



Roj: STS 110/2015 - ECLI:ES:TS:2015:110
Id Cendoj: 28079130022015100020

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Nº de Recurso: 507/2013

Nº de Resolución:

Procedimiento: CONTENCIOSO

Ponente: JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a quince de Enero de dos mil quince.

Visto por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Magistrados anotados al margen, el presente recurso de casación para la unificación de doctrina que con el núm. 507/2013 ante la Sala pende de resolución, interpuesto por la entidad mercantil AFAR-4 S.L., representada por Procurador y dirigida por Letrado, contra la sentencia dictada con fecha 10 de julio de 2012 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Novena, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 1483/2009, en materia de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Ha comparecido como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado, y la Comunidad de Madrid, representada y defendida por Letrado de su Servicio Jurídico.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 23 de abril de 2004 se otorgó escritura de compraventa por la que ATAM 88 S.L. vende a AFAR-4 S.L. la finca que se describe (Tierra en el término municipal de Brunete) por importe de 1.400.198 euros.

La citada escritura se presentó en fecha 29 de abril de 2004, acompañada de autoliquidación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (modalidad Actos Jurídicos Documentados) en la que al valor declarado de la compraventa se aplicaba el tipo del 1% resultando a ingresar 14.001 euros.

SEGUNDO.- La Oficina Liquidadora, a la vista del documento presentado sobre la base declarada, practicó propuesta de liquidación por el concepto transmisión patrimonial onerosa, que fue notificada a AFAR-4 S.L. en fecha 21 de junio de 2004, dándole trámite para que formulara alegaciones. Con fecha 8 de julio de 2004, la reclamante AFAR- 4 S.L. presenta autoliquidación complementaria, en la que sobre la base declarada, se aplica el tipo impositivo del 1,5% (Entrega sujeta a IVA con renuncia a la exención), ingresando la cantidad de 7.000,99 euros. Posteriormente la Oficina Gestora practicó liquidación a AFAR-4 S.L. en la que al valor declarado de 1.400.198 euros se aplicaba el tipo del 7% resultando a ingresar la cantidad de 84.044,68 euros, constando en el mismo como motivación de la regularización practicada que "la renuncia se ha hecho con fecha posterior al hecho imponible".

TERCERO.- Contra dicho acuerdo se interpone por AFAR-4 S.L. reclamación económico-administrativa, presentando en fecha 16 de mayo de 2007 alegaciones, manifestando su disconformidad con la liquidación practicada, alegando que en la propia matriz de la escritura, tras las firmas de los comparecientes, se hizo constar una rectificación en el sentido de modificar la misma y en la cual se hacía constar la renuncia a la exención del IVA.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, en resolución de 3 de septiembre de 2009, acordó desestimar la reclamación, confirmando el acto impugnado.

CUARTO.- Contra la resolución dictada por el TEAR de Madrid el 3 de septiembre AFAR-4 S.L. interpuso recurso contencioso- administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que fue turnado a la Sección Novena y resuelto en sentencia de 10 de julio de 2012 , cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: "FALLAMOS: Que desestimando el presente recurso contencioso administrativo nº 1483/09, interpuesto por el Procurador de los Tribunales don Manuel Ortiz de Urbina Ruiz, en nombre y representación de "AFAR-4 S.L.", contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 3 de septiembre de 2009, por la que se desestima la reclamación económico administrativa nº 28/05121/06, interpuesta contra liquidación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados nº 2004 T 04279, por importe de 84.044,68 #, debemos confirmar y confirmamos dichas resoluciones por ser ajustadas al ordenamiento jurídico. No ha lugar a la imposición de las costas procesales causadas en esta instancia".

QUINTO.- Contra la citada sentencia notificada a AFAR-4 S.L. el 23 de julio de 2012, esta entidad interpuso el 4 de octubre de 2012 recurso de casación para la unificación doctrina directamente ante el Tribunal "a quo", que ha sido tramitado, procesalmente, con arreglo a las prescripciones legales; y formulado por el Abogado del Estado y por el Letrado de la Comunidad de Madrid sus oportunos escritos de oposición al recurso, se elevaron las actuaciones a esta Sala y se señaló, por su turno, para votación y fallo, la audiencia del día 14 de enero de 2015, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Mico, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La **sentencia recurrida** consideró necesario, para la resolución del recurso contencioso-administrativo, tener en cuenta los siguientes hechos:

a) Con fecha *23 de abril de 2004* , se otorgó *escritura de compraventa* por la que "ATAM-88 S.L." vendió a la mercantil actora, "AFAR-4 S.L.", la finca que se describe, **haciéndose constar en la estipulación quinta de dicha escritura que la transmisión estaba sujeta a IVA, habiendo repercutido la vendedora a la compradora la cuota resultante de dicho impuesto, cuota abonada en ese mismo acto por la compradora.**

b) Esta escritura se presentó con *autoliquidación* por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad actos jurídicos documentados, con fecha *29 de abril de 2004* .

c) Tras emitirse, con fecha *3 de junio de 2004* , por la *oficina liquidadora propuesta de liquidación* por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, en el trámite de alegaciones a dicha propuesta la actora aportó una *diligencia de rectificación de la escritura de 23 de abril de 2004* , diligencia que estaba *fecha a 6 de julio de 2004*, en la que se rectificaba la estipulación quinta de dicha escritura que, tras la rectificación, pasaba a tener el siguiente contenido: se expresaba en la misma que la parte vendedora, sujeto pasivo del IVA, renunciaba a la exención de dicho impuesto; que la compradora (la mercantil actora) manifestaba ser sujeto pasivo del IVA en el ejercicio de su actividad empresarial y tener derecho a la deducción total del impuesto soportado por la presente adquisición; que ambas partes hacían valer la presente escritura como medio de notificación de la parte transmitente a la parte adquirente de la renuncia contenida en la presente cláusula; y que la parte vendedora declaraba haber percibido con anterioridad de la compradora la cuota correspondiente al IVA.

d) Posteriormente, el órgano gestor práctico liquidación por ITP, entendiéndolo que no era válida la renuncia a la exención del IVA por haberse realizado con fecha posterior al hecho imponible.

e) Interpuesta por la actora reclamación ante el TEAR, fue desestimada por entender igualmente este organismo que no se cumplían con los requisitos necesarios para la validez de la renuncia a la exención de IVA por haberse ésta realizado en fecha posterior al hecho imponible, por lo que resultaba procedente emitir liquidación por ITP.

En cuanto a los **requisitos para que opere la renuncia a la exención del IVA** , dispone el *artículo 20.dos de la Ley 37/1992* , del IVA , que:

"Las exenciones relativas a los números 20º, 21º 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, en función de su destino previsible, tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones...".

