 2011, a la que ya hemos tenido ocasión de referirnos, analizó el Tribunal un concreto supuesto en el que la Comunidad de Madrid consideró que la concreta operación realizada quedaba sujeta a la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, ya que no le constaba la existencia de la renuncia a la exención del IVA por parte del transmitente, criterio que rectificó al acreditarse la existencia de la renuncia a la exención del IVA mediante documento privado entre las partes, lo cual sujetaba la operación al IVA y al gravamen de Actos Jurídicos Documentados. La sentencia recurrida centró la cuestión litigiosa exclusivamente en si el tipo aplicable a la operación realizada, en lo que hacía al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, es el básico o general del 0’5% o es el incrementado del 1’5%.

La Sala de instancia sostuvo que no procedía la aplicación del tipo incrementado del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados por cuanto para ello es necesario que la renuncia a la exención del IVA contenida en el art. 20.Dos de la Ley 37/1992 se recoja de manera expresa en la escritura pública. La Comunidad de Madrid recurrente, asumiendo el criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central recogido en la Resolución de 20 de febrero de 2002, sostuvo que la renuncia a la exención del IVA debía constar de forma expresa bien en la escritura pública bien en los documentos complementarios a la transmisión efectuada

Tratándose concretamente en el caso de autos de una transmisión de un edificio de oficinas, instrumentada en escritura pública de 30 de mayo de 2000, el tipo aplicable en el Impuesto de Actos Jurídico Documentados venía determinado en la Ley 24/1999, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid. En el ejercicio de la competencia asumida el art. 3.Dos de la Ley 24/1999, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid, estableció los tipos de gravamen en la Modalidad de Actos Jurídicos Documentados, diciendo que “Con efectos desde el 1 de enero de 2000, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base imponible los tipos de gravamen siguientes: “a) Con carácter general, en las primeras copias de escrituras y actas notariales se aplicará el tipo del 0,5 por 100. b) En las primeras copias de escrituras donde se recoja de manera expresa la renuncia a la exención contenida en el artículo 20.Dos, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, se aplicará el tipo de gravamen del 1,5 por 100”.

A pesar de que la dicción literal del precepto transcrito daba a entender que sólo cabía aplicar el tipo incrementado si la renuncia a la exclusión del IVA venía recogida de manera expresa en la primera copia de la escritura, no en otro documento distinto, complementario o suplementario de la escritura que documentase la transmisión del bien inmueble, el TS considera que la renuncia a la exención del IVA no necesita de escritura pública, bastando que las partes se comuniquen la voluntad de renuncia y el cumplimiento de condiciones para la misma y debiendo ser estas comunicaciones entre las partes fehacientes y por escrito, sin que sea necesario la protocolización notarial de las comunicaciones para que surtan efectos frente a terceros. Y ello sobre la base de que ninguna norma exige que tales comunicaciones al transmitente y adquirente se realicen en documento público. Normalmente, la renuncia vendrá contenida en el propio documento notarial en el que se hace la transacción principal. Pero ello no puede ser óbice para que el precepto pueda aplicarse también en aquéllos supuestos en que la renuncia venga recogida en otro documento independiente, sea o no notarial, pues otra interpretación sería desvirtuar la finalidad perseguida por la norma y un camino fácil para burlar la Ley.

Basta por tanto con que la renuncia a la exención del IVA conste de forma expresa en cualquier tipo de documento, bien sea en la escritura pública, bien en los documentos complementarios de la misma. Y, tal y como concluyó el Tribunal Supremo en el citado pronunciamiento, la Ley 24/1999 de la Comunidad de Madrid lo que quiso establecer fue la necesidad de aplicar el tipo incrementado del gravamen de Actos Jurídicos Documentados en aquellas segundas o posteriores transmisiones de inmuebles en las que conste de forma expresa la renuncia a la exención del IVA, excluyéndose, en consecuencia, la aplicación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

En resumen, no hace falta para gravar con el tipo incrementado de Actos Jurídicos Documentados que la renuncia a la exención del IVA se recoja en escritura pública; basta con que la renuncia, siempre que sea expresa, se recoja en documentos complementarios de la escritura pública que documente la transmisión.

A este respecto puede consultarse igualmente la Sentencia del TSJ. de Madrid de 4 de noviembre de 2010, relativa a la aplicación de un tipo incrementado a las primeras copias de una escritura en la que se recoge de manera expresa la renuncia a la exención contenida en el art. 20.Dos de la LIVA. De conformidad con lo declarado por el Tribunal hasta la entrada en vigor de la Ley 4/2001, de 26 de diciembre, el tipo incrementado sólo resultaba de aplicación si la renuncia expresa se recogía en la propia escritura, pero no si se recoge en otro documento complementario.

Refiriéndose a la concurrencia del requisito relativo a la declaración por escrito del adquirente de ser sujeto pasivo del IVA y tener derecho a la deducción total del IVA soportado en la adquisición, señaló además el TSJ. de Madrid en su Sentencia de 30 de diciembre de 2010 que no puede entenderse cumplido dicho requisito de forma implícita por la repercusión del IVA al adquirente en la escritura pública. Tal y como precisó el Tribunal la declaración del adquirente resulta necesaria en todo caso para que la renuncia tenga validez, debiendo ser coetánea a la comunicación fehaciente de la renuncia por el transmitente, siendo insuficiente a tal efecto la declaración formal del adquirente contenida en una escritura pública otorgada más de un año después de la de compraventa. En definitiva, para la renuncia a la exención la repercusión en escritura no sustituye la necesidad del escrito del adquirente declarando su derecho a deducir, siendo ineficaz la declaración en escritura de un año después.³⁹

A esta cuestión relativa a la necesidad en todo caso de la declaración por escrito del adquirente de ser sujeto pasivo del IVA y tener derecho a la deducción total (actualmente, a la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o en función del destino previsible del inmueble adquirido) se refirió la Sentencia del TSJ. de Madrid de 8 de marzo de 2012, señalándose que no puede estimarse cumplido dicho requisito de forma implícita por la repercusión del Impuesto del IVA al adquirente mediante escritura pública, al ser la declaración del adquirente necesaria en todo caso para que la renuncia tenga validez, debiendo ser coetánea a la comunicación fehaciente de la renuncia por el transmitente.

Por su parte la Sentencia del TSJ. de Valencia de 18 de enero de 2013 analizó un supuesto controvertido derivado de rectificar el tipo impositivo aplicado por la actora en su autoliquidación presentada con motivo de la escritura pública de adjudicación por concurso de determinadas fincas, rectificación consistente en la aplicación del tipo de 2% al existir en la precitada escritura pública una renuncia a la exención del IVA y por aplicación del art. 14.3 de la Ley 13/1997, de la Generalitat de Valencia.

Inicialmente en la escritura pública de adjudicación no se hacía referencia expresa a la demolición de las edificaciones existentes en las fincas transmitidas. Sin embargo en la escritura se señaló que el adjudicatario asumía, entre otras obligaciones, las de "1ª destinar preceptivamente las parcelas a la construcción de viviendas, garajes y, en su caso, trasteros y/o locales, de protección pública, respetando a tal fin la normativa vigente", además de "2ª iniciar la ejecución de la construcción de viviendas en los solares resultantes." A juicio del Tribunal, si al dato de la obligación de construcción en las fincas transmitidas le añadimos el de que las mismas estaban constituidas por una serie de edificaciones preexistentes, necesariamente dicha construcción de nuevas viviendas había de pasar previamente por la demolición de las existentes. Siendo ello así, queda claro la concurrencia del supuesto previsto en el último párrafo, letra c del apartado 22 del número Uno del art. 20 de la Ley del IVA, con arreglo a la cual la exención del IVA no se extiende a las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística. Y, resultando la operación sujeta y no exenta de IVA, no se puede renunciar a algo que no existe.

En relación con estas operaciones de demolición, y al hilo igualmente de la cuestión relativa a la renuncia a la exención del IVA, la Sentencia del TSJ. de Madrid de 28 de febrero de 2013 analizó un supuesto en el que las partes adquirentes planteaban la posible renuncia a la exención del IVA, por cuanto que su planteamiento inicial era que la operación quedaba amparada por la excepción a la exención que dispone el art. 20.Uno.22.c) de la Ley del IVA, que las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística.

39 Refiriéndose igualmente a la concurrencia de este requisito formal relativo a la declaración por escrito del adquirente de ser sujeto pasivo del IVA y tener derecho a la deducción por aquel entonces total del IVA soportado en la adquisición precisó el propio TSJ. de Madrid en su Sentencia de 6 de mayo de 2011 que no puede estimarse cumplido dicho requisito de forma implícita por la repercusión del IVA al adquirente en la escritura pública, añadiendo que, en todo caso, la declaración del adquirente resulta necesaria para que la renuncia tenga validez, debiendo ser coetánea a la comunicación fehaciente de la renuncia por el transmitente. Véase igualmente a este respecto, dentro de la doctrina administrativa, la Resolución del TEAC de 21 de junio de 2012, de conformidad con la cual en la exención por entrega de edificaciones el escrito del adquirente no tiene por qué ser una escritura pública. Recuerda nuevamente el TEAC a través de la citada Resolución que no constituye requisito para la renuncia a la exención que la declaración del adquirente se haga en documento fehaciente, aunque sea habitual que conste en la misma escritura pública en que se formaliza la transmisión. En efecto, ha de comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien pero no se requiere que se refleje en documento público o que se ponga en conocimiento de la Administración, siendo válida a este respecto la comunicación realizada en documento privado firmado por las partes en la misma fecha que la de la escritura de compraventa. A su juicio ninguna norma exige que, de cara a la validez de la renuncia a la exención en las operaciones inmobiliarias, la declaración suscrita por el adquirente que tiene la consideración de empresario con derecho a deducción se realice en documento público. Tal y como precisa el Tribunal normalmente la citada renuncia quedará contenida en el propio documento notarial a través del cual se realice la transacción principal. Ahora bien ello no puede ser óbice para que la normativa en cuestión resulte igualmente aplicable en aquellos otros supuestos en los que la renuncia quede recogida en otro documento independiente, sea o no notarial, ya que la adopción de otra interpretación supondría desvirtuar la finalidad perseguida por la norma.

Para la Administración no era posible renunciar a una exención que los propios interesados postulan, no siendo aplicable a su caso por concurrir un supuesto de excepción. Ahora bien, de acuerdo con lo declarado por el Tribunal la exención del IVA no se extiende a las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística. Y, si bien es cierto que no se exige expresamente que tal demolición tenga que producirse de manera inmediata a la entrega de la edificación, no es admisible, a efectos de la operatividad de la excepción a la exención del IVA, que la situación de la edificación se mantenga inalterada en el tiempo sin cumplir el presupuesto de su demolición. En el presente caso, no solo no resultaba acreditado, ni siquiera indiciariamente, que la demolición de las edificaciones fuera a producirse en un periodo determinado y razonable, dada la larga pendencia del planeamiento urbanístico de la zona de emplazamiento de las edificaciones, sino que, además, y fundamentalmente, las propias partes intervinientes en la operación acordaron que la vendedora se mantuviese como arrendataria de las edificaciones ejerciendo su actividad empresarial habitual, lo que denotaba que no preveían una cercana o próxima demolición de las edificaciones, de manera que no cabía apreciar que se cumplieran los presupuestos determinantes de la excepción a la exención al IVA.

IV. ALCANCE DE LA MODIFICACIÓN OPERADA POR LA LEY 28/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE, DE REFORMA DE LA LEY DEL IVA.

La nueva Ley 28/2014, de 27 de noviembre, de reforma de la Ley del IVA, amplía el ámbito objetivo de la aplicación de la renuncia a las exenciones inmobiliarias, al no vincular la misma a la exigencia de que el empresario o profesional adquirente tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado en función del destino previsible en la adquisición del inmueble, si bien se exige que dicho empresario tenga un derecho a la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición o en función del destino previsible del inmueble adquirido.

Señala el art. 20.Dos de la LIVA en su vigente redacción que “Las exenciones relativas a los números 20º y 22º 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 o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición, o bien, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción.”

Así pues, con motivo de la reforma de la Ley 37/1992 operada a través de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, se ha ampliado el ámbito objetivo de la aplicación de la renuncia a las exenciones inmobiliarias, al no vincular la misma a la exigencia de que el empresario o profesional adquirente tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado en función del destino previsible en la adquisición del inmueble, si bien se exige que dicho empresario tenga un derecho a la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición o en función del destino previsible del inmueble adquirido.

De entrada la citada Ley 28/2014 elimina la referencia al número 21º del apartado Uno del art. 20 de la LIVA. Y, con carácter adicional, se dispone una reforma del apartado segundo del citado precepto de importante repercusión fiscal, al ampliarse como decimos el ámbito objetivo de aplicación de esta renuncia.

