



MINISTERIO  
DE HACIENDA Y  
ADMINISTRACIONES PÚBLICAS



SECRETARÍA DE ESTADO  
DE HACIENDA

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO  
CENTRAL

**SALA SEGUNDA**  
**IMPUESTO SOBRE EL**  
**VALOR AÑADIDO**

**R.G.: 2765/2011**

**R.G.: 2766/2011**

**VOCALIA CUARTA**

**Fecha de Sala: 18/04/2013**

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, en los recursos de alzada ordinarios que penden de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuestos, respectivamente, por

, con NIF , actuando en su nombre y representación D. José Amor Antolí y con domicilio a efectos de notificaciones en la Avenida Gran Capitán, nº 2, 14008 Córdoba, y por el **DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS Y DE ORDENACIÓN Y GESTIÓN DEL JUEGO DE LA COMUNIDAD DE MADRID**, con domicilio a efectos de notificaciones en la calle General Martínez Campos, nº 30, 28010 Madrid, contra la resolución dictada en primera instancia por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid el día 22 de diciembre de 2010, en las reclamaciones económico-administrativas nº 28/14468/2008 y nº 28/8257/2009 acumuladas, interpuestas a su vez contra los siguientes actos:

- Liquidación provisional dictada por el Director General de Tributos de la Comunidad de Madrid por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas, por importe de 478.171,45 euros.



R.G.: 2765/2011

R.G.: 2766/2011

- Resolución de expediente sancionador dictada por el Director General de Tributos de la Comunidad de Madrid, por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas, por importe de 215.700,00 euros.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO:** En fecha 13 de julio de 2006 se otorga escritura pública de enajenación mediante concurso público de la parcela municipal 3 del A.P.E. (Área de Planeamiento Específico) 17.08 "Anoeta-San Genaro", en el distrito de Villaverde, por la que el Ayuntamiento de Madrid vende y transmite a la sociedad  el pleno dominio de la finca descrita como parcela de terreno situada en el término municipal de Madrid, distrito de Villaverde, en el ámbito del A.P.E. 17.08 "Anoeta-San Genaro", con frente a la calle San Genaro.

En cuanto a la situación urbanística de la finca transmitida, se define como parcela edificada con el uso residencial de vivienda colectiva en régimen de vivienda libre.

La parcela pertenece al Ayuntamiento de Madrid y procede, por adjudicación a su favor, del proyecto de compensación del A.P.E. 17.08 "Anoeta -San Genaro", aprobado definitivamente por acuerdo de la Comisión de Gobierno del Excelentísimo Ayuntamiento de Madrid de fecha 9 de mayo de 2003.

El precio de la compraventa es de 7.190.000,00 euros, más 1.150.400,00 euros en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 16%.





R.G.: 2765/2011

R.G.: 2766/2011

En relación con esta operación, con fecha 2 de agosto de 2006, la interesada presenta ante la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid modelo 601 de autoliquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, concepto Actos Jurídicos Documentados, por importe de 71.900,00 euros, resultado de aplicar a la base imponible de 7.190.000,00 euros el tipo de gravamen del 1%.

**SEGUNDO:** En relación con la operación descrita en el antecedente de hecho anterior, con fecha 3 de marzo de 2008 se inicia por la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid un procedimiento de verificación de datos mediante la notificación a la interesada de comunicación de inicio y requerimiento de aportación de certificaciones de obra que justifiquen la fecha de inicio de las obras de urbanización del A.P.E. 17.08 "Anoeta-San Genaro".

En respuesta a este requerimiento, la entidad aporta Acta de Replanteo del Área de Gobierno de Urbanismo, Vivienda e Infraestructuras del Ayuntamiento de Madrid, de fecha 2 de octubre de 2006. El Acta se extiende en relación con las obras de urbanización de la unidad de ejecución del Área de Planeamiento Específico 17.08 Anoeta-San Genaro en el distrito de Villaverde. El promotor de dichas obras es la Junta de Compensación APE 17.08 Anoeta-San Genaro-Villaverde.