Y el artículo 8 de su Reglamento (Real Decreto 1624/1992), en su apartado 1, establece que:

"La renuncia a las exenciones reguladas en los núms. 20º, 21º y 22º apartado uno artículo 20 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".

A la vista de la regulación expresada debe concluirse que la renuncia a la exención de IVA está sujeta a los requisitos siguientes:

1º.- Que el adquirente sea sujeto del IVA y que actúe en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional; 2º.- Que el adquirente tenga derecho a la deducción total del IVA soportado por la correspondiente adquisición; 3º.- Que el adquirente declare por escrito las dos circunstancias anteriores; y 4º.- Que el transmitente, lógicamente también sujeto pasivo de IVA, comunique fehacientemente al adquirente la renuncia con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien.

Así pues, en caso de que se incumpla alguno de estos requisitos formales, la compraventa queda sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

... en este caso, debemos entender cumplido el requisito de que el transmitente comunique fehacientemente al adquirente la renuncia con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien, precisamente por aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo que admite en estos casos la renuncia del transmitente tácita o implícita, doctrina atinente, exclusivamente, a dicho requisito de comunicación fehaciente por el transmitente al adquirente de la renuncia con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien, de la que resulta exponente la STS de fecha 14 de marzo de 2006 , en la que se argumenta que:

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

Por todo ello, hay que entender que no resulta esencial que aparezca literalmente en la escritura una renuncia expresa del transmitente a la exención del IVA, siendo suficiente la constancia de haberse repercutido el Impuesto en la propia escritura de compraventa, pues de esta forma es incuestionable que adquirente y transmitente manifiestan su intención y conocimiento indubitado de que la operación queda sujeta al IVA. En conclusión lo que verdaderamente interesa no es la constancia en la escritura del término "renuncia" sino el dato real del cumplimiento del fin perseguido en la norma, que no es otro que el de garantizar la posición del adquirente, frente a repercusiones no queridas, y este fin puede alcanzarse bien mediante la utilización del término "renuncia" en la escritura o a través de cualquier otro del que pueda derivarse que el transmitente renuncia, explícita o implícitamente, a la exención que propicia una opción a favor de la mecánica del tributo y no la exoneración del gravamen".

Ahora bien, además de este requisito relativo al transmitente que hemos considerado cumplido, **ha de analizarse también si la pretendida renuncia a la exención del IVA se efectuó por la demandante, adquirente del inmueble, cumpliendo con todos los requisitos de forma que la legislación le exige, y en concreto, si se ha cumplido, por lo que a la adquirente se refiere, con lo establecido en el artículo 8.1, párrafo segundo, del Real Decreto 1624/1.992** (Reglamento del IVA), que dispone " 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".

Pues bien, a la vista del precepto citado, es claro que la sola mención contenida en la escritura pública de 23 de abril de 2004, en cuya virtud, la vendedora repercute el IVA a la compradora, no es suficiente para entender cumplidos los requisitos establecidos en el artículo 8 del Real Decreto 1624/1992, dado el rigor formal con el que dicho precepto configura la renuncia a la exención de IVA. Y ello, porque el precepto citado no sólo exige (*STS de 9 de noviembre de 2004*), 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 que, además, exige que, "en todo caso", la renuncia, que se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo, "se justifique con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total de IVA soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes" (declaración que, lógicamente, tiene que ser, asimismo, coetánea a la comunicación fehaciente de la renuncia). Los términos utilizados por el precepto no dejan lugar a dudas, la citada declaración del adquirente es necesaria "en todo caso" para que la renuncia tenga validez.

Y es esta justificación de tal declaración del adquirente, la actora, la que no puede entenderse suplida con la mera mención efectuada en la escritura pública de 23 de abril de 2004, a que la vendedora ha repercutido el IVA sobre la compradora, porque el citado precepto reglamentario exige tal declaración "en todo caso", pues, como ha declarado el Tribunal Supremo, "y es que, en definitiva, se ha querido revestir a la renuncia de un carácter formalista que condiciona esencialmente su validez." (*STS de 9 de noviembre de 2004*).

Sin que pueda otorgarse, tampoco, validez alguna a la declaración formal en este sentido del adquirente contenida en la diligencia de rectificación de la escritura de 23 de abril de 2004, porque esta diligencia de rectificación es de 6 de julio de 2004, y esta declaración del adquirente debe ser coetánea a la comunicación fehaciente de la renuncia por el transmitente.

Por tanto, no puede tenerse por cumplido el requisito consistente en que, con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes, se haya realizado por la actora, adquirente, la declaración que exige el artículo 8.1, párrafo segundo, del Real Decreto 1624/1992, 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 faltando este requisito esencial de la renuncia, no puede entenderse ésta válidamente efectuada.

SEGUNDO.- La **cuestión controvertida** consiste en determinar si la transmisión del terreno adquirido por AFAR-4 S.L. mediante escritura de fecha 23 de abril de 2004 queda sometida a tributación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados, según entiende la sentencia recurrida, o si, como defiende la recurrente, lo está por el Impuesto sobre el Valor Añadido, como resulta de las **sentencias alegadas en contraste**, a saber:

-- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón núm. 420/2008, de fecha 2 de julio de 2008, recaída en el recurso contencioso administrativo 494/2006 .

-- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria núm. 357/2005, de fecha 22 de julio de 2005, recaída en el recurso contencioso administrativo 38/2004 .

-- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sevilla), núm. 385/2008, de fecha 11 de abril de 2008, recaída en el recurso contencioso administrativo 82/2006 .

La sentencia recurrida considera cumplido por parte de la transmitente del terreno lo establecido en el artículo 8.1, párrafo primero, del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, para poder otorgar validez a la renuncia a la exención del IVA efectuada por la entidad transmitente, la cual es admitida en la sentencia recurrida, así como el cumplimiento del resto de los requisitos legales.

Queda limitada, por tanto, la cuestión controvertida a la verificación del cumplimiento de este último requisito establecido en el citado párrafo segundo del artículo 8.1 del Reglamento del IV A, para dar plena efectividad a la renuncia a la exención del IV A, es decir, comunicación al transmitente de la condición de sujeto pasivo del adquirente con derecho a la deducción total del IVA.

TERCERO.- La recurrente sostiene que en el presente supuesto concurren de un lado, la existencia de una contradicción entre la sentencia impugnada y las sentencias alegadas en contraste, sobre la base de una triple identidad (sujetiva, fáctica y jurídica) entre los procedimientos de los que han conocido; y de otro lado, la infracción del ordenamiento jurídico por parte de la sentencia recurrida.

1.La triple identidad entre la sentencia recaída en el recurso planteado y las sentencias ofrecidas de contraste resulta de los siguientes pasajes de éstas:

A. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 2 de julio de 2008 .