Como hemos tenido ocasión de analizar a lo largo del presente trabajo entre los requisitos que se exigían hasta el 31 de diciembre de 2014 se encontraba el relativo a que el empresario adquirente del inmueble, y en función del destino previsible, tuviese derecho a la deducción total del Impuesto soportado por dicha adquisición. Pues bien a partir del 1 de enero de 2015 la renuncia a la exención no queda condicionada a este requisito, ya que podrá ser ejercitada la renuncia por el transmitente cuando el empresario o profesional adquirente tenga derecho a deducir el Impuesto, bien sea total o parcialmente, no pudiendo en principio renunciarse a la exención cuando el adquirente sea un empresario o profesional que realicen actividades exentas. Con carácter adicional se añade que en el caso de que no se cumpla lo anterior (esto es, cuando el adquirente no genere el derecho a la deducción) también podrá renunciarse a la exención cuando, en función del destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción.

A la luz de la reforma introducida se amplía el ámbito de aplicación de la renuncia a la exención en las operaciones inmobiliarias (entregas de suelo y de edificaciones), flexibilizándose el cumplimiento del requisito que exige que el adquirente tenga derecho a la deducción de la cuota soportada por la operación. En este sentido bastará que se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total, o incluso parcial, de la cuota soportada en la operación o bien, cuando ni siquiera tuviera un derecho a la deducción parcial, que los bienes adquiridos vayan a ser utilizados total o parcialmente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducir, es decir, atendiendo al criterio de su destino efectivo.

A este respecto, y a través de la aprobación del Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, se adapta también el RIVA, en su art. 8, a la reforma operada, a fin de adecuarlo a la nueva redacción del precepto legal. En el citado precepto reglamentario

se recogen las condiciones formales que deben cumplimentarse por los partícipes de la operación inmobiliaria. Así, se mantiene que la renuncia a las exenciones de los números 20º y 22º del art. 20.Uno de la Ley deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes. La renuncia deberá practicarse operación por operación por el sujeto pasivo (quien transmite o entrega los bienes).

En relación con la justificación que ha de emitir el adquirente, a fin de adecuarla a la redacción del art. 20.Dos de la Ley establece el citado precepto reglamentario que el adquirente deberá emitir una declaración en la que haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del IVA soportado por las adquisiciones de los bienes inmuebles o, en otro caso, que el destino previsible para el que vayan a ser utilizados los bienes adquiridos le habilita para el ejercicio del derecho a la deducción total o parcialmente.

Así, por ejemplo, dado un empresario dedicado al alquiler de inmuebles (tanto de locales como de viviendas), sujeto a la prorrata general, y que adquiriese a otro empresario un local de segunda mano, dicha entrega quedaría exenta por el art. 20.Uno.22º de la LIVA, si bien podría renunciarse a la exención aun cuando el adquirente no generase el derecho a la deducción total del Impuesto por la actividad que realiza. La renuncia habrá de comunicarse fehacientemente por el transmitente con carácter previo o simultáneo a la operación en la escritura pública de transmisión. Y, al objeto de poder efectuar esta renuncia, el adquirente habrá de emitir la declaración que prevé el art. 8 del RIVA, que podrá efectuarse también en la misma escritura pública de compraventa.

Desde nuestro punto de vista esta posibilidad de renunciar a la exención en las operaciones inmobiliarias aun cuando el destinatario no tenga pleno derecho a la deducción del IVA soportado, junto con la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo, ha de facilitar la realización de este tipo de operaciones, al eliminar la necesidad de financiar el tributo.

En resumen, la reforma articulada a través de la aprobación de la Ley 28/2014 y del Real Decreto 1073/2014 amplía, en buena medida, el espectro de aplicación de la renuncia a la exención en las operaciones inmobiliarias, dado que se flexibiliza el cumplimiento del requisito que exige que el adquirente tenga derecho a la deducción de la cuota soportada por la operación. En este sentido bastará que se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o incluso parcial de la cuota soportada en la operación o, cuando ni siquiera tuviera un derecho a la deducción parcial, que los bienes adquiridos vayan a ser utilizados total o parcialmente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducir, es decir, atendiendo al criterio de su destino efectivo. La nueva redacción otorgada al apartado 1 de este art. 8 RIVA incluye expresamente en concordancia tanto la mención de que el derecho a la deducción puede ser parcial, como la referencia a que, en otro caso, cabrá la renuncia si el destino previsible a que se vayan a destinar los bienes habilite para el ejercicio del derecho a la deducción, ya total, ya parcial de la cuota.

Se dispone así la posibilidad de renunciar a la exención en las operaciones inmobiliarias aun cuando el destinatario no tenga pleno derecho a la deducción del IVA soportado, lo cual, junto con la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo, ha de facilitar la realización de este tipo de operaciones, al eliminar la necesidad de financiar el tributo. De este modo se amplía el ámbito objetivo de la aplicación de la renuncia a las exenciones inmobiliarias, al no vincular la misma a la exigencia de que el empresario o profesional adquirente tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado en función del destino previsible en la adquisición del inmueble, si bien se exige que dicho empresario tenga un derecho a la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o en función del destino previsible del inmueble adquirido.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES: DISCRIMINACIÓN POR RESIDENCIA

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL: SENTENCIA DE 18 DE MARZO DE 2015.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero. Hemos de comenzar el análisis de la presente cuestión de inconstitucionalidad con la inicial precisión de que, si bien en la parte dispositiva del Auto de 8 de mayo de 2013 de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, se ha acordado plantear, sin mayor precisión, la eventual inconstitucionalidad del arto 12.bis de la Ley de la Comunidad Valenciana 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos, en la redacción dada por el arto 16 de la Ley de la Comunidad Valenciana 10/2006, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat, ha de ser acotado su objeto de modo exclusivo a su apartado a), porque así lo expone el órgano judicial en los antecedentes de hecho y en los fundamentos jurídicos de su resolución, esto es al apartado que establece una bonificación del 99 por 100 de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para los residentes habituales en la citada Comunidad, por presunta vulneración de los arts. 14, 31.1 y 139.1, todos ellos de la Constitución.

Por otro lado, hay que señalar también que el arto 12.bis.a) cuestionado ha sido posteriormente modificado, en lo que al objeto del presente proceso constitucional interesa, primeramente por el Decreto-Ley 4/2013, de 2 de agosto, del Consell de la Generalitat, por el que se establecen medidas urgentes para la reducción del déficit público y la lucha contra el fraude fiscal en la Comunitat Valenciana, concretamente, que redujo la bonificación en él prevista del 99 al 75 por 100, y, ulteriormente, ha sido nuevamente reformado por el apartado uno del artículo 48 de la Ley 7/2014, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat, que es el texto legal actualmente en vigor, que ha suprimido, precisamente, la referencia a que el reconocimiento de la bonificación se aplique solamente a aquellos que tuvieran su residencia habitual en la Comunitat Valenciana a la fecha del devengo del impuesto. Esa circunstancia, sin embargo, no hace decaer el objeto del presente proceso constitucional cuando, a pesar de las modificaciones operadas, la norma cuestionada siga siendo aplicable en el proceso a quo y de su validez dependa la decisión a adoptar en el mismo [por todas, STC 93/2014, de 29 de mayo, FJ I.a)], como así sucede en el presente supuesto, en el que es claro que el precepto cuestionado, aún después de los cambios normativos que ha sufrido, resulta aplicable en el proceso contencioso-administrativo en el que se ha suscitado la presente cuestión de inconstitucionalidad, pues, a su amparo, se giró la liquidación que constituye el objeto de proceso judicial a quo, dependiendo de la validez de la norma cuestionada la decisión que haya de adoptarse en el mismo. En consecuencia, cabe concluir que el presente proceso no ha perdido su objeto.

Segundo. También, con carácter previo a la resolución de la cuestión que se somete a nuestro enjuiciamiento, resulta necesario indicar cuál era el marco normativo en el que fue aprobada esta norma legal autonómica para analizar ulteriormente la problemática constitucional de fondo planteada.

En este sentido, hay que señalar que, al momento de aprobarse la norma objeto de la presente cuestión de inconstitucionalidad, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones tenía la naturaleza de un tributo cedido a las Comunidades Autónomas de conformidad con los arts. II.d) Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en lo sucesivo, LOFCA), y 17.I.c) de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulaban las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (en lo sucesivo, LCT 2001), habiéndose cedido el rendimiento del Impuesto en el que el causante tuviese su residencia habitual a la fecha del devengo (art. 24.1 LCT 2001) y delegándose competencias normativas tanto sobre las “reducciones” aplicables a la base imponible, como sobre las “deducciones y bonificaciones” de la cuota [arto 40. 1. a) y c) LCT 2001].

Al momento de dictarse la liquidación impugnada en el proceso contencioso-administrativo del que deriva la presente cuestión de inconstitucionalidad se encontraba ya vigente la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (en

adelante, LCT 2009), por la que se cede a las Comunidades Autónomas, entre otros, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones [art. 25.l.c) LCT 2009], que se rige, entre otras normas, tanto por “la Ley propia de cada tributo”, como “por las normas emanadas de la Comunidad Autónoma competente según el alcance y los puntos de conexión establecidos en el mismo” (art. 27.1 LCT 2009).

Nuevamente, se cede “el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producido en su territorio” (art.32.1 LCT 2009), considerándose producido en su territorio, en el caso del impuesto que grava las adquisiciones mortis causa, el rendimiento generado “en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo” [art. 32.2.a) LCT 2009], de manera que “se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma en la que el causante o donatario hubiere tenido su residencia habitual” (art. 32.5 LCT 2009). En lo que al ejercicio de competencias normativas se refiere, las Comunidades Autónomas podrán establecer tanto “[r]educiones de la base imponible, (...) siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate” [art. 48.1.a), párrafo primero, LCT) 2009], como “deducciones y bonificaciones de la cuota” [art. 48.1.d) LCT 2009].

Por su parte, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en lo sucesivo, LISD), precisa, antes que nada, que “[l]a cesión del Impuesto a las Comunidades Autónomas se regirá por lo dispuesto en las normas reguladoras de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y tendrá el alcance y condiciones que para cada una de ellas establezca su específica Ley de Cesión” (art. 2.2 LISD). A continuación, atribuye la condición de sujetos pasivos, en las adquisiciones «mortis causa», a los causahabientes [art. 5.a) LISD], que cuando tengan su residencia habitual en España se les exigirá el impuesto “con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado” (art. 6.1 LISD).

El desarrollo normativo en la Comunidad Valenciana del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se produjo por la Ley de dicha Comunidad 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos, cuyo art. 12.bis, en su redacción original, preveía “una bonificación del 99 por 100 de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones” para las “[l]as adquisiciones mortis causa por parientes del causante pertenecientes a los Grupos I y II del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que tengan su residencia habitual en la Comunitat Valenciana a la fecha del devengo del impuesto” [letra a)].

A continuación, la Ley 1612003, de 17 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat Valenciana, dio nueva redacción al artículo 12.bis de la anterior Ley 13/1997, de 23 de diciembre, con el siguiente contenido: “Gozarán de una bonificación del 99% de la cuota tributaria del impuesto sobre sucesiones y donaciones: a) Las adquisiciones mortis causa por parientes del causante pertenecientes al Grupo I de grado de parentesco del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre”.

Posteriormente, la Ley 10/2006, de 26 de diciembre, de la Generalitat Valenciana de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat, volvió a recuperar la redacción que tenía el art. 12.bis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, antes de la modificación operada por la Ley 16/2003, de 17 de diciembre: «Gozarán de una bonificación del 99 por 100 de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: a) Las adquisiciones mortis causa por parientes del causante pertenecientes a los Grupos I y II del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que tengan su residencia habitual en la Comunitat Valenciana a la fecha del devengo del impuesto”.

Por su parte, el Decreto-Ley 4/2013, de 2 de agosto, del Consell de la Generalitat, por el que se establecen medidas urgentes para la reducción del déficit público y la lucha contra el fraude fiscal en la Comunidad Valenciana, ha modificado nuevamente el artículo 12.bis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, pero esta vez sólo para reducir el porcentaje de bonificación al 75 por 100. Por último el apartado uno del art. 48 de la Ley 7/2014, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat, ha suprimido la exigencia del requisito de la residencia habitual en la Comunidad Valenciana a la fecha del devengo del impuesto.

Tercero. De conformidad con lo que antecede, el art. 12.bis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF Y restantes tributos cedidos, en la redacción que le dio la Ley 10/2006, de 26 de diciembre, de la Generalitat Valenciana de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat, establece una bonificación del 99 por 100 de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para “las adquisiciones mortis causa por parientes del causante pertenecientes a los Grupos I y II del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que tengan su residencia habitual en la Comunitat Valenciana a la fecha del devengo del impuesto”, es decir, según el art. 20 de la Ley 29/1987, tanto para las “adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintinueve años” (Grupo I) como para las “adquisiciones por descendientes y adoptados de veintinueve o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes” (Grupo II).