Con fecha 17 de junio de 2008 se notifica a la entidad propuesta de liquidación provisional y trámite de alegaciones, notificándose liquidación provisional el 1 de agosto de 2008, por el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En la motivación de la liquidación provisional se señala que, de acuerdo con los datos obrantes en el expediente, " (...) en la fecha de otorgamiento



R.G.: 2765/2011

R.G.: 2766/2011

*de la escritura no se habían iniciado las obras de urbanización, por lo que la transmisión de los inmuebles efectuada por quienes no ostentan la condición de empresarios o profesionales está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas en virtud de lo establecido en los apartados 1.A) y 5 del artículo 7 del RDL 1/1993, de 24 de septiembre”.*

Contra la citada liquidación provisional, la entidad interesada interpone reclamación económico-administrativa nº 28/14468/2008 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid con fecha 28 de agosto de 2008.

**TERCERO:** Con fecha 5 de septiembre de 2008 se notifica a la reclamante acuerdo de iniciación y propuesta de imposición de sanción derivada de la liquidación provisional de referencia.

La resolución de expediente sancionador, de fecha 28 de enero de 2009, se notifica a la entidad el 2 de febrero de 2009. La infracción cometida es la prevista en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria, consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo. La infracción se califica como leve, y la sanción impuesta, que consiste en el 50% de la base, asciende a 215.700,00 euros.

Contra la resolución de expediente sancionador, la entidad interpone reclamación económico-administrativa nº 28/8257/2009 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid con fecha 17 de febrero de 2009.

**CUARTO:** Con fecha 22 de diciembre de 2010, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid dicta resolución parcialmente estimatoria





R.G.: 2765/2011

R.G.: 2766/2011

de las reclamaciones acumuladas en la que confirma la liquidación provisional practicada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y anula la resolución de expediente sancionador derivada de dicha liquidación provisional.

En relación con la liquidación provisional, considera el Tribunal Regional que la transmisión de la finca por parte del Ayuntamiento está en todo caso sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, por tratarse de un terreno que forma parte del patrimonio empresarial municipal. Dicha transmisión, no obstante, está exenta del Impuesto al no haberse acreditado que la finca tenga la condición de edificable ni que esté urbanizada o en curso de urbanización. Por otra parte, no se admite la renuncia a la exención alegada por la recurrente por incumplimiento de requisitos formales.

En cuanto a la sanción, el Tribunal Regional entiende que la reclamante actuó con la diligencia debida en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y que realizó una interpretación razonable de la norma, dada la numerosa controversia suscitada en el tema de referencia.

La resolución se notifica a la interesada el día 31 de enero de 2011, y a la Dirección General de Tributos y de Ordenación y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid el 1 de febrero de 2011.

**CUARTO:** Contra la resolución dictada en primera instancia por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, la entidad interpone recurso de alzada ordinario ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, con fecha 23 de febrero de 2011.

En el escrito de interposición la entidad formula, en síntesis, las siguientes alegaciones:



R.G.: 2765/2011

R.G.: 2766/2011

- La transmisión de la finca por parte del Ayuntamiento de Madrid es una operación sujeta y no exenta al Impuesto sobre el Valor Añadido. No resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 20.Uno.20º de la Ley del impuesto, porque la finca transmitida tiene la condición de terreno edificable. Por otra parte, la citada exención no se aplica a las entregas de terrenos urbanizados o en curso de urbanización realizadas por el promotor de la urbanización; en este caso, las actuaciones y obras realizadas con anterioridad a la transmisión de la finca deben calificarse como urbanización, por lo que en el momento de la entrega el terreno estaba en curso de urbanización.
- Subsidiariamente, en caso de entenderse que la entrega está sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, debe considerarse que el Ayuntamiento renunció a la exención al hacerse constar expresamente en la escritura que el vendedor repercutía el IVA al comprador y que éste lo satisfacía, tal como establece la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 4 de junio de 2008, según la cual, la renuncia a la exención del IVA puede ser tácita siendo suficiente la constancia de haberse repercutido el IVA 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 está sujeta a IVA.

**QUINTO:** Contra la resolución dictada en primera instancia por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, el Director General de Tributos y de Ordenación y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid interpone recurso de alzada ordinario ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, con fecha 24 de febrero de 2011.