La cuestión controvertida consiste en determinar si la transmisión del bien inmueble efectuado por escritura pública de 22 de septiembre de 1997 queda sometida a tributación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, según las resoluciones impugnadas, en la modalidad de transmisiones patrimoniales, o si, como se pretende en la demanda, lo está por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En particular se trata de establecer si se han cumplido los requisitos para tener por efectuada la renuncia a la exención por el sujeto pasivo del IVA en los términos previstos en el artículo 4. Cuatro .a), en relación con el artículo 20. Uno 22 y el artículo 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre , y el artículo 8 del R. Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre .

La resolución del TEAR, teniendo en cuenta la sentencia de esta Sección Segunda de 31 de enero de 2005 (Recurso 230/2002), dice que ..."En el presente caso, debe considerarse que el transmitente ha comunicado fehacientemente al adquirente la renuncia al IVA, con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien, puesto que, ... en la Estipulación Cuarta de la escritura de compraventa consta que "el representante de la Entidad vendedora confiesa que ésta ha recibido, antes de este acto de la parte compradora, la cantidad de UN MILLON OCHOCIENTAS OCHENTA Y OCHO MIL PESESTAS, que corresponde al dieciséis por ciento del valor en venta, en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido IVA, y que se ingresará en el Tesoro Público, de conformidad con las prescripciones legales".

Sin embargo, previa transcripción del Fundamento de Derecho Octavo de la citada sentencia, entiende que no consta expresamente la declaración suscrita por el adquirente haciendo constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del impuesto, ya que no considera prueba suficiente ni la subsanación de la escritura realizada por el Notario con fecha posterior a la compraventa, ni las declaraciones-resúmenes anuales por el IVA por los ejercicios 1996 y 1997.

Limitada, por tanto, la cuestión controvertida a la acreditación del cumplimiento del último requisito indicado para dar plena efectividad a la renuncia a la exención del IVA, es decir, comunicación al transmitente de la condición de sujeto pasivo del adquirente con derecho a la deducción total del IVA, no obstante lo razonado por el TEAR en el acuerdo impugnado debe llegarse a una solución distinta conforme con la pretensión del demandante pues, reconociendo expresamente la dificultad generada por la redacción originaria de la escritura, teniendo en cuenta el criterio seguido por posteriores sentencias de esta Sección, en particular, la sentencia de 15 de mayo de 2006 (Recurso 418/2004), es posible inferir de la cláusula citada, no sólo la comunicación de la renuncia por el transmitente, sino también la declaración por el adquirente de la referida condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del impuesto soportado porque, como se indica en la resolución de la Jefatura de Inspección que desestima el recurso de reposición, ..."Es obvio que esta otra declaración del adquirente ha de ser anterior o simultánea a la declaración de renuncia que formula el transmitente (no de forma expresa o tácita, caso de admitirse ésta), puesto que esta ha de sustentarse en aquélla...", y porque no sería plenamente explicable el acto de renuncia del transmitente si, al menos simultáneamente no ha conocido y recibido la declaración correlativa del adquirente, ni lo sería tampoco el pago de la cantidad repercutida en concepto de IVA que efectúa el adquirente con la entrega de la suma consignada en la repetida cláusula inicial, lo que vendría a ser ratificado por la subsanación ulterior de la escritura efectuada por el propio Notario autorizante, teniendo en cuenta que, ni en las resoluciones de la Inspección ni del TEAR, se cuestiona el cumplimiento del presupuesto material de la condición del adquirente de sujeto pasivo con derecho a deducción total del impuesto repercutido, cuya declaración y participación al transmitente quedaría suscrita en el acto de otorgamiento y firma de la escritura.

Respecto a esta sentencia de contraste y su correlación con los hechos considerados en la sentencia recurrida la recurrente dice que ambas sentencias parten de un supuesto de hecho idéntico, esto es, en ambos casos la operación enjuiciada se refiere a la transmisión de un bien inmueble efectuado en escritura pública en la que las partes estipulan que la operación queda sujeta al IVA, reconociendo la parte transmitente haber recibido de la adquirente, con anterioridad o en el propio acto del otorgamiento, el importe correspondiente a la cuota del IVA repercutido.

En los dos supuestos enjuiciados, se viene a subsanar por el notario autorizante, en fecha posterior al otorgamiento, la escritura de transmisión de los bienes inmuebles, en el sentido subsanar las omisiones

en la escritura respecto de los requisitos formales exigidos por el artículo 8.1 RIVA, referidos a la renuncia a la exención del IVA.

También se da "la identidad de hechos en el sentido de que en ninguna de ambas sentencias se cuestiona el cumplimiento del requisito material exigido por la UVA para poder ejercitar el derecho a la renuncia a la exención del IVA, consistente en la condición del adquirente de sujeto pasivo del IVA con derecho a la deducción total del IVA soportado en la operación.

Ambas sentencias también coinciden en que concurre el cumplimiento, en base a los hechos considerados en ambas sentencias, del requisito de comunicación fehaciente del transmitente al adquirente de la renuncia a la exención del IVA con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien.

Comparando el contenido de ambas sentencias se aprecia también no solo la identidad de la cuestión objeto de controversia sino también la aplicación de la misma normativa a los hechos enjuiciados y también la identidad de pretensiones de las partes consistentes en el sometimiento de la operación a tributación por IVA.

Así, en la sentencia alegada de contraste, el TEAR, en la resolución recurrida, al igual que el TSJM en la sentencia objeto de este recurso, consideran, enjuiciando hechos idénticos, que se incumplen las exigencias contenidas en el artículo 8.1, párrafo segundo RIVA, para otorgar validez a la renuncia a la exención del IVA, en virtud del cual 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 Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles.

Por su parte los fundamentos y pretensiones previos de las partes, en ambas sentencias, consisten en que se declare la sujeción al IVA (y no a ITP) de la operación enjuiciada, por concurrir todos los presupuestos exigidos por la normativa aplicable para otorgar validez a la renuncia a la exención del IVA en su día ejercitada, y en concreto, el establecido en el párrafo segundo del artículo 8.1 RIVA, de cuya aplicación a los hechos tomados en consideración en las sentencias enfrentadas resulta que se deben considerar cumplidas las exigencias en él contenidas, en base a que dicho precepto se debe interpretar desde la perspectiva de la finalidad de la norma, posición mucho más antiformalista respecto de la anteriormente mantenida y aplicada en la sentencia recurrida.