La cuestión sometida a nuestra consideración consiste, pues, en determinar si el hecho de que la bonificación controvertida se aplique únicamente a los parientes del Grupo I (descendientes y adoptados menores de veintinueve años) y del Grupo II (descendientes y adoptados mayores de veintinueve años, cónyuges, ascendientes y adoptantes), “que tengan su residencia habitual en la

Comunitat Valenciana a la fecha del devengo del impuesto” y no así a los parientes de los mismos Grupo I y II que residan fuera del territorio de la Comunidad Autónoma, es o no contrario al derecho a la igualdad (arts. 14, 31.1 y 139.1, todos ellos de la CE). Para el órgano judicial promovente de la cuestión de inconstitucionalidad, ni la ley que ha establecido el trato desigual ha explicitado la finalidad justificativa de la diferencia introducida, ni tal finalidad puede inferirse de la regulación controvertida, ni, en fin, la Comunidad Autónoma ha logrado identificarla. De la misma opinión es el Fiscal General del Estado para quien la introducción de un trato dispar con fundamento en la residencia supone introducir una discriminación contraria a la protección económica de la familia (art. 39.1 CE), puesto que, a igualdad de condiciones y cargas entre los mismos familiares y a partir de un mismo hecho revelador de capacidad económica, la bonificación sólo resulta aplicable a los residentes en la Comunidad Autónoma, imponiendo a los no residentes un trato más gravoso, sin una justificación que lo legitime, pues ni los debates parlamentarios, ni el preámbulo de la Ley, ni tampoco la Comunidad Autónoma, han aportado razón alguna en tal sentido.

Por el contrario, tanto la Generalitat Valenciana como las Cortes Valencianas, no sólo entienden que la introducción de ciertos criterios de diferenciación en relación a los residentes es una forma de llevar a efecto políticas sectoriales concretas, siendo la diferencia controvertida consecuencia exclusiva de la elección de la residencia por el ciudadano, sino que, además, es habitual que las Comunidades Autónomas establezcan beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sucesiones condicionándolos en su aplicación a la residencia en sus territorios.

Cuarto. Pues bien, en relación al principio de igualdad ante la ley, cuya sede natural se encuentra en el art. 14 CE, este Tribunal viene insistiendo en que dicho principio impone al legislador, con carácter general, el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentren en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de una justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación.

Así pues, lo que prohíbe el principio de igualdad es la creación de situaciones desiguales artificiosas o injustificadas, que no se apoyen en criterios objetivos y razonables, según juicios de valor generalmente aceptados. Ahora bien, para que sea constitucionalmente lícita la diferencia de trato, no sólo tiene que existir una justificación objetiva y razonable, sino que las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción deben ser proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos (entre otras, SSTC 255/2004, de 23 de diciembre, FJ 4; 10/2005, de 20 de enero, FJ 5; 295/2006, de 11 de octubre, FJ 5; y 83/2014, de 29 de mayo, FJ 7).

Más concretamente, pero ahora con relación al principio de igualdad ante la ley tributaria del art. 31.1 CE, hemos señalado que dicho principio conlleva la prohibición en la concesión de privilegios tributarios discriminatorios, es decir, de beneficios tributarios injustificados desde el punto de vista constitucional que puedan constituir una quiebra del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado (STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7). Y ello porque «la exención, como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria, al neutralizar la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho revelador de capacidad económica, es constitucionalmente válida siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.), quedando, en caso contrario, proscrita, desde el punto de vista constitucional, por cuanto la Constitución a todos impone el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su capacidad económica» (STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7).

Lo importante no es, entonces, la existencia misma de una medida diferente en el territorio nacional, «sino la existencia o no de una justificación razonable que legitime la medida diferente» (SSTC 96/2002, de 25 de abril, FJ 12; Y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 4), así como, «la proporcionalidad de la medida, entendida como adecuación razonable al fin legítimo constitucionalmente perseguido» (SSTC 88/1986, de 1 de julio, FJ 6; Y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 4).

En suma, para comprobar si una determinada medida es respetuosa con el principio de igualdad ante la ley tributaria es preciso, en primer lugar, concretar que las situaciones que se pretenden comparar sean iguales; en segundo término, una vez concretado que las situaciones son comparables, que existe una finalidad objetiva y razonable que legitime el trato desigual de esas situaciones iguales; y, en tercer lugar, que las consecuencias jurídicas a que conduce la disparidad de trato sean razonables, por existir una relación de proporcionalidad entre el medio empleado y la finalidad perseguida, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos.

Quinto. Como hemos visto con anterioridad, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, atribuye la condición de sujeto pasivo en las adquisiciones mortis causa a los causahabientes [art. 5.a)]. Por su parte, el art. 12.bis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, en la redacción que le dio la Ley 10/2006, de 26 de diciembre, prevé, para el supuesto de adquisiciones mortis causa de bienes y derechos por descendientes y adoptados, cónyuges, ascendientes y adoptantes, una bonificación en la cuota del Impuesto sobre Sucesiones del 99 por 100, pero únicamente para los residentes en la administrativo en cuyo seno se ha planteado la presente cuestión de inconstitucionalidad, que, con relación a una misma herencia, con una misma porción hereditaria para cada uno de los herederos (841.999,40 euros) y con el mismo grado de parentesco

respecto del causante, la cuota tributaria resultante haya sido para un descendiente de 1.985,96 euros (residente en la Comunidad Valenciana), para otro de 2.184,55 euros (residente en la Comunidad Valenciana) y para el tercero de ellos de 202.210,86 euros (no residente en la Comunidad Valenciana).

Es importante tener presente que ningún óbice existe desde el punto de vista constitucional para la utilización de la residencia como un elemento diferenciador entre contribuyentes, siempre y cuando, claro está, la diferencia de trato responda a un fin constitucionalmente legítimo y, por tanto, no se convierta la residencia, por sí sola, en la razón del trato diferente. Una vez hecha esta precisión hay que añadir, a renglón seguido, que es evidente que la situación de un heredero (descendiente) que reside en la Comunidad Valenciana respecto de la de otro heredero (también descendiente) que no reside en la Comunidad Valenciana, con relación a una misma herencia y causante (con residencia fiscal al momento del fallecimiento en la Comunidad Valenciana), en orden al pago del Impuesto sobre Sucesiones que para uno y otro se devenga, es objetivamente comparable. Y siendo objetivamente comparable una y otra situación, la norma legal cuestionada les dispensa un trato desigual, lo que nos obliga, como siguiente paso, a verificar si existe una finalidad objetiva y razonable que lo legitime.

Las únicas justificaciones que pueden encontrarse en las diferentes normas autonómicas que se han encargado de la regulación de esa bonificación son unas apelaciones genéricas a que se trata de una medida “de la política social” (Exposición de Motivos de la Ley 13/1997) o “de apoyo a la familia directa y de fomento de la neutralidad fiscal del tráfico jurídico en el seno de la misma” (Exposición de Motivos de la Ley 10/2006). Sólo en la Ley 16/2003, de 17 de diciembre, que introdujo entre 2004 y 2006 una bonificación del 99 por 100 para los parientes del Grupo 1 (descendientes menores de 21 años), pero sin condicionarla a la residencia en la Comunidad Valenciana, aparecía como justificación, por un lado, la de “salvaguardar la neutralidad tributaria en la circunstancia del relevo generacional en la titularidad del patrimonio familiar no empresarial dentro del ámbito de la familia, de tal manera que la mayor neutralidad posible a este respecto permita el mantenimiento incólume del patrimonio heredado como recurso económico colectivo de la familia del fallecido”; y, por otro, la de evitar que los descendientes menores de 21 años “normalmente sin recursos económicos propios” se viesan en la necesidad de tener que aplicar el metálico recibido para subsistir al pago del impuesto o se tuviese “que liquidar, con idéntica finalidad contributiva parte del patrimonio no empresarial susceptible de producir riqueza en un futuro” (Exposición de Motivos).

Conforme a lo que antecede, aun aceptando que las razones esgrimidas por las normas citadas puedan servir para justificar la introducción del privilegio tributario (la bonificación en cuota) y, por tanto, la adopción de la medida, no es posible admitir, sin embargo, como con corrección señala el órgano judicial promovente de la cuestión, que sean válidas para legitimar la diferencia de trato que introduce. Si la razón de la medida es la realización de una política social de apoyo a la familia directa del causante, en principio, el mismo apoyo merece recibir cualquier miembro integrante de esa “familia directa” a la que se dirige la norma legal, tanto más si lo que se pretende es salvar la neutralidad del impuesto en las herencias directas de padres a hijos, entre cónyuges, o de hijos a padres, evitando la tributación del patrimonio familiar. A falta de fundamento justificativo en las normas autonómicas, no se alcanza a comprender razón alguna de política social, en general, o de protección de la familia directa, en particular, que pueda legitimar la aplicación dispar de la bonificación entre hermanos, herederos de un mismo padre y, por tanto, causahabientes de una misma herencia. Como señala el órgano judicial que promueve la presente cuestión, no estamos ante un supuesto en el que la diferencia de trato venga dada por una pluralidad de normas fruto de la propia diversidad territorial en que se configura la nación española, sino ante un supuesto en el que la diferencia se consagra en una única norma, acudiendo para ello a la residencia o no en el territorio de la Comunidad Autónoma. Si bien las desigualdades de naturaleza tributaria producidas por la existencia de diferentes poderes tributarios (estatal, autonómico y local) se justifican, en principio, no sólo de forma objetiva sino también razonable, siempre que sus consecuencias sean proporcionales, en la propia diversidad territorial, al convertirse el territorio en un elemento diferenciador de situaciones idéntica (por ejemplo, SSTC 76/1983, de 5 de agosto, FJ 2; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 7; Y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 26), en el caso que no ocupa y, como señala el órgano judicial, el territorio ha dejado de ser un elemento de diferenciación de situaciones objetivamente comparables, para convertirse en un elemento de discriminación, pues con la diferencia se ha pretendido exclusivamente “favorecer a sus residentes”, tratándose así a una misma categoría de contribuyentes de forma diferente por el sólo hecho de su distinta residencia.

En suma, al carecer de cualquier justificación legitimadora el recurso a la residencia como elemento de diferenciación, no sólo se vulnera el principio de igualdad (art. 14 CE), sino que, como con acierto señala el Fiscal General del Estado, se ha utilizado un criterio de reparto de las cargas públicas carente de una justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo (art. 31.1 CE).

No desdice la anterior conclusión, como pretenden la Generalitat y las Cortes Valencianas, la circunstancia de que otras Comunidades Autónomas hayan establecido otros beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sucesiones, que se condicionen al hecho de la residencia en su territorio, porque ni esas otras medidas constituyen el objeto del presente proceso constitucional, ni el hecho de que se anuden a la residencia es razón suficiente para dotarlas de legitimidad desde un punto de vista constitucional, pues no sólo la medida deberá responder a un fin constitucionalmente legítimo, sino que la eventual diferencia de trato que introduzcan deberá contar, como se ha señalado, con una razón suficiente que justifique el trato dispar.

Sexto. En suma, el desarrollo argumental hasta aquí seguido conduce directamente a la estimación de la cuestión de inconstitucionalidad y a declarar la inconstitucionalidad y consiguiente nulidad de los términos “que tengan su residencia habitual en la Comunitat Valenciana” contenidos en el art. 12.bis a) de la Ley de la Comunidad Valenciana 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos, en la redacción dada por el art. 16 de la Ley de la Comunidad Valenciana 10/2006, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat, en la medida en que vienen aquellos a excluir la bonificación en la cuota tributaria que prevé para las adquisiciones mortis causa por parientes del causante pertenecientes a los Grupos 1 y 11 del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que no tengan su residencia habitual en la Comunitat Valenciana a la fecha del devengo del impuesto. Finalmente, en lo que atañe al alcance en el tiempo de nuestro pronunciamiento, hemos de seguir la doctrina recogida, entre otras, en las SSTC 54/2002, de 27 de febrero, FJ 9 y 365/2006, de 21 de diciembre, FJ 8 o 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 7. En ellas hemos declarado que “en supuestos como el que ahora nos ocupa y atendiendo a la pluralidad de valores constitucionales que concurren debemos traer a colación ... el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), al que responde la previsión contenida en el art. 40.1 LOTC, según el cual las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de leyes ‘no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada’ en los que se haya hecho aplicación de las leyes inconstitucionales.

Ahora bien, la modulación del alcance de nuestra declaración de inconstitucionalidad no se limita a preservar la cosa juzgada. Más allá de ese mínimo impuesto por el art. 40.1 LOTC debemos declarar que el principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) también reclama que -en el asunto que nos ocupa- esta declaración de inconstitucionalidad sólo sea eficaz pro futuro, esto es, en relación con nuevos supuestos o con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución firme... El principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) reclama la intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas; no sólo las decididas con fuerza de cosa juzgada, sino también las situaciones administrativas firmes”.

FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA, Ha decidido Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 3337-2013 promovida por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo y, en consecuencia, declarar la inconstitucionalidad y nulidad de los términos “que tengan su residencia habitual en la Comunitat Valenciana” contenidos en el art. 12.bis a) de la Ley de la Comunidad Valenciana 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos, en la redacción dada por el art. 16 de la Ley de la Comunidad Valenciana 10/2006, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat, con los efectos que se declaran en el Fundamento Jurídico 6 de esta Sentencia.

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL: RESOLUCIÓN DE 16 DE OCTUBRE DE 2014.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Concurren los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuesto para la admisión de la presente reclamación económico administrativa en única instancia en el que la cuestión planteada consiste en determinar si resulta ajustado a derecho la liquidación impugnada relativa al Impuesto sobre Sucesiones por obligación real.

Segundo. Dispone el artículo 6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre que “A los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el Impuesto por obligación personal, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado”, añadiendo el artículo 7 que “A los contribuyentes no incluidos en el artículo inmediato anterior se les exigirá el Impuesto por obligación real, por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella”.

Ambos preceptos establecen por tanto la regla general de sujeción por ambas modalidades (obligación personal y real), estableciéndose como puntos de conexión en función de la residencia, la primera, y por la situación de los bienes o por el lugar de ejercicio de los derechos, en el caso de obligación real.

Por otro lado, el apartado 4 del artículo 20 de la Ley 29/1987, dispone que: “En el caso de obligación real de contribuir, las reducciones aplicables serán las establecidas en el apartado 2.”

En cuanto a la posible aplicación de la normativa autonómica habida cuenta de la residencia del causante en la Comunidad de Madrid, debemos remitirnos al artículo 24 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre sobre Financiación y Cesión de Tributos, que dispone en su apartado 2 que: “Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos residentes en España, (...)”

Por tanto, dado que la aplicación de la normativa autonómica exige, además de la residencia por cinco años del causante, que sea competente para liquidar dicha Comunidad, y ésta competencia lo es sólo para los sujetos pasivos residentes, la consecuencia es la imposibilidad legal de que a un no residente en España le sea aplicada la normativa tributaria autonómica en este impuesto.

Tercero. Este era el criterio mantenido por este Tribunal Central, si bien con fecha de 3 de septiembre de 2014 el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, ha dictado Sentencia en el asunto C-127/12, que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto el 7 de marzo de 2012 con arreglo al artículo 258 TFUE.

En la citada Sentencia el Tribunal de Justicia en primer lugar delimita el objeto del recurso “a situaciones en las que todos los elementos constitutivos no se circunscriben al interior de un solo estado” y señala que “se debe apreciar el incumplimiento alegado en relación con el artículo 63 TFUE, y desestimar el recurso en cuanto se refiere al artículo 21 TFUE, y, por tanto, al artículo 28 del Acuerdo EEE.” La Sentencia fundamenta el referido incumplimiento, en cuanto constituyen restricciones de los movimientos de capitales “las medidas nacionales que causan una disminución del valor de la herencia o de la donación de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se grava la sucesión o la donación, o de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se encuentran los bienes afectados y que grava la sucesión o la donación de éstos (véanse, en este sentido, en materia de sucesión, las sentencias Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, apartado 31, y Welte, EU:C:2013:662, apartado 23, y jurisprudencia citada, y, en materia de donación, la sentencia Mattner, EU:C:2010:216, apartado 26).

Así pues, la normativa de un Estado miembro que hace depender la aplicación de una reducción de la base imponible de la sucesión o de la donación del lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento, o del lugar de residencia del donante y del donatario en el momento de la donación, o también del lugar en el que está situado un bien inmueble objeto de sucesión o de donación, cuando da lugar a que las sucesiones o las donaciones entre no residentes, o las que tienen por objeto bienes inmuebles situados en otro Estado miembro, soporten una mayor carga fiscal que las sucesiones o las donaciones en las que sólo intervienen residentes o que sólo tienen por objeto bienes inmuebles situados en el Estado miembro de imposición, constituye una restricción de la libre circulación de capitales (véanse, en este sentido, en materia de donación, la sentencia Mattner, EU:C:2010:216, apartado 28, y, en materia de sucesión, la sentencia Welte, EU:C:2013:662, apartado 25).

(...)

De ello resulta que la sucesión o la donación en la que intervenga un causahabiente o un donatario o un causante que no reside en el territorio español, o también una donación o una sucesión que tenga por objeto un bien inmueble situado fuera del territorio

español, no podrá beneficiarse de esas reducciones fiscales, por lo que el valor de esa sucesión o esa donación se reducirá.
(...)

Es preciso recordar también que las medidas prohibidas por el artículo 63 TFUE, apartado 1, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen en especial las que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o de mantener tales inversiones (véase la sentencia Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, apartado 22, y la jurisprudencia citada).”

Cuarto. La mencionada Sentencia aborda asimismo la posible interpretación justificativa de dichas diferencias basadas en el art 65 del TFUE, remitiéndose al apartado 3 de mismo precepto:

“Esa disposición, como excepción al principio fundamental de libre circulación de capitales, debe interpretarse en sentido estricto. Ello supone en especial que no puede interpretarse en el sentido de que toda normativa fiscal que distinga entre los contribuyentes en función del lugar en que residen o del Estado miembro en el que invierten sus capitales es automáticamente compatible con el Tratado (véase, en este sentido, la sentencia Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, apartado 51).

En efecto, la referida excepción está limitada, a su vez, por el artículo 65 TFUE, apartado 3, el cual prescribe que las disposiciones nacionales a que se refiere el apartado 1 de dicho artículo «no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63 TFUE». Además, para estar justificada, la diferencia de trato entre las sucesiones y las donaciones en las que intervienen residentes y no residentes o entre aquellas que se refieran a bienes situados en el territorio nacional y a bienes situados fuera de éste no debe ir más allá de lo necesario para que se alcance el objetivo perseguido por la normativa de que se trata (véase, en este sentido, la sentencia Arens-Sikken, EU:C:2008:490, apartado 52).

Por consiguiente, se debe distinguir entre el trato desigual que permite el artículo 65 TFUE y las discriminaciones arbitrarias prohibidas en virtud del apartado 3 de ese mismo artículo. Pues bien, de la jurisprudencia resulta que para que una normativa fiscal nacional que, a efectos de la liquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones, distingue entre los residentes y los no residentes o entre los bienes situados en el territorio nacional y los situados fuera de él pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o esté justificada por razones imperiosas de interés general (véase la sentencia Arens-Sikken, EU:C:2008:490, apartado 53).”

Añade asimismo la Sentencia que: “La constatación con fundamento en el artículo 63 TFUE de la existencia de una restricción es también obligada en relación con el artículo 40 del Acuerdo EEE, toda vez que las disposiciones de este último artículo tienen el mismo alcance jurídico que las disposiciones idénticas, en sustancia, del artículo 63 TFUE (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Alemania, C-600/10, EU:C:2012:737, apartado 27).”

Concluye el Tribunal de Justicia en su sentencia:

“En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) decide: Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste.”

Quinto. Entiende este Tribunal Central que la discriminación advertida y declarada por el TJUE se extiende:

- ❖ A los supuestos de obligación real.
- ❖ A los supuestos de obligación personal en el que el causante no resida en España.
- ❖ A los supuestos de cualquier tipo de adquisición gratuita inter vivos de bienes inmuebles situados dentro o fuera del territorio español en el que exista algún tipo de punto de conexión que permita quedar gravado por impuesto español, interviniendo como donantes o como donatarios sujetos no residentes.

En este caso se trata de un supuesto en el que el sujeto pasivo era no residente, y por tanto sujeto por obligación real produciéndose discriminación respecto al resto de los herederos residentes en España. De ahí que proceda anular la liquidación dictándose, en su caso, por la Oficina Nacional nueva liquidación en la que se evite la discriminación de conformidad con la doctrina jurisprudencial expuesta.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA en la reclamación económico administrativa interpuesta
ACUERDA: ESTIMARLA.

TRIBUNAL SUPREMO: RENUNCIA A LA EXENCIÓN DE IVA

ESCRITURA DE COMPRAVENTA POR LA QUE UNA SOCIEDAD MERCANTIL TRNSMITE UNOS TERRENOS RÚSTICOS A OTRA SOCIEDAD MERCANTIL. SENTENCIA DE 12 DE MARZO DE 2015.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. En el único motivo de casación, la entidad recurrente, al amparo del cauce previsto en el art. 88. 1d) de la Ley de la Jurisdicción, invoca como infringidos el art. 7.5 del Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados, en su redacción original, vigente en el año 2003; los art. 4. Uno y Dos a) y Cuatro a), 5 Uno b) y 20. Uno 20 y Dos de la ley 37/1992, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401), del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su redacción original vigente en el año 2003; el art. 8 del Reglamento del IVA (RCL 1992, 2834 y RCL 1993, 404), aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, en su redacción original vigente en el año 2003, y el art. 105.1 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), General Tributaria.

Mantiene la parte recurrente que la sentencia impugnada incurre en flagrante confusión y contradicción cuando, tras afirmar taxativamente que la transmisión de terrenos que nos ocupa se encuentra exenta de IVA, sin embargo concluye que dicha transmisión no integra el hecho imponible del IVA, pues las operaciones exentas de IVA son entregas de bienes y prestaciones de servicio que suponen la realización del hecho imponible del Impuesto, y por tanto están sujetas al impuesto pero respecto de las cuales la ley establece que no deben ser sometidas a gravamen.

Agrega que en el presente caso se trataba de una operación sujeta al IVA, dada la condición de sujeto pasivo que tenía el transmitente por su carácter de sociedad mercantil, pero estando sujeta la operación al impuesto se trataba de un supuesto de exención al tener por objeto la transmisión << las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables (art. 20.Uno 20 de la ley del IVA), circunstancia que aceptó el transmitente con la renuncia a la exención formulada, y que en todo caso resultaba acreditada de la propia descripción de los terrenos que se recoge en la escritura pública, aunque la sociedad transmitente renunció a la exención al amparo de lo que previene el art. 20.Dos de dicha ley.

Continúa el desarrollo del motivo señalando que la delimitación del hecho imponible de concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas viene fijado en el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (RCL 1993, 2849), al considerar en su art. 7.1 transmisiones sujetas: “Las transmisiones onerosas por actos “intervivos” de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas”, pero que con motivo de la aprobación de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido una misma operación podría constituir hecho imponible tanto de este Impuesto como del Impuesto sobre Transmisiones, por lo que se hizo necesario establecer unas normas de delimitación entre uno y otro, a cuyo efecto se introdujo el art. 7.5 en la normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, disponiéndose que la sujeción al IVA supone la no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales, aunque se exceptúan las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles cuando gocen de exención en el IVA, regla recogida, a su vez, en el art. 4 de la ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Finalmente, centrándose en el ratio decidendi de la sentencia, que desestima el recurso, por no tener la sociedad vendedora la condición de empresario, después de recordar que el artículo 4. dos a) establecía que “se entenderá, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: a) las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles”, denuncia la infracción del art. 5. Uno b) que disponía que “a los efectos de lo dispuesto en esta ley se reputarán empresarios o profesionales: b) las sociedades mercantiles en todo caso”.

La infracción del art. 5, para la parte, determinó a su vez la vulneración en cadena de los restantes preceptos aducidos como infringidos, pues al entender la sentencia que el transmitente, Novinsa Ingenieros, S.A, no constituye sujeto pasivo del IVA, ello ha ocasionado la infracción por la sentencia también del art. 4, al considerar que la transmisión no constituye una entrega de bienes realizada por empresario, así como del art. 20.Uno y Dos de la ley y art. 8 del Reglamento, en cuanto la renuncia a la exención del IVA exige que el transmitente sea sujeto pasivo

Recuerda que la Consejera de Hacienda de la Comunidad de Madrid jamás negó la condición de empresario de la vendedora,

sino exclusivamente el cumplimiento de los requisitos formales a la renuncia a la exención del IVA, por lo que, aunque se considerase relevante la nueva redacción dada por la Ley 4/2008, de 3 de diciembre, al art. 5 de la Ley del IVA, que estableció la condición de empresario y sujeto pasivo del IVA de las sociedades mercantiles como una presunción legal que admite prueba en contrario, correspondía a la Administración la carga de la prueba de que la Sociedad vendedora no tenía la condición de empresario a efectos del IVA, no siendo posible negar la condición de empresario a la sociedad vendedora por la inexistencia del inicio de la urbanización de los terrenos, al no estarse ante un vendedor particular, sino ante una sociedad mercantil cuyas entregas de bienes y prestaciones se entienden realizadas en todo caso en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

Segundo. El Abogado del Estado, en su escrito de oposición, no obstante reconocer que la sentencia recurrida desestimó el recurso contencioso administrativo básicamente por considerar que en el caso no se había acreditado que la vendedora fuera empresario, alega que en la escritura pública no constaba la renuncia a la exención del IVA por parte de la transmitente, ni las circunstancias que daban lugar a la misma, siendo insuficiente el posterior documento privado aportado frente a terceros, como lo es la Administración Tributaria.