En el escrito de interposición formula, en síntesis, las siguientes alegaciones:





R.G.: 2765/2011  
R.G.: 2766/2011

- La Administración Tributaria de la Comunidad de Madrid considera que efectivamente la liquidación girada por el concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas es ajustada a Derecho, al constituir la transmisión de la finca una entrega sujeta y exenta de IVA, puesto que se trata de un terreno en el que no se han iniciado las obras de urbanización. Sin embargo, no puede admitirse una renuncia a la exención del Impuesto en vía económico-administrativa cuando se ha sostenido la sujeción a IVA a lo largo de todo el expediente, y así lo ha aclarado el Tribunal Supremo en sentencia de casación de 27 de enero de 2010. No se comparte, por tanto, la apreciación del Tribunal Regional en cuanto al incumplimiento de los requisitos de la renuncia, pues deja abierta la posibilidad de admitirla, cuando ello no es posible al haberse sostenido la sujeción, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo.
- En relación con la sanción, resulta evidente que la entidad era conocedora de que sobre la finca no se habían iniciado las obras de urbanización, puesto que en contestación al requerimiento de aportación de certificaciones de obra que justificaran la fecha de inicio de las obras de urbanización, presentó el Acta de Replanteo previa al inicio material de las obras, de fecha posterior al devengo, siendo además el inicio físico de las obras algo perfectamente comprobable en el momento de la adquisición. Por tanto, no puede admitirse la existencia de una interpretación razonable de la norma por parte del obligado tributario ni de diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, cuando existe jurisprudencia consolidada del Tribunal Supremo en la materia. Esto pone de manifiesto que se trata de una cuestión no controvertida, sin que existan dudas interpretativas sobre lo que se entiende por inicio material de las obras, cuestión de hecho que no admite interpretaciones.



R.G.: 2765/2011

R.G.: 2766/2011

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO:** Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de los recursos de alzada ordinarios que se examinan, que ha sido interpuestos en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

Con fecha 7 de junio de 2011, haciendo uso de la facultad establecida en el artículo 230 de la Ley 58/2003, General Tributaria, se decretó la acumulación de los expedientes citados.

Las cuestiones a resolver por este Tribunal Económico-Administrativo Central son las siguientes:

1. Determinar si es ajustada a Derecho la liquidación provisional dictada por el Director General de Tributos y de Ordenación y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, concepto Transmisiones Patrimoniales. Para ello, habrá que establecer si la transmisión que dio lugar a la liquidación provisional está sujeta al citado Impuesto o al Impuesto sobre el Valor Añadido y, en caso de que se considere una operación sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, si procede considerar que se ha producido la renuncia a la exención.
2. Establecer si es ajustada a Derecho la sanción que trae causa de la liquidación provisional citada, en función de la existencia o no de una





R.G.: 2765/2011

R.G.: 2766/2011

interpretación razonable de la norma, según lo dispuesto en el artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003, General Tributaria.

**SEGUNDO:** Corresponde, en primer lugar, determinar si la transmisión de la finca de referencia es una operación sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, concepto Transmisiones Patrimoniales, o al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Para resolver la cuestión planteada conviene determinar el deslinde entre el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La regla general de deslinde entre ambos impuestos se recoge en el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993 por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados según el cual:

*“No estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido”.*

Y de modo similar, se pronuncia el artículo 4.Cuatro de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido:

*“Las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.”*



R.G.: 2765/2011

R.G.: 2766/2011

Pero a pesar de ser esta la regla general, existen algunas excepciones por las que determinadas operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, aunque exentas, tributan por el concepto de Transmisión Patrimonial Onerosa. Así lo dispone el artículo 4.Cuatro de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido:

*“Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las operaciones que se indican a continuación:*

*a) Las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20, dos.*

*b) Las transmisiones de valores a que se refiere el artículo 108, apartado dos, números 1.º y 2.º de la Ley 24/1988 de 28 de julio, del Mercado de Valores, según la redacción establecida por la disposición adicional decimosegunda de la Ley 18/1991 de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*