B. La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 22 de julio de 2005 .

En el presente caso, del tenor literal del documento público, de fecha, 5/12/00, en su estipulación tercera que señala "La operación que se formaliza mediante la presente escritura esta sujeta al impuesto sobre el Valor Añadido, que ha sido repercutido íntegramente sobre la parte adquirente por la sociedad vendedora, mediante entrega de la correspondiente factura...", junto con la copia adjuntada por la Sociedad recurrente que obra en el expediente y que tiene consignado, "contabilizado fecha 30/12/00 y con el documento privado de fecha constante en su texto 5/12/00, se infiere que las partes expresan de forma clara y concluyente que la operación se sujeta a IVA. De la valoración conjunta de todas sus actuaciones e interpretadas las cláusulas que suscribieron las partes en ambos documentos se desprende la voluntad de estas en orden de que constase en el documento Público la renuncia del transmitente como sujeta pasivo del IVA a la exención que es de aplicación a dicha entrega de bienes y 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 lo que por un error no se llevo a cabo subsanándose mediante escritura publica de 19/07/02, que si bien es cierto, ser posterior a la comprobación inspectora tributaria y a la liquidación subsiguiente, también consta, en concordancia con toda la documentación anterior, que la autoliquidación fechada y realizada el 26/12/00, data oficial, se presento en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados, por importe de 222.754 (0,5% de la base liquidable) lo que en consecuencia deja bien a las claras la evidencia de la decisión de las dos partes contratantes de someter la operación al Impuesto del Valor Añadido y del cumplimiento de los requisitos exigidos legalmente.

La Administración opone que el documento privado de fecha 5/12/00, no puede tenerse por cierto sobre todo en cuanto a la fecha simultanea o anterior a la operación, sino desde el momento que se le comunico dos años después, en el año 2002, por lo que asimismo resulta irrelevante la escritura de fecha, 19/07/02, en la que se plasma el contenido de dicho documento privado de fecha 5/12/00, pero, ello no se entiende así por esta Sala, pues, debemos partir, de la escritura publica de fecha 5/12/00, en la que se hace referencia a la factura contabilizada en aquella época y leer el documento referido, para apercibirse de lo contrario, y ello teniendo en cuenta que la comunicación debe realizarse al transmitente y no a la Administración y que el mismo quedó perfectamente enterado al aceptar tanto la cláusula tercera del documento privado elevado a documento público como el giro de la factura. Hay que tener en cuenta que dicho precepto más que exigir

un requisito formal que haya de cumplirse antes o simultáneamente a la entrega del bien y del que dependa la validez de la renuncia, establece la exigencia de que el adquirente justifique su condición de sujeto pasivo del IVA con derecho a la deducción total del impuesto soportado, con lo que tal documento tiene un carácter "ad probationem" y no "ad solemnitatem", y si ello es así, lo importante es que tales circunstancias aparezcan acreditadas mediante todos los datos obrantes en el expediente administrativo".

En definitiva aun en el caso de que se entendiese, que las partes no cumplieran formalmente todos los requisitos exigidos por el art. 8.1 del Reglamento, es lo cierto 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 a este impuesto y no al ITP, que el adquirente tenía derecho a la deducción total del IVA soportado, y en definitiva que la parte vendedora había renunciado de forma expresa a la exención (al desprenderse así de los documentos referidos, repercutiendo el porcentaje correspondiente en el precio estipulado), comunicando la renuncia de forma fehaciente al adquirente con carácter simultáneo a la entrega del bien.

Los hechos tenidos en consideración en esta sentencia ofrecida de contraste son también los mismos, con la única salvedad de que la subsanación de la escritura pública de transmisión del bien inmueble, respecto de los requisitos de forma para tener como válidamente efectuada la renuncia a la exención del IVA, se hace mediante la elevación a documento público en fecha posterior del documento privado suscrito por las partes en la misma fecha del otorgamiento de la escritura de transmisión.

Por tanto se produce una identidad sustancial, puesto que el hecho de que se otorgue validez a la subsanación de la escritura de transmisión, mediante una diligencia de rectificación notarial o mediante la elevación a público de un documento privado subsanatorio de la escritura, no inciden en el análisis normativo que procede llevar a cabo para la adecuada resolución de la controversia jurídica planteada, pues se trata de resolver si tales subsanaciones, aun siendo de fecha posterior a la escritura, sirven para poder entenderse cumplido el requisito de comunicación del adquirente establecido en el artículo 8.1, párrafo segundo RIVA.

En la presente sentencia de contraste se tiene en consideración que la parte adquirente liquidó el tributo por el concepto de Actos Jurídicos Documentados, y no por el concepto de transmisión patrimonial onerosa, así como la existencia de factura emitida por el transmitente, circunstancias ambas que también concurren y constan acreditadas respecto de mi representada.

Al igual que ocurre respecto de la anterior sentencia de contraste alegada, en la presente sentencia de contraste se da la identidad de fundamentos y pretensiones respecto de la sentencia recurrida. En efecto, el fundamento y pretensiones previos de ambas sentencias se sintetizan en otorgar validez a la renuncia a la exención del IVA efectuada, y por tanto la tributación de la operación por IVA y no por ITP, por lo que su pretensión se concreta en la declaración de nulidad de la liquidación por ITP recurrida.

C. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía con sede en Sevilla, de 11 de abril de 2008 .

PRIMERO.- En cuanto a los hechos, la Inspección de los tributos gira la liquidación provisional reclamada por no considerar deducible el IVA soportado por la compra por la actora de la finca "El Congujón" el 16 de enero de 2002; y ello, por no constar la declaración suscrita por la adquirente en la que haga constar su condición de sujeto pasivo del Impuesto con derecho a la deducción total del impuesto soportado, como exige el artículo 8 del Reglamento del Impuesto .

La resolución del TEARA confirma la liquidación...

TERCERO.- Para resolver habrá que estar a la doctrina constante del Tribunal de Justicia de las Comunidades a cuyo tenor la normativa nacional debe entenderse siempre de acuerdo con el principio de neutralidad establecido por la Sexta Directiva, sin que formalismos sin significación alguna para la gestión del impuesto o la prevención del fraude puedan impedir el derecho a deducir.

En nuestro caso no se discute que tanto transmitente como adquirente eran sujetos pasivos del impuesto con derecho a deducción éste último. Por tanto lo que se reprocha es la falta de la declaración suscrita por la adquirente. En primer lugar, la lectura del artículo 8 del Reglamento, pone de manifiesto que se trata de formalidades que afectan a las relaciones entre el obligado a repercutir y el repercutido, se trata con ello de dejar a salvo los intereses de los intervinientes en el negocio, que sólo afecta a la Hacienda en la medida en que el adquirente no pueda ir contra la repercusión en cuanto la adquisición se integra en el flujo de bienes que integran su actividad empresarial, sin perjuicio de la posible comprobación de que la adquisición se encuentra ligada a actividades sujetas.