Por su parte, la Comunidad de Madrid se apoya en la falta de prueba de la condición de empresario del vendedor que sustenta para la sentencia recurrida que la transmisión efectuada no integre el hecho imponible del IVA y tribute por Transmisiones Patrimoniales.

Tercero. El debate suscitado se circunscribe a determinar si la transmitente de las fincas rústicas objeto de compraventa tenía o no la condición de empresario o profesional a efectos del IVA, toda vez que de la resolución de tal interrogante depende la conformidad a Derecho de la sentencia recurrida, en la que se niega tal condición, sujetando la compraventa al Impuesto sobre Transmisiones Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Con anterioridad a la reforma introducida en el artículo 5.Uno de la Ley del IVA por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, que suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, se disponía en la letra b) que las sociedades mercantiles eran, en todo caso, empresarios, señalándose, asimismo, en el artículo 4.Dos a) de esta misma ley, que se entendían, en cualquier caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuados por dichas sociedades.

Este criterio no fue, sin embargo, seguido por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, poniéndose en tela de juicio la compatibilidad de esta normativa con el Derecho Comunitario, en especial en el caso de las sociedades holding. Así en la sentencia de 20 de junio de 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90, declaró que la mera adquisición y tenencia de participaciones sociales no podía considerarse como actividad económica, salvo que hubiera una participación directa o indirecta en la gestión, negando, asimismo, en la sentencia de 22 de junio de 1993, Sofitam, C-333/91, la condición de sujeto pasivo del IVA a una sociedad holding.

En el mismo sentido se encuentra la sentencia de 14 de noviembre de 2000, C-142/99, habiendo sintetizado la doctrina precedente la sentencia de 29 de octubre de 2009, C-29/2008, señalando:

“ 28 - Según reiterada jurisprudencia, la mera adquisición, la simple posesión y la mera venta de acciones no constituyen, de por sí, actividades económicas en el sentido de la Sexta Directiva (veáanse, en particular, las sentencias de 29 de abril de 2004, EDM, C-77/01.Rec. p. I- 4295, apartado 59, así como de 8 de febrero de 2007, Investrand, C-435/2005, Rec.p.I-1315, apartado 25 y jurisprudencia allí citada). En efecto, tales operaciones no implican la explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo ya que la única retribución de esas operaciones es un eventual beneficio en el momento de la venta de dichas acciones (veáse, en este sentido, la sentencia EDM, antes citada, apartado 58.

29- El Tribunal de Justicia ha puntualizado que sólo los pagos que constituyen la contraprestación de una operación o de una actividad económica están comprendidos en el ámbito de aplicación del IVA y que no es éste el caso de los pagos derivados de la mera propiedad de un bien como ocurre con los dividendos u otros productos de acciones (veáanse, en este sentido, las sentencias de 22 de junio de 1993, Sofitam, C-333-91, Rec. p. I-3513, apartado 13; de 6 de febrero de 1997, Harnas & Helm, C-80/95, Rec. p. I-745, apartado 15, así como EDM, antes citada, apartado 49.

30- Sin embargo, el Tribunal de Justicia ha considerado que el caso es distinto cuando una participación financiera en otra empresa va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de la sociedad en la que se haya producido la toma de participación, sin perjuicio de los derechos que ostente el titular de la participación por su condición de accionista o socio (veanse las sentencias de 20 de junio de 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90, Rec. p. I-3111, apartado 14; de 14 de noviembre de 2000, Floridienne y Berginvest, C 142/99, Rec.p. I-9567, apartado 18; el auto de 12 de julio de 2001, Welthgrove, C- 102/00, Rec.p I-5679, apartado 15, y la sentencia de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations, C-16/00, Rec. p. I-6663, apartado 20), en la medida en que tal interpretación implique la realización de transacciones sujetas al IVA con arreglo al artículo 2 de la Sexta Directiva, tales como la prestación de servicios administrativos, contables e informativos (sentencia

Flordienne y Berginvest, antes citada, apartado 19; auto Welthgrove antes citado, apartado 16, sentencias Cibo Participations, antes citada, apartado 21, así como de 26 de junio de 2003, MKG- Krafthahrzeuge-Factoring, C-305/01, Rec.p.I-6729, apartado 46)”.

Ante esta jurisprudencia comunitaria, la regulación inicial, que señalaba que se entendían, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, y que se reputaban empresarios o profesionales, en todo caso, a las sociedades mercantiles, fue modificada por la ley 4/2008, de 23 de diciembre, donde se dispuso que únicamente se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando las mismas tengan la condición de empresario o profesional; y que a efectos de la ley se reputarán empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

Cuarto. El presente caso contempla una transmisión realizada en el año 2003, cuando no regía la modificación antes referida, y existía la presunción iuris et de iure, que relevaba a la parte de toda obligación probatoria, de que toda la sociedad mercantil, por el hecho de serlo, había de tener un ánimo de lucro, lo que implicaba considerarla como empresario o profesional conforme a lo dispuesto en el artículo 5, uno, b) de la ley del IVA .

No obstante, todo ello no nos puede llevar a la estimación del motivo, ya que nuestra normativa interna tiene que interpretarse, incluso antes de la modificación operada, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria, que considera insuficiente que la transmisión se realice por una sociedad mercantil, exigiendo que la transmitente tenga la condición de empresario.

Por otra parte, las propias características de las parcelas transmitidas obligaban a entender que no estaban afectas al patrimonio empresarial de la sociedad vendedora, por lo que la operación realizada no podía estar sujeta al IVA, sino al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, como entendió correctamente la Sala de instancia, al señalar que no todas las transmisiones de inmuebles están sujetas al IVA, sino sólo aquéllas que se realizan por empresarios o profesionales, en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, respecto de bienes que integran el patrimonio empresarial o profesional, agregando que en este recurso no consta prueba ni alegación alguna del carácter de empresario del vendedor.

Quinto. Por lo expuesto, procede desestimar el recurso de casación, con imposición de costas a la parte recurrente, si bien la Sala, haciendo uso de la facultad que le otorga el apartado tercero del art.º 139 de la Ley Jurisdiccional , limita el importe máximo de las mismas, por todos los conceptos, en la cifra de 4000 euros, que podrán reclamar por mitad cada una de las partes recurridas.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey, y por la autoridad que nos confiere el pueblo español.

FALLAMOS

Desestimar el recurso de casación interpuesto por Promociones Habitat, S.A, contra la sentencia de 25 de septiembre de 2012, de la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Novena, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid , con imposición de costas a la parte recurrente, con el limite cuantitativo indicado en el último Fundamento de Derecho.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

ESCISIÓN TOTAL CON DISOLUCIÓN Y CREACIÓN DE TRES NUEVAS EMPRESAS.

(CONSULTA Nº V1687-14 DE 2 DE JULIO DE 2014)

Desde el 1 de enero de 2009 la calificación de operación de reestructuración conlleva, a efectos del ITPAJD, su no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto, lo cual podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, lo que antes no ocurría al existir incompatibilidad absoluta entre ambas modalidades.

No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias ha sido complementada con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, en los términos que resultan del artículo 45.I.B) 10 del texto refundido, anteriormente transcrito.

No obstante, dado que la operación planteada no tiene la consideración de operación de reestructuración, la operación de constitución de nuevas sociedades, estaría sujeta a la modalidad de operaciones societarias por el concepto de constitución de sociedad, en virtud del apartado 1 del artículo 19 y exenta en aplicación de lo previsto en el apartado 11 del artículo 45.I.B).

En este último caso, la sujeción de la operación a la modalidad de operaciones societarias impediría su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

DISOLUCIÓN DE UNA SOCIEDAD CON DOMICILIO EN EE.UU. (CONSULTA Nº V1697-14 DE 2 DE JULIO DE 2014)

La sociedad a disolver tiene su domicilio en Delaware (Estados Unidos), por lo que parece razonable presumir que tampoco tiene en territorio español su sede de dirección efectiva, y que no realiza en dicho territorio operaciones de su tráfico.

En la medida en que dichas presunciones sean ciertas, el impuesto no se exigirá por la modalidad de operaciones societarias por no entrar la entidad en el ámbito territorial de dicha modalidad, ni en las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas o actos jurídicos documentados, por caer también fuera del ámbito territorial de dichas modalidades.

DISOLUCIÓN DE UNA SOCIEDAD URBANÍSTICA MUNICIPAL, TRAS LA CUAL, LOS BIENES Y DERECHOS SE TRANSMITIRÁN AL AYUNTAMIENTO QUE CONTINUARÁ CON SU ACTIVIDAD EMPRESARIAL.

(CONSULTA Nº V1710-14 DE 3 DE JULIO DE 2014)

El artículo 19 del TRLITPAJD dispone lo siguiente en su apartado 1.1º:

“1. Son operaciones societarias sujetas:

1.º La constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades.”.

Estableciendo el artículo 23 del mismo texto legal: *“Estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario:*

- a) En la constitución de sociedades, aumento de capital, traslado de sede de dirección efectiva o domicilio social y aportaciones de los socios que no supongan un aumento del capital social, la sociedad.*
- b) En la disolución de sociedades y reducción de capital social, los socios, copropietarios, comuneros o partícipes por los bienes y derechos recibidos.”*

A su vez el artículo 45.I.A.a) del TRLITPAJD establece que:

“Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1.º de la presente Ley serán los siguientes:

I.A) Estarán exentos del impuesto:

- a. El Estado y las Administraciones públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos. Esta exención será igualmente aplicable a aquellas entidades cuyo régimen fiscal haya sido equiparado por una Ley al del Estado o al de las Administraciones públicas citadas.”

Vista la normativa expuesta, si se produce una disolución de una sociedad con entrega de bienes a su socio, se estará ante una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD como disolución de sociedad y al ser el sujeto pasivo el socio, una entidad pública territorial, en este supuesto el Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón, la operación se encontrará exenta, de acuerdo con lo previsto en el artículo 45.I.A.a) del TRLITPAJD.

APORTACIÓN DE BIENES INMUEBLES SITUADOS EN ESPAÑA EN LA AMPLIACIÓN DE CAPITAL DE UNA SOCIEDAD MEJICANA. (CONSULTA N° V1773-14 DE 8 DE JULIO DE 2014)

Conforme al artículo 20 del texto Refundido, en caso de que una entidad, cuyo domicilio social y sede de dirección efectiva se encuentre fuera del territorio nacional, realice operaciones de su tráfico en dicho territorio a través de establecimientos permanentes, vendrá obligada a tributar por la modalidad de operaciones societarias de igual forma que las sociedades españolas, “por la parte de capital que destinen a dichas operaciones”.

En el supuesto planteado, la sociedad mejicana realiza operaciones de su tráfico en territorio español a través de establecimientos permanente, pero no parece que haya destinado parte de su capital a dichas operaciones, no disponiendo más que de una persona, residente fiscal en España, que se encargaría de negociar en dicho territorio compraventas de inmuebles, por lo que la sociedad mejicana no vendrá obligada a tributar por la modalidad de operaciones societarias por la existencia de dicho establecimiento.

En cuanto a aportación por los socios de la entidad mejicana de los inmuebles que poseen en España, se trata de un aumento de capital realizado por una sociedad con sede de dirección efectiva o domicilio fiscal fuera del territorio español, por lo que debe entenderse que el hecho imponible de la modalidad de operaciones societarias de produce fuera del ámbito de aplicación territorial del Impuesto, no procediendo la exigencia del impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el Estado Español. Sin embargo, y dado que los supuestos de hecho que constituyen el tipo de las operaciones societarias sujetas a dicha modalidad no están sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, cuando, por cualquier causa, no proceda la tributación de dichas operaciones por la referida modalidad de operaciones societarias, la no sujeción por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas determinará la aplicación de la cuota variable del documento notarial, siempre que concurren los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del ITP y AJD.

En el presente caso queda fuera de duda que se trata de un acto de contenido valuable, no sujeto a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias y es inscribible en el Registro de la Propiedad.

Por ello, tan solo en el caso de que se cumpla, además, el primero de los requisitos, el otorgamiento de escritura notarial, será de aplicación la cuota variable del documento notarial.

FUSIÓN POR ABSORCIÓN. (CONSULTA N° V1881-14 DE 14 DE JULIO DE 2014)

Si tiene la consideración de operación de reestructuración, la operación estará no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto, en virtud de lo dispuesto en el número 10 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD.

Si, por el contrario, la operación no tuviera la consideración de operación de reestructuración, estaría sujeta a la modalidad de operaciones societarias por el concepto de ampliación de capital, si bien estaría exenta del impuesto en virtud de lo dispuesto en el número 11 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD, en la redacción dada a aquel por el Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre.

En este último caso, la sujeción de la operación a la modalidad de operaciones societarias impediría su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

Por otro lado, del escrito de consulta parece deducirse que sólo se aportarán los bienes inmuebles, es decir, promociones terminadas y solares urbanos sin edificar, por lo que dichas transmisiones quedarían sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido por no constituir una unidad económica autónoma en los términos anteriormente referidos.