De igual forma el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993 dispone:

*“No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.”*





R.G.: 2765/2011  
R.G.: 2766/2011

Es preciso señalar que la sujeción de la operación en primera instancia al Impuesto sobre el Valor Añadido no es objeto de discusión por ninguno de los recurrentes, sí lo es, por el contrario, la procedencia de la exención del citado impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 20.Uno.20º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, según el cual, estarán exentas:

*“20º. Las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.*

*A estos efectos, se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanísticas, así como los terrenos aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada por la correspondiente licencia administrativa.*

*La exención no se extiende a las entregas de los siguientes terrenos, aunque no tengan la condición de edificables:*

*a) Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, realizadas por el promotor de la urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.*

*(...)”.*

Alega la entidad reclamante que el terreno transmitido tiene la condición de edificable y que en el momento de la entrega, dicho terreno se encontraba en curso de urbanización.

Por tanto, habrá que determinar si a la fecha de la transmisión de la finca, el 13 de julio de 2006, ya se habían realizado obras de urbanización en la misma, de forma que pueda calificarse como terreno en curso de urbanización.



R.G.: 2765/2011

R.G.: 2766/2011

Sobre esta cuestión, la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de octubre de 2004, recurso 7938/1999, declara lo siguiente:

*... el precepto no contiene una interpretación auténtica, ni siquiera por remisión, de lo que, a efectos de la exención del IVA, ha de entenderse por "terrenos urbanizados o en curso de urbanización". Pero sí existe una noción o interpretación judicial de los mismos, reiterada en pronunciamientos de instancia y acogida por esta Sala, según la cual se trata de expresiones con sentido diferente al estrictamente jurídico, de manera que sólo merecen tal consideración aquellos terrenos en los que existen operaciones materiales de transformación física de los terrenos.*

Tuvo esta Sala ocasión de señalar, en sentencia de 19 de abril de 2003, la siguiente justificación de su doctrina:

*"Es muy reveladora, a los efectos del presente estudio, lo que se dice en este aspecto en la Exposición de Motivos de la Ley 30/1985, del IVA, epígrafe V, Exenciones, en el que se afirma que "siguiendo los criterios establecidos en el artículo 13, B), h), de la Sexta Directiva, la Ley exonera las entregas de terrenos que no sean inmediatamente aptos para la edificación. Con el fin de evitar la ruptura de la cadena de deducciones en las fases intermedias del proceso de producción de edificaciones, se dispone que la exención no se extenderá a los terrenos en los que existan edificaciones en curso de construcción ni a las primeras transmisiones de terrenos urbanizados. Y al inicio del párrafo siguiente se destaca que la finalidad de esta medida responde al criterio de "someter a gravamen efectivo exclusivamente el proceso de producción de las edificaciones", por lo que a continuación se justifica la exoneración de las segundas y ulteriores transmisiones de edificaciones, cuyo proceso de construcción hubiese concluido, en concordancia con lo establecido en el artículo 13, B), g), de la Sexta Directiva". Por tanto, el hecho de que un proyecto de urbanización esté en fase de ejecución, en el sentido urbanístico del término no es bastante para declarar la exención, pues en ésta lo que prima es la preparación material del suelo para la construcción de viviendas.*

Además, en sentencia de 13 de enero de 2011 (Recurso 1230/2007) recoge en el Fundamento de Derecho Tercero, lo dispuesto en sentencia de 10 de mayo de 2010 por el Alto tribunal:





R.G.: 2765/2011

R.G.: 2766/2011

*En cualquier caso, la tesis de la Comunidad de Madrid no se sostiene a la luz de la jurisprudencia que hemos citado en el último párrafo del fundamento segundo, ya que la excepción a la exención prevista en el artículo 20.Uno.20, párrafo tercero, letra a), responde al designio de que queden sujetas al impuesto sobre el valor añadido las cesiones de terrenos que, aún no urbanizados, ya se han incorporado a la cadena de producción de edificaciones, de donde se obtiene que el dato decisivo es la condición objetiva del suelo. De este modo, aun cuando técnicamente no les corresponda la calificación de solar ni cuenten con una licencia de edificación (artículo 20.Uno.20, segundo párrafo), se considera un entrega de bienes sujeta por la razón de que supone un eslabón en la cadena de producción de edificaciones.*