En nuestro caso, los términos de la escritura no dejan lugar a dudas: la transmitente declara que ha procedido a repercutir el IVA con lo que la venta no está sujeta al ITP. Es decir, las dos partes conocen, que se trata de una operación sujeta a IVA, lo que supone conocimiento de la exención, y, con la repercusión, se comunica una renuncia que, como tal, es conocida por el adquirente en cuanto solicita la no sujeción al ITP. Por lo demás, la condición de sujeto pasivo del IVA con derecho a deducción total no se cuestiona por nadie, quedando reflejada la operación en la contabilidad y en los registros exigidos por la regulación del impuesto. En consecuencia, con los documentos del negocio, queda plenamente cumplida la finalidad del requisito formal en cuanto a los intereses de los intervinientes, quedando igualmente salvaguardados los intereses de la Hacienda, que ningún quebranto ha podido sufrir por esa omisión formal irrelevante.

Y es que, con la interpretación estrictamente formalista que hace la resolución recurrida del requisito establecido en el artículo 8, al margen de los intereses de comprador y vendedor, se está consiguiendo una finalidad contraria a la pretendida por el legislador.

Así, como se expresa en la Exposición de Motivos de la Ley del Impuesto.

Para evitar las consecuencias de la ruptura de la cadena de las deducciones producidas por las exenciones, la nueva ley, dentro de las facultades que concede la Sexta Directiva en esta materia, concede a los sujetos pasivos la facultad de optar por la tributación de determinadas operaciones relativas a inmuebles que tienen reconocida la exención del impuesto, concretamente, las entregas de terrenos no edificables, las entregas de terrenos a las Juntas de Compensación y las adjudicaciones efectuadas por dichas Juntas y las segundas y ulteriores entregas de edificaciones.

No obstante, 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 de las cuotas soportadas.

Es decir las formalidades han de servir a esta finalidad, la que, en nuestro caso nadie discute que se ha cumplido: mantener la cadena de deducción. Frente a ello, por cuestión de forma lo que hace la Inspección es romper esa cadena de deducciones, quebrando la neutralidad del impuesto.

En ese sentido ha entendido las formalidades de la renuncia la sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección Segunda, de 13 de diciembre de 2006 .

Por todo ello, de acuerdo con lo dicho al principio acerca del modo en que deben interpretarse los requisitos formales, en cuanto están en juego el principio de neutralidad y la igualdad en la aplicación de la exención, hemos de entender plenamente satisfecha la finalidad del requisito formal, por lo que debe entenderse bien renunciada la exención y correcta la deducción.

En la presente sentencia de contraste se dice que la Inspección de los tributos gira la liquidación provisional reclamada por no considerar deducible el IVA soportado por la compra por la actora de la finca y ello por no constar la declaración suscrita por la adquirente en la que haga constar su condición de sujeto pasivo del Impuesto con derecho a la deducción total del impuesto soportado, como exige el artículo 8 del Reglamento del Impuesto .

También se indica que no se discute, en este caso, que tanto transmitente como adquirente eran sujetos pasivos del impuesto con derecho a deducción éste último. Por tanto lo que se reprocha es la falta de la declaración suscrita por la adquirente.

En este caso, los términos de la escritura no dejan lugar a dudas: la transmitente declara que ha procedido a repercutir el IVA con lo que la venta no está sujeta al ITP. Es decir, las dos partes conocen que se trata de una operación sujeta a IVA, lo que supone conocimiento de la exención, y, con la repercusión, se comunica una renuncia que, como tal, es conocida por el adquirente en cuanto solicita la no sujeción al ITP. Por lo demás, la condición de sujeto pasivo del IVA con derecho a deducción total no se cuestiona por nadie, quedando reflejada la operación en la contabilidad y en los registros exigidos por la regulación del impuesto. En consecuencia, con los documentos del negocio, queda plenamente cumplida la finalidad del requisito formal en cuanto a los intereses de los intervinientes, quedando igualmente salvaguardados los intereses de la Hacienda, que ningún quebranto ha podido sufrir por esa omisión formal irrelevante.

Como se puede ver, los hechos tenidos en cuenta en esta sentencia de contraste también se dan en el caso de la sentencia recurrida.

Ante tales hechos, e incluso sin existir subsanación de la escritura de transmisión en los hechos considerados en la sentencia de contraste, la misma considera cumplido el requisito formal establecido en el artículo 8.1, párrafo segundo RIVA, relativo a la declaración suscrita por el adquirente.

La identidad de fundamentos y pretensiones entre la sentencia de contraste y la recurrida es manifiesta, ya que en la sentencia de contraste se recurre contra la liquidación provisional de IVA, al no considerar deducible el IVA soportado por la compra por la actora de la finca a que se refiere, por no constar la declaración suscrita por la adquirente en la que haga constar su condición de sujeto pasivo del Impuesto con derecho a la deducción total del impuesto soportado, como exige el artículo 8 del Reglamento del Impuesto .

En la sentencia objeto de este recurso se recurre contra la liquidación por ITP girada por la Comunidad de Madrid por entender que la operación tributa por dicho impuesto al considerar inválida la renuncia a la exención del IVA ejercitada al considerar incumplido, igualmente, el requisito establecido en el artículo 8.1, párrafo segundo RIVA, referente a la declaración suscrita por el adquirente.

Por tanto ambas sentencias enfrentadas aplican el mismo artículo 8.1 RIVA. Sin embargo, la sentencia de contraste, al contrario de la sentencia recurrida, cumplido el requisito establecido en la citada norma, en base a la doctrina constante del Tribunal de Justicia de las Comunidades a cuyo tenor la normativa nacional debe entenderse siempre de acuerdo con el principio de neutralidad establecido por la Sexta Directiva, sin que formalismos sin significación alguna para la gestión del impuesto o la prevención del fraude puedan impedir el derecho a deducir.

2. Contradicción entre la sentencia recurrida y las sentencias alegadas de contraste.

La contradicción entre los pronunciamientos contenidos en la sentencia aquí impugnada y las alegadas de contraste, respecto de la resolución de la controversia jurídica planteada, es manifiesta pues mientras las sentencias de contraste, en base a hechos idénticos o sustancialmente iguales a los considerados en la sentencia objeto de este recurso, consideran válidamente efectuada la renuncia a la exención del IVA y le otorgan la misma plena relevancia tributaria al considerar que se cumplen los requisitos de forma establecidos en el artículo 8.1, párrafo segundo, del RIVA, la sentencia recurrida, sin embargo, se pronuncia de manera contraria, al considerar incumplido, precisamente, ese mismo requisito, por otorgarle la consideración de esencial e invalidante de la renuncia a la exención del IVA.

A. En efecto, la sentencia objeto del presente recurso se pronuncia en el sentido de considerar que no puede entenderse la renuncia a la exención del IVA como válidamente efectuada por considerar incumplido por la adquirente la declaración que exige el artículo 8.1, segundo párrafo, del RIVA, lo que le lleva a desestimar el recurso contencioso- administrativo interpuesto por la aquí recurrente y, en consecuencia, a confirmar la liquidación por el concepto de "Transmisión Patrimonial onerosa" del ITP y AJD recurrida, al considerar, evidentemente, sujeta al ITP y no al IVA la operación de transmisión del terreno enjuiciada.