DISOLUCIÓN DE UNA COMUNIDAD. (CONSULTA Nº V1729-14 DE 03 DE JULIO DE 2014).

La propiedad de los inmuebles está distribuida de la siguiente manera: un 50 por 100 de todos los inmuebles pertenece a los cinco hermanos, que son dueños en pleno dominio de esa mitad indivisa, en pro indiviso, el otro 50 por 100 de todos los inmuebles, sin dueños del pleno dominio, sino que está desmembrado en nuda propiedad y usufructo, la nuda propiedad de esta segunda mitad pertenece, por quintas partes, iguales e indivisas, a los cinco hermanos y el usufructo al padre.

Esta situación no es nueva en nuestro Derecho y ya ha sido objeto de análisis por la Dirección General de los Registros y del Notariado en diversas Resoluciones. Así, en el fundamento de derecho 3 de su resolución de 4 de abril de 2005 decía lo siguiente:

“3. Entrando ya en el fondo del asunto, debemos determinar, en primer lugar, si existe comunidad de bienes sobre la nuda propiedad aunque uno de los condóminos sea titular no sólo de la nuda propiedad sino del pleno dominio de su participación.

La respuesta debe ser positiva ya que el titular del pleno dominio tiene todas las facultades del derecho de propiedad, tanto las que corresponderían al nudo propietario como al usufructuario, sin que por integrar el pleno dominio sea necesario diferenciarlas, hasta el momento en que se realiza un negocio jurídico bien sobre el usufructo bien sobre la propiedad nuda, momento en que ya se distinguen conceptualmente usufructo y nuda propiedad por ser tal distinción imprescindible para conseguir el fin perseguido por el negocio.”

Por lo tanto las dos comunidades de bienes, la comunidad de bienes sobre la nuda propiedad y la comunidad de bienes sobre el usufructo, deberán disolverse sin excesos de adjudicación cada una por separado.

Disolución de la comunidad de bienes sobre la nuda propiedad.

Si la disolución se realiza sin excesos de adjudicación (como parece ser el caso que manifiesta en la consulta), o estos son inevitables y se compensan en dinero, la disolución únicamente tributará por la modalidad de actos jurídicos documentados del ITPAJD, si no han realizado actividades empresariales o por la modalidad de operaciones societarias si la comunidad de bienes ha realizado actividades empresariales.

Para ver si una comunidad de bienes dedicada al arrendamiento realiza actividades empresariales, habrá de estarse a lo que establece el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Si se diera algún exceso de adjudicación evitable, o siendo inevitable, no se compensara con dinero, dichos excesos tributarían además por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

Disolución de la comunidad de bienes sobre el usufructo.

En dicha disolución nos encontramos con que al disolver la comunidad de bienes sobre el usufructo, en algunos inmuebles se va a producir la extinción del mismo, al consolidarse el pleno dominio sobre los mismos; a este respecto el artículo 51 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, establece unas reglas específicas para la extinción del usufructo.

“4. Si la consolidación del dominio en la persona del primero o sucesivos nudo propietarios, se produjese por una causa distinta al cumplimiento del plazo previsto o a la muerte del usufructuario, el adquirente sólo pagará la mayor de las liquidaciones entre la que se encuentre pendiente por la desmembración del dominio y la correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud se extingue el usufructo.

Si la consolidación se opera en el usufructuario, pagará éste la liquidación correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud adquiere la nuda propiedad. Si se operase en un tercero, adquirente simultáneo de los derechos de usufructo y nuda propiedad, se girarán únicamente las liquidaciones correspondientes a tales adquisiciones.”

Por lo tanto, en la disolución de la comunidad de bienes sobre el usufructo de los inmuebles que pretenden realizar, hay unos inmuebles donde el dominio va a seguir desdoblado, y la disolución de la comunidad de bienes sobre el usufructo respecto a estos inmuebles tributará de la misma manera que la disolución de la comunidad de bienes sobre la nuda propiedad.

Respecto de los inmuebles donde se va a consolidar el dominio que, según manifiesta en el escrito de la consulta, afectará a los cinco hermanos, tributarán por el mayor valor que resulte de la aplicación del artículo 51 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: el que quedara pendiente de tributar por la desmembración del dómimo en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o el que resultaría por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por adquisición del usufructo (en este caso disolución de la comunidad formada por el usufructo sobre esos inmuebles).

ESCRITURA DE CAMBIO DE USO COMERCIAL A VIVIENDAS. (CONSULTA Nº V1948-14 DE 17 DE JULIO DE 2014)

La escritura de cambio de uso de locales a viviendas deberá tributar por actos jurídicos documentados al reunir todos los requisitos del artículo 31.2.

Respecto a si el cambio de uso tiene contenido valuable, resulta claro que sí es así, ya que el cambio de uso implica un inmediato cambio del valor catastral.

El contenido valuable será el propio bien objeto de cambio de uso, siendo la base imponible el valor de los inmuebles que se convierten en viviendas.

MODIFICACIÓN DE LAS CONDICIONES DEL PRÉSTAMO, DE MODO QUE, ADEMÁS DE UN EVENTUAL INCREMENTO DEL DIFERENCIAL, SE VAN A MODIFICAR OTRAS CONDICIONES, ENTRE LAS QUE DESTACA EL MÉTODO DE AMORTIZACIÓN. (CONSULTA Nº V2042-14 DE 28 DE JULIO DE 2014)

Si la novación modificativa del préstamo hipotecario se refiere a las condiciones del tipo de interés, a la alteración del plazo o a ambas, y el préstamo hipotecario está concertado con una de las entidades financieras a que se refiere el artículo 1 de la Ley 2/1994, la escritura pública en que se formalice la operación estará exenta de la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD.

Ahora bien, si la novación incluye o se refiere a algún otro aspecto del préstamo hipotecario, diferente al tipo de interés y al plazo, que también cumpla los requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRLITPAJD, como es el cambio del sistema de amortización, es decir, si también tiene por objeto cantidad o cosa valuable –pues los otros tres requisitos sí se cumplen–, la operación estará sujeta a la referida cuota gradual sin exención, como es el caso planteado en el escrito de la consulta.

Por otro lado, la base imponible estará constituida por el importe total garantizado, con independencia de que tal importe sea igual, mayor o menor que el que garantizaba el préstamo hipotecario que se ha novado.

Respecto al sujeto pasivo del impuesto, conforme al artículo 29 del TRLITPAJD lo será “el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan”, por tanto, dicha condición recaerá en la persona del consultante.

SEGREGACIÓN DE UNA FINCA CON DISOLUCIÓN DE LA COMUNIDAD DE BIENES. (CONSULTA Nº V2073-14 DE 30 DE JULIO DE 2014)

En la disolución de una comunidad de bienes precedida de la segregación de la finca rústica que la compone, se darán dos hechos imponibles diferentes sujetos a actos jurídicos documentados, la segregación de la misma y la disolución del condominio, con independencia de que se efectúe en la misma escritura o en otra diferente.

DISOLUCIÓN DEL CONDOMINIO CON ADJUDICACIÓN A CADA CÓNYUGE DE UN INMUEBLE Y EL PRÉSTAMO HIPOTECARIO QUE CORRESPONDA AL INMUEBLE QUE SE ADJUDIQUE, SIENDO INFERIOR LA VALORACIÓN DE LA PARTE ADJUDICADA A UNO DE ELLOS. (CONSULTA Nº V2114-14 DE 1 DE AGOSTO DE 2014)

Disolución de condominio.

Al existir bienes inmuebles la disolución de la comunidad de bienes deberá realizarse por escritura pública.

Por la descripción de su escrito parece que la comunidad de bienes en cuestión no realizaba actividades empresariales por lo que la disolución de la comunidad estará sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, al cumplirse los requisitos previstos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD para someter dicha escritura pública al gravamen.

La base imponible será el valor declarado de los inmuebles, sin perjuicio de la comprobación administrativa, como prevé el artículo 30.1 del texto refundido del impuesto y será sujeto pasivo cada uno de los cónyuges por el valor del inmueble que recibe. No podrá aplicarse la exención que establece el artículo 45.I.B.3 del TRLITPAJD ya que el matrimonio no estaba en el régimen de gananciales, al haber hecho capitulaciones y pasarse al régimen de separación de bienes y la disolución de una comunidad de bienes formada por unos cónyuges en régimen matrimonial de separación de bienes no tiene ninguna especialidad con respecto a la disolución de cualquier comunidad de bienes.

Exceso de adjudicación.

Debe examinarse si se producen excesos de adjudicación en el reparto de los bienes, en cuyo caso se produciría también la sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas en los términos previstos en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD, si este es oneroso, y en el Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones si es lucrativo.

A este respecto, para que no haya exceso de adjudicación a favor de uno de los comuneros, deberá adjudicarse bienes a cada uno en proporción a su cuota, y compensarse las diferencias que resultasen a favor de uno u otro en metálico, tal y como establece el artículo 1.062, párrafo primero, del Código Civil (“Cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero”).

Los Tribunales Económico-Administrativos vienen considerando a los inmuebles como “un bien que si no es esencialmente indivisible, si desmerecería mucho por su división” (Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid: Resoluciones de 15 de junio de 1992 y 8 de junio de 1995).

Para que el exceso de adjudicación que plantea en la consulta no tribute debe de compensarse en dinero; ahora bien, el valor que se debe tener en cuenta no es el valor de adquisición, sino el valor real de los inmuebles, que se entiende que es el valor de mercado; por lo tanto, si existe un exceso de adjudicación por parte de uno de los comuneros y se compensa con dinero al otro comunero, será un exceso de adjudicación de los que no tributan; si se compensa pero no con dinero, sino con otros bienes, será un exceso de los que tributan como transmisión patrimonial onerosa, y si dicho exceso no se va a compensar, será lucrativo y deberá tributar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por dicho exceso recibido, tal y como establece el apartado b) del artículo 3 de la Ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

TRANSMISIÓN DE TERRENOS MEDIANTE EL PROCEDIMIENTO DE TASACIÓN CONJUNTA, EN EL SENO DE UNA EXPROPIACIÓN FORZOSA DE LA TOTALIDAD DEL ÁMBITO DELIMITADO EN UNA ACTUACIÓN DE TRANSFORMACIÓN URBANÍSTICA, CON EL FIN DE EJECUTAR EL PLANEAMIENTO.

(CONSULTA Nº V1775-14 DE 8 DE JULIO DE 2014)

El apartado 7 del artículo 18 del Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Suelo, establece: Artículo 18 Operaciones de distribución de beneficios y cargas

“7. Las transmisiones de terrenos a que den lugar las operaciones distributivas de beneficios y cargas por aportación de los propietarios incluidos en la actuación de transformación urbanística, o en virtud de expropiación forzosa, y las adjudicaciones a favor de dichos propietarios en proporción a los terrenos aportados por los mismos, estarán exentas, con carácter permanente, si cumplen todos los requisitos urbanísticos, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y no tendrán la consideración de transmisiones de dominio a los efectos de la exacción del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”.

Por tanto, de concurrir los requisitos urbanísticos exigidos, la sociedad consultante en cuanto beneficiaria de la expropiación, estará exenta Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por los bienes que se le adjudiquen con tal motivo.

En caso de no concurrir los requisitos urbanísticos y no resultar aplicable, en consecuencia, la exención pretendida, procedería la aplicación de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, planteándose por la consultante la determinación de la base imponible por dicha modalidad, en concreto si deberían incluirse en la misma las posibles indemnizaciones que la entidad pueda percibir en aplicación de diversos preceptos de la Ley 2/2008, (indemnización por la privación de la facultad de participar en la ejecución de las actuaciones de urbanización del artículo 25 e indemnización a los titulares de derechos sobre las construcciones y edificaciones que deban ser demolidas, del artículo 16.1.f.)

A este respecto debe tenerse en cuenta lo dispuesto en los artículos 10.1 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre Artículo 10.1

“La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca”.

Por otro lado, la Administración podrá comprobar el valor declarado de los bienes y derechos transmitidos, que estará constituido por el justiprecio de los terrenos que se haya fijado en el expediente de expropiación, cualesquiera que sean los conceptos que se incluyan en él.

Así el artículo 46, después de declarar en su apartado primero que:

“La Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado”.

añade en su nº 3 que:

“Cuando el valor declarado por los interesados fuese superior al resultante de la comprobación, aquél tendrá la consideración de base imponible. Si el valor resultante de la comprobación o el valor declarado resultase inferior al precio o contraprestación pactada, se tomará esta última magnitud como base imponible”.

Luego la base imponible estará constituida por el valor real del bien transmitido siempre que no sea inferior al precio o contraprestación pactada, en este caso el justiprecio fijado en el expediente de expropiación, cualesquiera que sean los conceptos que se incluyan en el mismo.

SUBROGACIÓN DEL PRÉSTAMO HIPOTECARIO DE SU VIVIENDA HABITUAL ELIMINANDO AL AVALISTA.