La sentencia de contraste del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 2 de julio de 2009 , sin embargo, se pronuncia en sentido contrario, al otorgar plena validez a la renuncia a la exención del IVA efectuada por la transmitente, al considerar cumplido por parte de la adquirente el requisito de la declaración exigido por el artículo 8.1, segundo párrafo, del RIVA, cuestión analizada por la sentencia en ese particular, lo que le lleva a estimar el recurso declarando la nulidad de la liquidación por ITP impugnada, al considerar, evidentemente, sujeta a IVA y no a ITP la operación de transmisión del terreno enjuiciada.

La contradicción se da también en los aspectos doctrinales que fundamentan sus respectivos pronunciamientos.

La contradicción doctrinal de ambas sentencias se pone de manifiesto por cuanto que, mientras que la sentencia objeto del presente recurso, interpretando con estricto rigor formal exigencias contenidas en el referido artículo 8.1, párrafo segundo, del RIVA, considera incumplidos los requisitos establecidos en la citada norma, al otorgarles el carácter de requisitos esenciales e invalidantes, por tanto, de la renuncia a la exención del IVA, la sentencia de contraste, sin embargo, mucho más antiformalista, declara como criterio interpretativo de la referida norma que la misma debe ser interpretada desde la perspectiva de la finalidad de la norma otorgando a los requisitos exigidos por la citada disposición el carácter de requisitos formales (en contraposición de los sustantivos o materiales) cuyo cumplimiento se debe valorar, por tanto, en favor de la validez de la renuncia, para impedir, en cumplimiento de la finalidad de la norma, la ruptura de la cadena de deducciones en que se fundamenta y teniendo en consideración todos los elementos de prueba de cuya valoración en su conjunto se desprenda el conocimiento por las partes intervinientes en la operación de la concurrencia de los requisitos sustantivos o materiales que fundamentan la renuncia a la exención del IVA.

B. De la comparación del texto transcrito en la sentencia de contraste del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 22 de julio de 2005 con el correlativo de la sentencia objeto del presente recurso igualmente transcrito con anterioridad, se desprende con claridad, también, tanto la contradicción de los pronunciamientos contenidos en ambas sentencias enfrentadas, como la contradicción de doctrina.

Conviene resaltar que la doctrina aplicada en la sentencia de contraste del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, al igual que en la anterior, también se fundamenta en la nueva corriente doctrinal en virtud de la cual el artículo 8.1, párrafo segundo, del RIVA se debe interpretar 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.

C. El mismo razonamiento efectuado en acreditación de la contradicción existente entre la sentencia recurrida y las dos anteriores alegadas en contraste cabe efectuarlo respecto a la invocada sentencia de contraste cabe efectuarlo respecto a la invocada sentencia de contraste del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 11 de abril de 2008 , por lo que damos por reproducidos los mismos argumentos.

CUARTO.- A la vista de lo expuesto, hay que concluir que la sentencia objeto del presente recurso incurre en infracción del ordenamiento jurídico al fundamentar su pronunciamiento en una interpretación errónea de lo dispuesto por el artículo 8.1, párrafo segundo, del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre , por el que se aprueba el Reglamento del IVA.

El criterio doctrinal seguido por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en la sentencia objeto de recurso es contrario al mantenido por las sentencias ofrecidas de contraste, que es el que se corresponde con la posición actual de la jurisprudencia de esta Sala sobre la interpretación que se le debe dar a las exigencias contenidas en el artículo 8.1, segundo párrafo, del Reglamento del IVA , que ha ido evolucionando desde una postura inicial de mayor rigor formal en la renuncia a la exención del IVA hasta una posición mucho más antiformalista, que enfoca el criterio interpretativo de la referida norma desde la perspectiva de su finalidad.

La nueva doctrina que a este respecto se recoge en las sentencias de esta Sala de 5 de octubre de 2005 (casa. 7352/2000), 14 de marzo y 13 de diciembre de 2006 (casaciones 1879 y 4704/2001), 24 de enero de 2007 (casa. 4108/2001) y 20 de enero de 2011 (casa. int. ley 24/2005) es coincidente en lo sustancial con la doctrina aplicada en las sentencias de contraste aportadas. En la nueva doctrina jurisprudencial de esta Sala se aborda en profundidad la controversia que ahora nos ocupa, esto es, la interpretación que se debe otorgar a las exigencias contenidas en el artículo 8.1, párrafo segundo, del RIVA, que difiere sensiblemente del criterio interpretativo excesivamente formalista que otorga la sentencia objeto de este recurso a lo dispuesto en el citado artículo 8.1, párrafo segundo, adoptando un nuevo criterio doctrinal que postula, tras reconocer la evolución sufrida, que esas exigencias formales que contiene el artículo 8.1 RIVA, en contraposición con los requisitos materiales establecidos en el artículo 20.2.22º LIVA , deben ser interpretadas desde la perspectiva de la finalidad de la norma cual es, según se reconoce en la Exposición de Motivos de la Ley 37/1992 (LIVA), evitar la ruptura de la cadena de deducciones producida por las exenciones, las cuales sí deben interpretarse, en consecuencia, con criterio restrictivo.

--La **sentencia de esta Sala de 9 de noviembre de 2004** (casa. 7991/1999) cuya doctrina es la aplicada por la sentencia objeto aquí de recurso entendió que *"el artículo 8.1 del Real Decreto 1624/1992 , perfectamente habilitado (sin exceso alguno perceptible en lo esencial respecto al artículo 20.Uno.20 de la Ley 37/1992) , exige , como garantía de los derechos e intereses de todas las partes afectadas, que la renuncia deba comunicarse fehacientemente al adquirente, con carácter previo o simultáneo a la entrega de los terrenos (circunstancia no concurrente en aquel caso, en cuanto tuvo que otorgarse una escritura pública posterior para intentar subsanar tal omisión formal -circunstancia, y acto propio, que demuestra que los interesados no concedían al dato de aparecer en la escritura de compraventa que "el transmitente había recibido una suma de dinero en concepto de IVA" el valor de una renuncia tácita o implícita de la exención de dicho Impuesto-), y, además, que , en todo caso, la renuncia, que se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo, se justifique con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total de IVA soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes (declaración que, lógicamente, tiene que ser, asimismo, coetánea a la comunicación fehaciente de la renuncia)"* (F. de D. 7º).

Como se ve, es claro que se quiso revestir a la renuncia de un carácter formalista que condicionara esencialmente su validez.

En definitiva el Tribunal Supremo negó inicialmente 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 artículo 8. 1 del Reglamento del IVA son una condición esencial para la validez de dicha renuncia.

--La **sentencia de 14 de marzo de 2006** , por lo que se refiere a la declaración del adquirente sobre su condición de sujeto pasivo del impuesto con derecho a la deducción total del IVA soportado, señalaba que *"la opción de renuncia debe ser ejercitada por el transmitente, ya que él es el sujeto pasivo del impuesto, pero como la posibilidad de optar está subordinada al cumplimiento de determinados requisitos que dependen del adquirente sólo podrá aplicarse la misma si éste está interesado en ella, estableciéndose, por ello, como requisito previo al ejercicio de la renuncia por parte del sujeto pasivo transmitente, la tenencia por éste de una declaración, suscrita por el adquirente en la que haga constar su condición de sujeto pasivo del impuesto, así como su afirmación de tener derecho a la deducción total del impuesto a soportar con ocasión de la adquisición inmobiliaria objeto de la renuncia"* (F. de D. 5º).

La obligación del transmitente de comunicar la renuncia a la exención al adquirente, no a la Oficina gestora del tributo, todo ello con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes, en cuanto campada 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 artículo 7 del Texto Retundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados , aprobado por Real Decreto Legislativo 1/93, de 24 de septiembre, pretende e la duplicidad impositiva que se produciría si el adquirente presentara de inmediato su declaración por el Impuesto de Transmisiones.

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

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

En conclusión, lo que verdaderamente interesa no es la constancia en la escritura del término "renuncie" 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 renuncie, explícita o implícitamente a la exención, que, propicia una opción en favor de la mecánica del tributo y no la exoneración del gravamen " (F. de D. 6º).

--En la **sentencia de 13 de diciembre de 2006** (rec. núm. 4704/2001), a propósito de una operación de adquisición de un establecimiento de hostelería, la cuestión que se discutía era si la sociedad transmitente renunció o no correctamente a tal exención. Porque la renuncia a la exención, es decir, la tributación por IVA, implica la no tributación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de acuerdo con el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993 .

Dijo entonces esta Sala que *"a tenor del artículo 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 artículo 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 artículo 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 comunicada al transmitente.

d) La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y el transmitente deberá comunicar fehacientemente al adquirente la renuncia a la exención con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes para que el adquirente conozca cuál 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 una 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. Por todo ello, la opción por la renuncia de la exención tiende a evitar las anteriores distorsiones que se producen, en la cadena de deducciones en tanto el bien inmueble se mantiene dentro del proceso de distribución empresarial suponiendo para el adquirente una disminución de costes empresariales, ya que las cuotas del Impuesto soportadas pueden ser objeto de recuperación.

Hay que poner énfasis en que la opción de renuncia debe ser ejercitada por el transmitente, ya que él es el sujeto pasivo del impuesto pero como la posibilidad de optar está subordinada al cumplimiento de determinados requisitos que dependen del adquirente, sólo podrá aplicarse la misma si éste está interesado en ella, estableciéndose, por e/lo, como requisito previo al ejercicio de la renuncia por parte del sujeto pasivo transmitente, la tenencia por éste de una declaración, suscrita por el adquirente, en la que haga constar su condición de sujeto pasivo del impuesto, así como su afirmación de tener derecho a la deducción total del IVA a soportar con ocasión de la adquisición inmobiliaria objeto de la renuncia. (F de D. 3°).

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 surdan 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 como un acto inter-partes y no ante la Hacienda Pública expreso y con comunicación por escrito de ciertas circunstancias. Es cierto que la renuncia se ha querido revestir de un cierto carácter formalista que condicione esencialmente su validez; por eso no basta con que pueda probarse que se cumplen los dos primeros requisitos materiales más arriba enunciados, 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.

La necesidad de notificación fehaciente no implica necesariamente intervención del Notario, pero sí debe existir constancia efectiva de la notificación, en el momento de la entrega del bien. Normalmente se suele incluir en la propia escritura pública de transmisión, habiendo entendido la Dirección General de Tributos, en resolución de 10 de mayo de 1996, que se considera "renuncia comunicada fehacientemente" la constancia en escritura pública de que el transmitente ha recibido una suma de dinero en concepto de IVA aunque no aparezca la renuncia expresamente a la exención, toda vez que, con la referida indicación, se cumple suficientemente el requisito establecido reglamentariamente, con el que se pretende que ambas

partes conozcan el Impuesto al que se somete la operación mediante una manifestación que igualmente haga fe frente a terceros (la Hacienda Pública en este caso).

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

En conclusión, lo que verdaderamente interesa no es la constancia en la escritura de! término "renuncia" sino el dato real del cumplimiento del fin perseguido en la norma que no es otro que el de garantizar la posición del adquirente, frente a repercusiones no queridas y este fin puede alcanzarse bien mediante la utilización del término "renuncia" en la escritura o a través de cualquier otro del que pueda derivarse que el transmitente renuncia, explícita o implícitamente, a la exención, que propicia una opción en favor de la mecánica del tributo y no la exoneración del gravamen (F. de D. 4º).

Como quiera que, según se ha visto, no es 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 satisface la exigencia de que se haya comunicado fehacientemente al adquirente la renuncia con carácter previo o simultáneo a la entrega del inmueble (F. de D. 5º).

En el caso de autos esta Sala coincide con la sentencia de instancia en que de la propia escritura de venta del inmueble cabe inferir la existencia de la renuncia a la exención del IVA por parte del transmitente. Del contenido de la escritura pública de venta... en la que se hace constar que la operación a la que se refiere la escritura es acto sujeto al IVA y al efecto la representante de la entidad vendedora manifiesta que ha recibido del comprador por tal concepto la cantidad de... se deduce claramente que aunque no consta de forma expresa el término renuncia, de la misma cabe inferir, sin posibilidad de duda alguna al respecto, cuál era la voluntad común de las partes La renuncia puede producirse de forma tácita o implícita (F. de D. 6º).

--La **sentencia de 20 de enero de 2011** (casa. int. ley 24/2005) reitera la doctrina de la sentencia de 13 de diciembre de 2006 .

--En la misma línea se ha pronunciado la **sentencia** de esta Sala **de 23 de noviembre de 2011** (casa. 2205/2007) en la que la recurrente en aquella litis negaba la concurrencia de los requisitos legales exigidos para la renuncia a la exención, en cuanto en la escritura en la que se protocolizó la operación sólo se hacía una manifestación de que el vendedor declara recibido el precio de venta de todos los terrenos transmitidos, y también que había recibido el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a ese precio, citando, en su apoyo, doctrina del TEAC, que señala que el reflejo en la escritura de compraventa de la repercusión al adquirente no implica renunciar a la exención del impuesto, si falta la declaración suscrita por el adquirente de que es sujeto pasivo del IVA con derecho a la deducción total del impuesto soportado por la correspondiente adquisición.