(CONSULTA N° V1842-14 DE 9 DE JULIO DE 2014)

La constitución de una fianza es una operación sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), salvo que sea constituida en el momento del préstamo, que tributará sólo por ese concepto, y que quien la constituya sea un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, en cuyo caso tributará en el Impuesto sobre el Valor Añadido. A estos efectos, debe atenderse al carácter del fiador –que es el que constituye la fianza–, sin que sea relevante la condición del acreedor afianzado.

Si quedara sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, quedaría, en consecuencia, no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, sin que ello suponga la posibilidad de aplicar la cuota variable del documento notarial de la modalidad de actos jurídicos documentados, pues, faltaría uno de los requisitos establecidos en el artículo 31.2, al no tener la fianza la condición de inscribible en ninguno de los registros indicados en el citado precepto.

Por tanto, el TRLITPAJD recoge como hecho imponible del impuesto en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas la constitución de fianza, sin que sea hecho imponible del mismo la cancelación de la fianza; tampoco quedará sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados, al no ser un acto inscribible, por lo que, en ningún caso la cancelación de la fianza quedará sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

TRANSMISIÓN POR PARTE DE LA SOCIEDAD DE GANANCIALES DE UN INMUEBLE, EN LA QUE PARTICIPA AL 50

POR 100 CON SU MUJER, CON CONTRAPRESTACIÓN A CAMBIO. (CONSULTA N° V1939-14 DE 16 DE JULIO DE 2014).

Constituirá una transmisión onerosa de bienes por el valor del 50 por 100 del bien inmueble que pasa a ser privativo, y, en consecuencia se producirá el hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el concepto de adquisición de bienes a título gratuito e inter vivos.

Cabe precisar que, en ningún caso, resultaría aplicable el supuesto de exención regulado en el artículo 45.I.B).3 del TRLITPAJD, –que establece que:

“Estarán exentas:

3. *Las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales”.*

precisamente porque esta exención se refiere a las entregas de bienes que se hagan a causa de la disolución de la sociedad de gananciales, circunstancia que no concurre en el presente caso, ya que la sociedad conyugal no se va a disolver.

La extensión de la exención descrita a este caso supondría la aplicación de la analogía para extender el ámbito de un beneficio fiscal, lo que conculcaría el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que determina que:

“No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.”

TRANSMISIÓN DE VALORES REALIZADA EN EL MERCADO SECUNDARIO NO OFICIAL.

(CONSULTA N° V2043-14 DE 28 DE JULIO DE 2014)

No parece que concurren los requisitos exigidos en el apartado 2 del artículo 108 de la LMV para conformar el presupuesto de hecho previsto en ninguno de los tres incisos –a), b) c)– de dicho apartado, conforme a la información proporcionada por la consultante y sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas y que pudieran tener relevancia en la calificación de la operación objeto de consulta, por lo que, en principio, no será de aplicación la excepción a la exención prevista en dicho apartado, ya que, según manifiestan en su escrito los inmuebles están afectos a la actividad empresarial de la entidad B, y, en consecuencia, la transmisión de valores en cuestión quedará exenta del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (si los valores no están afectos al patrimonio empresarial de la entidad C) o al IVA (si los valores están afectos al patrimonio empresarial de la entidad C) a la cual estaría sujeta.

Todo ello, sin perjuicio de que mediante la transmisión de valores se haya pretendido eludir el pago del Impuesto que habría gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de la entidad a la que representan dichos valores, cuestión que, constituye una cuestión de hecho sobre la que este Centro Directivo no puede pronunciarse a priori, sino que, a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes, podrá ser objeto de comprobación por la Administración tributaria competente para la gestión del tributo, para que resulte de aplicación la excepción a la exención prevista en el apartado 1 del artículo 108.

FUSIÓN POR ABSORCIÓN. (CONSULTA N° V1881-14 DE 14 DE JULIO DE 2014)

Del escrito de consulta parece deducirse que sólo se aportarán los bienes inmuebles, es decir, promociones terminadas y solares urbanos sin edificar, por lo que dichas transmisiones quedarían sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido por no constituir una unidad económica autónoma.

CONSTITUCIÓN DE UN ARRENDAMIENTO CON OPCIÓN DE COMPRA DE UN INMUEBLE DESTINADO A USOS HOTELEROS. (CONSULTA N° V1772-14 DE 8 DE JULIO DE 2014)

La constitución del arrendamiento de un inmueble destinado a usos hoteleros constituye una operación sujeta y no exenta del IVA, por lo que no estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD (art. 7.5 del Texto Refundido), pero si a la cuota variable del documento notarial de Actos Jurídicos Documentados (art. 31.2), en caso de que la operación se formalice en escritura pública.

Asimismo, el ejercicio de la opción de compra constituye una operación sujeta y exenta del IVA que, de no mediar la renuncia a la exención contemplada en el artículo 22.Dos de la LIVA, estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 7.1.a) y 5 del Texto Refundido del ITP y AJD, estando constituida la base imponible por el valor real del bien transmitido que, en ningún caso, podrá ser inferior al precio o contraprestación pactada y se determinará restando del importe del precio el pago inicial más las rentas mensuales acumuladas.

Por último, la constitución de un contrato de arrendamiento con opción de compra vinculante, constituye una entrega de un bien, sujeta y exenta del IVA por tratarse de la segunda transmisión de una edificación que, salvo que se produzca la renuncia a la exención prevista en el artículo 22.Dos de la LIVA, tributaría por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD.

La base imponible, estará constituida por el valor real del bien transmitido, que, en ningún caso, será inferior al precio o contraprestación pactada de la que, en este supuesto, no se restaría importe alguno.

APORTACIÓN A UNA SOCIEDAD DE NUEVA CREACIÓN DE LA TOTALIDAD DE LOS ELEMENTOS PATRIMONIALES AFECTOS A DICHA ACTIVIDAD ECONÓMICA, LA NUEVA SOCIEDAD CONTINUARÍA CON LA MISMA ACTIVIDAD DE ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES. (CONSULTA N° V1774-14 DE 8 DE JULIO DE 2014)

La consideración de existencia de una unidad económica autónoma debe realizarse, exclusivamente, desde los preceptos del Impuesto sobre el Valor Añadido, y así, sólo podrá calificarse como tal, cuando el conjunto de los medios, humanos y materiales, transmitidos sea suficiente para considerar que se puede explotar una actividad empresarial o profesional de forma autónoma.

Es preciso recordar que la no sujeción del artículo 7.uno de la Ley 37/1992 se condiciona al mantenimiento de dichas condiciones en la sociedad adquirente.

Así lo determina el apartado uno que establece que *“en caso de que los bienes y derechos transmitidos, o parte de ellos, se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción prevista en este número, la referida desafectación quedará sujeta al Impuesto en la forma establecida para cada caso en esta Ley.”*

Si la operación planteada tuviera el carácter de operación de reestructuración no quedaría sujeta a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto en los términos del artículo 19.2 del Texto Refundido del ITP y AJD, lo que podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, circunstancia que antes no ocurría al existir incompatibilidad absoluta entre ambas modalidades.

No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias ha sido complementada con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados en los términos que resultan del artículo 45.I.B) 10 del texto refundido.

ADQUISICIÓN DE UNA VIVIENDA A UNA ENTIDAD BANCARIA.**(CONSULTA N° V1978-14 DE 23 DE JULIO DE 2014)**

La adquisición de una vivienda a una entidad bancaria, entidad distinta del promotor, estará, en principio, exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido sin que pueda renunciarse a dicha exención, y sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. A la vez adquiere dos plazas de garaje y un trastero directamente a la entidad promotora de la edificación, entrega sujeta al Impuesto.

CONSTITUCIÓN DE UNA NUEVA SOCIEDAD UNIPERSONAL A LA QUE APORTARÁ COMO CAPITAL LA**MAQUINARIA Y EL MOBILIARIO DE UNO DE SUS LOCALES. (CONSULTA N° V2163-14 DE 5 DE AGOSTO DE 2014)**

En el supuesto considerado será necesario determinar si los elementos transmitidos constituyen una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

Del escrito de consulta parece deducirse que sólo se aportarán maquinaria y mobiliario por lo que dichas transmisiones quedarían sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido por no constituir una unidad económica autónoma

Asimismo, el artículo 8.Dos de la Ley 37/1992 considera, en su ordinal 2º, como entregas de bienes:

“2º. Las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del Impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas, sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de los conceptos “actos jurídicos documentados” y “operaciones societarias” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En particular, se considerará entrega de bienes la adjudicación de terrenos o edificaciones promovidos por una comunidad de bienes realizada en favor de los comuneros, en proporción a su cuota de participación.”

Por tanto, las aportaciones no dinerarias efectuadas a una entidad de nueva creación serán operaciones sujetas al Impuesto como entregas de bienes.

CONSTITUCIÓN DE UN DERECHO DE SUPERFICIE SOBRE UNA PARCELA DE SU PROPIEDAD SOBRE LA QUE**SE VA A CONSTRUIR UNA EDIFICACIÓN COMERCIAL. (CONSULTA N° V2199-14 DE 7 DE AGOSTO DE 2014)**

La constitución de un derecho de superficie es una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y, en consecuencia, no estará sujeta al concepto “transmisiones patrimoniales onerosas” del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, como preceptúa el artículo 4.cuarto de la ley del impuesto.

A medida que se preste el servicio que implica la constitución del derecho de superficie, conforme a las reglas de devengo que se han señalado con anterioridad, deberá considerarse que se devenga el Impuesto correspondiente a la reversión de las construcciones.

Sin embargo, salvo el local que se considerará primera entrega, esta entrega de bienes podría calificarse como una entrega exenta según dispone el artículo 20, apartado uno, número 22º, de la Ley del Impuesto.

Por lo tanto, dado que en el curso normal de ejecución del contrato objeto de consulta la reversión de las construcciones en el momento de la extinción del derecho de superficiario dará lugar, previsiblemente, a una segunda entrega de edificaciones, tal entrega efectuada por el superficiario estará sujeta pero exenta del Impuesto, todo ello, sin perjuicio de la facultad de renuncia a dicha exención con arreglo a lo dispuesto en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992; por lo que tampoco se producirá el devengo de este Impuesto como consecuencia de la existencia de pagos anticipados.”

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

REVOCACIÓN DE DONACIÓN. (CONSULTA N°V1816-14 DE 8 DE JULIO DE 2014)

La revocación de una donación no constituye un nuevo negocio jurídico, sino la anulación de un negocio jurídico ya realizado y que se deshace, en estos casos, conforme a la Ley. Esta afirmación se desprende, simplemente, del significado del verbo revocar para definir o describir lo que el donante puede hacer en los supuestos regulados en ellos. Así el diccionario de la Real Academia Española define el verbo revocar como “dejar sin efecto una concesión, un mandato o una resolución”, se trata de un supuesto de cesación de los efectos, de la eficacia de un negocio jurídico, en este caso de una donación.

De lo anterior, se deduce que la respuesta a la pregunta ha de ser negativa. Es decir, la revocación de una donación no puede tener la consideración de un nuevo acto sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Y ello, precisamente porque no es un acto nuevo, sino la revocación de un negocio jurídico ya realizado, cuya eficacia cesa por la revocación.

En cuanto a la tributación de la operación por la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, quedaría sujeto al mismo, ya que cumple con todos los requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRLITPAJD ya que la donación no quedó sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por ser el donatario una persona jurídica, lo que no impedirá el devengo de la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

Ahora bien, si, con independencia de la calificación que determinen las partes, no es posible realizar una revocación en los términos que establece la Ley, circunstancia que este Centro Directivo no puede determinar, nos encontraríamos ante una resolución de la donación de mutuo acuerdo entre las partes, y, por tanto, ante una nueva transmisión de la nuda propiedad de los inmuebles sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de donaciones, siendo sujeto pasivo el consultante.

TITULAR DE ACCIONES QUE REPRESENTAN EL 5% DEL CAPITAL DE UNA SOCIEDAD FAMILIAR, EN LA QUE SU NIETO EJERCE FUNCIONES DIRECTIVAS Y PERCIBE EL TOTAL DE SUS REMUNERACIONES POR EL DESARROLLO DE DICHA ACTIVIDAD. (CONSULTA N° V1817-14 DE 9 DE JULIO DE 2014)

A la vista de la normativa expuesta y, en particular, de lo establecido por el último precepto reproducido, si se toma en consideración la participación individual de la madre de la consultante, que es de un 5% en el capital de la entidad, se cumple el requisito de la letra b) del artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991 pero no el de la letra c) –dado que no ejerce funciones directivas–, por lo que no tendría derecho a la exención en el impuesto patrimonial ni, consecuentemente, procedería la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones tanto por la vía del artículo 20.2.c) como por la del artículo 20.6.