Dijo entonces esta Sala que al razonar de esta forma, no se atiene a la doctrina de esta Sala de que las exigencias formales que establece el artículo 8.1 del Reglamento del IVA , aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de Diciembre , han de ser apreciadas en la perspectiva de la finalidad de la norma, que no es otra que la de evitar las consecuencias de la ruptura de la cadena de las deducciones producida por las exenciones, en tanto el bien inmueble se mantiene dentro del proceso de distribución empresarial (sentencias de 5 de octubre de 2005 (casación 352/2000), 14 de marzo de 2006 , (casa. 1879/01), 13 de diciembre de 2006 , (casa. 4704/01), 20 de enero de 2011 , (casa. int. ley 24/2005) y 11 de febrero de 2011 (casa. 4233/2006).

En este caso, la Administración no cuestionó que la adquirente reuniese los requisitos para poder efectuar la deducción, pues mantiene que así lo hizo en su declaración, y además en la escritura de compraventa la recurrente declaró haber recibido de la compradora el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al precio total satisfecho.

QUINTO.- Por tanto, aplicando esta nueva doctrina, acogida por las sentencias alegadas de contraste, a nuestro caso en concreto, resulta la plena validez de la renuncia al IVA ejercitada por la transmitente y, por

tanto y en concreto el cumplimiento por parte de la adquirente de los requisitos formales exigidos por el artículo 8.1, párrafo segundo RIVA, único motivo, recordemos, por el que la sentencia recurrida considera inválida la renuncia efectuada tras admitir la concurrencia del resto de requisitos tanto de forma como materiales o sustantivos.

1. No se puede dejar de reconocer la trascendencia jurídica que tiene la Diligencia de rectificación otorgada en documento público el 7 de julio de 2004, por el mismo Notario autorizante de la escritura de compraventa del terreno que viene a rectificar, otorgada el 23 de abril de 2004.

En la citada Diligencia de rectificación, el Notario autorizante, hace constar que en la escritura que viene a rectificar, esto es, la de la compraventa del terreno, "se cometió el siguiente error involuntario: En la Estipulación Quinta se hizo constar que la compraventa estaba sujeta al IVA, cuando en realidad dicha compraventa estaba sujeta y exenta a dicho impuesto, y la sociedad vendedora renunciaba a la exención del IVA", redactando a continuación, de nuevo, y una vez subsanado el error cometido, el contenido íntegro de la citada estipulación Quinta en la que se hace 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 IVA soportado lo que se notificaba a la parte transmitente.

De dicha Diligencia de rectificación, se desprende con total claridad, que la parte transmitente, en la fecha de la transmisión en escritura pública del terreno (23-04-2004), conocía perfectamente la condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del IVA soportado de la recurrente.

Por tanto, consideramos que con dicha Diligencia de rectificación se subsana el error material sufrido por el propio notario (en la redacción del contenido de la escritura de compraventa que se rectifica), según se desprende de la propia diligencia, lo que evidencia que es el Notario el que manifiesta en documento público que es conocedor de que esa era la voluntad de las partes ya en el momento en que se otorgó la escritura pública de compraventa que se rectifica y que, por tanto, ambos contratantes eran conocedores de tales circunstancias en el momento de la transmisión.

Por tanto, es claro que con dicho documento queda subsanada la pretendida falta de cumplimiento del requisito formal (y por tanto, subsanable) exigido en el artículo 8.1, párrafo segundo RIVA, constituyendo, además, el mismo, prueba documental pública del cumplimiento de las exigencias contenidas en la citada norma (artículo 8.1, párrafo segundo RIVA).

2. La sentencia recurrida expresa que no puede tenerse por cumplido por la recurrente el requisito consistente en que, con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes, se haya realizado por la adquirente la declaración de su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del IVA soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes. Faltando este requisito esencial de la renuncia, no puede entenderse válidamente efectuada.

Lo cierto es que no siendo exigible que el adquirente comunique a la Hacienda Pública el cumplimiento de los requisitos formales exigidos en la citada norma para otorgar validez a la renuncia a la exención, sino que constituye un acto inter-partes, la recurrente no se encontraba obligada a dejar constancia en el expediente de la acreditación del cumplimiento por su parte de tal requisito de comunicación, ya que en ningún momento le había sido requerido, ni constituía el objeto de la controversia.

La improcedencia del criterio interpretativo empleado por la sentencia recurrida en la aplicación del artículo 8.1, segundo párrafo del RIVA, al considerar improcedente la renuncia a la exención, por el único motivo de no considerar cumplidas las exigencias de comunicación de la parte adquirente, establecidas en el citado artículo, no puede ser compartida porque de la aplicación de la doctrina expuesta en la *sentencia* de esta Sala de 20 de enero de 2011 resulta que la adquirente - aquí recurrente- no tenía siquiera obligación de justificar el cumplimiento, mediante protocolización notarial, de la comunicación a la Hacienda Pública de que cumple los requisitos exigidos para una válida renuncia a la exención del IVA.

De otra parte, invalidar la efectividad de la renuncia a la exención del IVA por el único motivo de otorgar -en una interpretación rigurosamente formalista y contraria a la nueva doctrina jurisprudencial de esta Sala que ha sido expuesta- a los requisitos exigidos a la parte adquirente por el artículo 8.1, párrafo segundo, del RIVA el carácter de requisito esencial e invalidante de la renuncia a la exención debe ser considerado ahora contrario a la interpretación que del precepto citado ha hecho la jurisprudencia más reciente de esta Sala.

SEXTO.- En razón de todo lo argumentado, es procedente la estimación del presente recurso de casación para la unificación de doctrina por ser errónea la doctrina sostenida por la sentencia recurrida del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.



Procediendo estimar el presente recurso, no ha lugar a hacer expreso pronunciamiento sobre las **costas** causadas en el mismo y en el recurso contencioso-administrativo de instancia a tenor de lo al respecto prescrito en el artículo 139 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa .

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCIÓN

FALLAMOS

Que debemos estimar, y estimamos, el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por la representación procesal de AFAR-4 S.L. contra la sentencia dictada, con fecha 10 de julio de 2012, por la Sala de lo Contencioso- Administrativo, Sección Novena, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso núm. 1483/2009 , sentencia que casamos y anulamos, y, en su lugar, estimando el recurso en su día interpuesto por la referida mercantil, declaramos la nulidad del acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 3 de septiembre de 2009 y de la liquidación girada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de que trae causa, sin hacer pronunciamiento expreso sobre las **costas** causadas en el mismo y en la vía jurisdiccional de instancia.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos

FONDO DOCUMENTAL • CENDOJ