Cosa distinta sería si el nieto de la titular de las participaciones e hijo de la consultante, que ejerce funciones directivas y percibe por ello el total de sus remuneraciones, fuera titular de participaciones y constituyera un grupo de parentesco con su abuela, conforme prevé la letra b) del artículo 4.Ocho.Dos. Pero, en tal hipótesis, deberían alcanzar, por sí mismos o conjuntamente con otros parientes de los previstos en dicha letra, una participación mínima del 20% en el capital de la entidad. No siendo así, como parece desprenderse del escrito de la consulta, la solución es la misma que en la hipótesis anterior, es decir, no exención en el Impuesto sobre el Patrimonio ni posibilidad de reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

PERIODO QUE HA DE CONSIDERARSE A LOS EFECTOS DE LA PERCEPCIÓN DE REMUNERACIONES POR EL EJERCICIO DE FUNCIONES DIRECTIVAS. (CONSULTA N° V1904-14 DE 15 DE JULIO DE 2014)

En el epígrafe 1.3.a) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, dictada por este Centro Directivo (BOE del 10 de abril) y en relación a la conciliación de devengos entre los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones para todos aquellos casos en que el fallecimiento se produzca en fecha distinta a la del devengo del primer tributo citado –es decir, el 31 de diciembre–, se dice que “... hay que atender a la fecha de devengo del propio Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para poder aplicar las reducciones y ello con independencia de que el 31 de diciembre anterior se tuviera o no derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio”, es decir, que habrá que estar a la fecha de fallecimiento del causante.

Ahora bien, el segundo párrafo del mencionado epígrafe considera que, para los casos de sucesión “mortis causa” y produciéndose una interrupción del periodo impositivo del I.R.P.F del causante debe atenderse “al periodo comprendido entre el primer día del año y la fecha del fallecimiento”.

Esta regla ha de aplicarse, como literal y lógicamente se desprende de su contexto, cuando coincidan las personas del causante y de quien ejerza funciones directivas; cuando no suceda así, es decir, cuando no es el directivo el que fallece, no se produce para el primero interrupción alguna del periodo impositivo en el I.R.P.F por lo que el cómputo de las rentas percibidas por el directivo y el cumplimiento o no de los requisitos legales habrá de hacerse en función del último periodo impositivo anterior al de aquel en que se haya producido el fallecimiento.

Aplicados los criterios anteriores al supuesto de hecho que plantea el escrito de consulta, si con posterioridad al cese de uno de los Consejeros Delegados y dentro de 2014 falleciera cualquiera de los restantes accionistas, dado que solo la consultante ejercería funciones directivas, el requisito del nivel de remuneraciones y demás exigencias legales habrá de referirse a 2013. Cumplidos tal requisito y exigencias en ese año, el cónyuge, descendientes o adoptados y, en defecto de estos dos últimos tipos de parientes, ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el tercer grado de cualquiera de los integrantes del grupo de parentesco tendrían derecho a la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987.

GRUPO DE PARENTESCO ENTRE TÍOS Y SOBRINOS A LOS EFECTOS DE LAS REDUCCIONES MORTIS CAUSA E INTER VIVOS. (CONSULTA N° V1698-14 DE 3 DE JULIO DE 2014)

A la vista de la normativa expuesta y, en particular, de lo previsto en las letras b) y c) del artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, en cuanto delimitan las características subjetivas y de remuneración exigibles, el grupo familiar a que se refiere el escrito de consulta no tendría la condición de grupo de parentesco a efectos de la exención en el impuesto patrimonial, habida cuenta que los sobrinos y, entre ellos, el que ejerce funciones directivas y percibe por su desempeño el nivel de remuneraciones que la ley establece, es colateral de tercer grado de sus tías, en un grado de parentesco, por tanto, más lejano del que admite la norma. Por ello, aunque exista grupo de parentesco entre los cuatro sobrinos, hermanos y colaterales de segundo grado entre sí, las dos tías no forman parte del mismo y, en consecuencia, no les alcanza el derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

De acuerdo con lo expuesto y entendiendo constantes las circunstancias que detalla el escrito de consulta, no sería de aplicación la reducción del artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 en el supuesto de fallecimiento de cualquiera de las tías como tampoco la del artículo 20.6 de la misma Ley para la hipótesis de donación de las participaciones que les corresponden.

MANTENIMIENTO DE LA REDUCCIÓN EN CASO DE CONSTITUCIÓN DE CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN DE ENTIDAD MERCANTIL, INTEGRANDO COMO VOCAL A EX-SOCIO, QUE HA DONADO SUS PARTICIPACIONES. (CONSULTA N° V1701-14 DE 03/07/2014)

Como puede observarse, la Ley exige que el donante deje de ejercer funciones directivas y percibir remuneraciones por su desempeño, aunque "la mera pertenencia" al Consejo de Administración de la entidad no significa, sin más, que se desarrollen aquellas.

En el caso del escrito de consulta, el ex-socio por donación de sus participaciones sería Vocal del Consejo "sin ningún poder ejecutivo", de lo que cabe inferir que, con independencia de aportar su experiencia, ni intervendría en la toma de decisiones en la gestión de la empresa ni, consecuentemente, percibiría retribuciones por ello. En tales circunstancias, entiende esta Dirección General que no se infringiría el requisito de la letra b) del artículo 20.6 de la Ley 29/1987 ni se perdería el derecho a la reducción practicada por la donación, si bien ha de hacerse notar que, en cuanto cuestión de naturaleza fáctica, la definitiva apreciación de la concurrencia o no del citado requisito corresponderá a la Oficina gestora que proceda.

DONACIÓN DE FINCAS RÚSTICAS DE TITULARIDAD GANANCIAL A LOS HIJOS DE LOS DONANTES. (CONSULTA N° V2151-14 DE 5 DE AGOSTO DE 2014)

En efecto, anulado por el Tribunal Supremo el artículo 38 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (Sentencia de 18 de febrero de 2009) ya no puede entenderse que en la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos de la sociedad conyugal exista una sola donación sino que, por el contrario, cada cónyuge dona su parte sin consideración al otro. Lógica consecuencia de ello será que cada uno, también de forma separada, haya de cumplir los requisitos de edad o incapacidad, así como respecto al abandono de funciones directivas que en su caso desempeñasen, conforme exige el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA. (CONSULTA N° V1777-14 DE 08/07/2014)

En relación a un inmueble que forma parte del caudal relicto del causante tan solo en un 50%, perteneciendo el otro 50% a otra persona, el valor sobre el que debe establecerse la comparación entre la tasación efectuada por el perito de la Administración y la del perito designado por el obligado tributario, debe estar referida necesariamente al valor los bienes y derechos transmitidos e incluidos en la declaración del impuesto. Por tanto, en el supuesto plantado debe limitarse al 50% del valor del inmueble que forma parte del caudal relicto.

Tributos Municipales

- **CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**

- **IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA**

- » Disolución de condominio hereditario 50
- » Aportación no dineraria especial de los inmuebles integrantes de una comunidad de bienes a una sociedad ... 50
- » Disolución del condominio con adjudicación cada cónyuge un inmueble y el préstamo hipotecario que corresponda al inmueble que se adjudica, siendo inferior la valoración de la parte adjudicada a uno de ellos .. 51

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

DISOLUCIÓN DE CONDOMINIO HEREDITARIO. (CONSULTA N° V1729-14 DE 3 DE JULIO DE 2014)

El incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos puede tener su origen en la transmisión de la propiedad por cualquier título, tanto oneroso como lucrativo, así como por la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre dichos terrenos, de tal manera, que si no hay transmisión de la propiedad ni constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, no se devenga el IIVTNU.

En el caso de que la propiedad o el derecho real de goce limitativo del dominio, de un bien inmueble, pertenezca pro indiviso a varias personas, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el Título III, “De la comunidad de bienes” (artículos 392 a 406), del Libro II, “De los bienes, de la propiedad y de sus modificaciones”, del Código Civil.

El artículo 392 del Código Civil señala que “Hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas. A falta de contratos o disposiciones especiales, se registrá la comunidad por las prescripciones de este título”

A su vez, la constitución de las comunidades de bienes puede tener lugar por:

Actos “mortis causa”, donde no se ha producido la partición de la herencia entre los distintos herederos que comparten pro indiviso la propiedad de los bienes y derechos pertenecientes a la herencia.

Por actos “inter vivos”, por voluntad de las partes, en las que dos o más personas deciden voluntariamente adquirir en común uno o más bienes.

En la comunidad de bienes constituida por “actos mortis causa”, la adjudicación de los bienes inmuebles llevada a cabo como consecuencia de la división de la herencia no produce el devengo del IIVTNU.

APORTACIÓN NO DINERARIA ESPECIAL DE LOS INMUEBLES INTEGRANTES DE UNA COMUNIDAD DE BIENES A UNA SOCIEDAD. LOS ELEMENTOS PATRIMONIALES APORTADOS (BIENES INMUEBLES) ESTÁN AFECTOS A UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA CUYA CONTABILIDAD SE LLEVA CON ARREGLO A LO DISPUESTO EN EL CÓDIGO DE COMERCIO. (CONSULTA N° V1920-14 DE 16 DE JULIO DE 2014)

No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

En consecuencia con ello, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél. A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto a éste el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.”

Por su parte, el apartado 3 de la disposición adicional segunda del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), establece que:

“No se devengará el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en capítulo VIII del título VII de esta ley, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 94 de esta ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad.

En la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en el capítulo VIII del título VII.

No será de aplicación lo establecido en el artículo 9.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (Actualmente, mismo artículo y apartado del TRLRHL)."

Puesto que, tal y como se ha indicado con anterioridad, se pretende realizar una aportación no dineraria de elementos aislados, y no una aportación no dineraria de rama de actividad, se producirá el devengo del IIVTNU como consecuencia de la transmisión, en su caso, de los terrenos de naturaleza urbana, siendo el sujeto pasivo de dicho impuesto la comunidad de bienes aportante.

DISOLUCIÓN DEL CONDOMINIO CON ADJUDICACIÓN CADA CÓNYUGE UN INMUEBLE Y EL PRÉSTAMO HIPOTECARIO QUE CORRESPONDA AL INMUEBLE QUE SE ADJUDICA, SIENDO INFERIOR LA VALORACIÓN DE LA PARTE ADJUDICADA A UNO DE ELLOS. (CONSULTA Nº V2114-14 DE 1 DE AGOSTO DE 2014)

El artículo 392 del Código Civil señala que "Hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas. A falta de contratos o disposiciones especiales, se regirá la comunidad por las prescripciones de este título."

A su vez, la constitución de las comunidades de bienes puede tener lugar por:

Actos "mortis causa", donde no se ha producido la partición de la herencia entre los distintos herederos que comparten pro indiviso la propiedad de los bienes y derechos pertenecientes a la herencia.

O en su caso, por actos "inter vivos", por voluntad de las partes, en las que dos o más personas deciden voluntariamente adquirir en común uno o más bienes.

En relación a la comunidad de bienes que se constituye por un acto de voluntad de las partes, se debe distinguir a su vez dos supuestos:

- ❖ La extinción se produce con adjudicación a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación, sin que se produzca exceso de adjudicación a ninguno de ellos.
- ❖ Los comuneros deciden extinguir el condominio con adjudicación de los bienes a uno de ellos, con exceso de adjudicación sobre su cuota de participación, compensando económicamente o de cualquier otra forma al otro.

En el primer caso, no se produce el devengo del IIVTNU. La división tiene un efecto declarativo y no traslativo, porque no atribuye algo que no tuvieran antes los comuneros y no produce en éstos ningún beneficio patrimonial, al existir una distribución proporcional y equitativa de los bienes existentes en la comunidad que se disuelve, respetando la cuota de participación que cada uno tenía. Por tanto, en este caso, no se produce la sujeción al IIVTNU.

Por el contrario, en el segundo caso no nos encontramos ante la división de la cosa común, sino ante una transmisión de los derechos de propiedad de un comunero al adjudicatario. El IIVTNU gravará el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana que se adjudique al comunero por exceso respecto a su cuota de participación en la comunidad.

En el supuesto planteado por la consultante, se produce la extinción de la comunidad de bienes constituida por un acto inter vivos, originándose un exceso de adjudicación.

Por tanto, la disolución del condominio no se ha realizado en proporción a las cuotas de participación de las que eran titulares cada uno de ellos, originándose como consecuencia de ello, la sujeción al IIVTNU.

Dicha sujeción al IIVTNU será en la parte proporcional que corresponda al exceso respecto a su cuota de participación, siendo el sujeto pasivo del impuesto el copropietario no adjudicatario, de acuerdo con lo que dispone el artículo 106.1.b) del TRLRHL.

A efectos de la aplicación de lo señalado anteriormente resulta intrascendente que el exceso sea o no compensado en dinero, de tal forma que existiendo exceso de adjudicación en la extinción del condominio y existiendo en el citado exceso bienes inmuebles de naturaleza urbana, éste estará sujeto al IIVTNU de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 104 y siguientes del TRLRHL con independencia de que se efectúe o no la compensación indicada.