Asimismo, en sentencia de 24 de marzo de 2011 (recurso 5723/2006) recuerda que ya en la sentencia de 21 de junio de 2006 se decía que "Cuando la Ley del IVA habla de terrenos en curso de urbanización se refiere a las obras, no a las actuaciones jurídico-administrativas". En sentencia de 3 de abril de 2008 se recogía en relación al concepto de "terrenos urbanizados o en curso de urbanización" que si bien no existe una interpretación auténtica si existe una noción o interpretación judicial del concepto, según la cual se trata de expresiones con sentido diferente al estrictamente jurídico, de manera que sólo merecen tal consideración aquellos terrenos en los que existen operaciones materiales de transformación física de los terrenos. En sentencia de 19 de abril de 2003, señala la siguiente justificación de su doctrina:

*Es muy reveladora, a los efectos del presente estudio, lo que se dice en este aspecto en la Exposición de Motivos de la Ley 30/1985, del IVA, epígrafe V, Exenciones, en el que se afirma que "siguiendo los criterios establecidos en el art. 13, B), h), de la Sexta Directiva, la Ley exonera del IVA las entregas de terrenos que no sean inmediatamente aptos para la edificación. Con el fin de evitar la ruptura de la cadena de deducciones en las fases intermedias del proceso de producción de edificaciones, se dispone que la exención no se extenderá a los terrenos en los que existan edificaciones en curso de construcción ni a las primeras transmisiones de terrenos urbanizados.*

*Y al inicio del párrafo siguiente se destaca que la finalidad de esta medida responde al criterio de "someter a gravamen efectivo exclusivamente el*





R.G.: 2765/2011

R.G.: 2766/2011

*proceso de producción de las edificaciones", por lo que a continuación se justifica la exoneración de las segundas y ulteriores transmisiones de edificaciones, cuyo proceso de construcción hubiese concluido, en concordancia con lo establecido en el art. 13, B), g), de la Sexta Directiva ".  
Pues bien, aplicando la anterior doctrina jurisprudencial, la sentencia de instancia concluye en los términos que antes se pusieron de manifiesto, esto es que antes de la venta se estaban llevando a cabo obras de transformación de los terrenos, mediante los concretos actos que expresamente señala, que en definitiva conllevaba que estuviéramos ante un supuesto de "en curso de urbanización" (...)"*

Pues bien, a la vista de la documentación aportada por la entidad reclamante debemos determinar si en el caso que nos ocupa, se han aportado pruebas suficientes para considerar que el terreno transmitido se encontraba en curso de urbanización.

De acuerdo con el artículo 105.1 de la Ley 58/2003 General Tributaria, en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Este principio es interpretado por el Tribunal Supremo, en su sentencia de 27 de enero de 1992, en el sentido de que "*cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor*". En este sentido, este Tribunal entiende que los anteriores criterios han de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria, "*de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extrema sencillez la demostración de los hechos controvertidos*". En la vía económico-administrativa rige el principio de "interés" en la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de la prueba irán a cargo de la parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se disponga lo contrario, mediante algún tipo de ficción, presunción o "*relevatio ab onere probandi*".

Los documentos aportados por la entidad como prueba de la ejecución de obras de urbanización en la finca transmitida son los siguientes:





R.G.: 2765/2011  
R.G.: 2766/2011

1. Certificación de fecha 29 de diciembre de 2008 firmada por el Presidente y el Secretario de la Junta de Compensación APE 17.08 Anoeta-San Genaro-Villaverde, en la que se certifican los siguientes puntos:
  - Aprobación inicial del Proyecto de Urbanización de la Unidad de Ejecución APE 17.08 Anoeta-San Genaro por parte del Ayuntamiento de Madrid el 28 de febrero de 2003.
  - Aprobación definitiva del Proyecto de Urbanización de la Unidad de Ejecución APE 17.08 Anoeta-San Genaro el 15 de julio de 2004: en este documento se hace constar la aprobación de las obras, condicionando su inicio a la constitución de garantía por parte de la Junta de Compensación. Se indica asimismo que, una vez constituida la garantía, la Gerencia Municipal de Urbanismo otorgará la autorización de inicio de las obras de urbanización, que podrán iniciarse al día siguiente de la firma del Acta de Replanteo.
  - Realización de obras de demolición de edificaciones existentes en la finca transmitida, con fecha 16 de junio de 2005, por parte de la empresa
  - Aportación de derramas para la ejecución de obras de urbanización durante el ejercicio 2004 por parte de la Junta de Compensación APE 17.08 Anoeta-San Genaro-Villaverde.
2. Acta de la Asamblea General de socios de la Junta de Compensación APE 17.08 Anoeta-San Genaro-Villaverde, de fecha 10 de mayo de 2004, en la que se recoge, entre otros acuerdos, la ratificación de la aprobación inicial del Proyecto de Urbanización de la Unidad de Ejecución APE 17.08 Anoeta-San Genaro, y la aprobación del compromiso de aportación de derramas de fondos para la ejecución del



R.G.: 2765/2011

R.G.: 2766/2011

proyecto de urbanización del que se prevé la posible ejecución del 33,33% en el ejercicio 2004.

3. Acta de Replanteo del Área de Gobierno de Urbanismo, Vivienda e Infraestructuras del Ayuntamiento de Madrid, de fecha 2 de octubre de 2006 en relación con las obras de urbanización de la unidad de ejecución del Área de Planeamiento Específico 17.08 Anoeta-San Genaro en el distrito de Villaverde.

Del examen de la documentación aportada por la reclamante, se desprende que las únicas obras realizadas en la finca transmitida consisten en la demolición de edificaciones previamente existentes en la misma. No cabe considerar estas obras como operaciones materiales de transformación física de terrenos, aunque la demolición sea una obra necesaria con carácter previo al inicio de la urbanización, sin entrar a valorar que la acreditación de la obra de demolición por parte de la entidad consiste en una certificación emitida por la Junta de Compensación, sin que se haya aportado factura por tal concepto. Por otra parte, el cumplimiento del trámite de aprobación definitiva del Proyecto de Urbanización no implica que las obras se hayan iniciado, ni la interesada ha aportado prueba alguna que acredite dicho inicio.

Por lo tanto, este Tribunal considera que no existen elementos probatorios suficientes para considerar que la finca que se transmite se encontraba en curso de urbanización a la fecha de la transmisión. Tampoco puede concluirse que la finca reúna las condiciones para ser calificada como solar, ni consta en el expediente licencia administrativa que autorice la edificación en la misma. Por todo ello, la transmisión de referencia resulta una operación sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

**TERCERO:** Una vez establecida la sujeción y exención de la transmisión de la finca de referencia al Impuesto sobre el Valor Añadido, corresponde





R.G.: 2765/2011  
R.G.: 2766/2011

determinar si, como alega el reclamante, se ha producido la renuncia a la exención al hacer constar las partes expresamente en la escritura la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Para ello, habrá que concluir si se cumplían los requisitos para la renuncia a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido, prevista en el artículo 20.Dos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, en cuyo caso, la operación quedaría sujeta a IVA.

El citado artículo permite renunciar a las exenciones previstas en el artículo 20.Uno.20º, 21º y 22º siempre que se cumplan unos requisitos, de forma que la operación quedaría sujeta y gravada por el IVA.

Dispone dicho artículo:

*“Las exenciones relativas a los números 20.º, 21.º y 22.º 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”.*

El desarrollo reglamentario se efectúa por el artículo 8.1 del RIVA, conforme al cual:

*“La renuncia a las exenciones reguladas en los números 20, 21 y 22 del apartado uno del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes.*

*La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con*



R.G.: 2765/2011

R.G.: 2766/2011

*derecho a la deducción total del impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles”.*

Por tanto, la renuncia a la exención regulada en el artículo 20.Uno.20º de la Ley del Impuesto queda sujeta al cumplimiento de los siguientes requisitos:

1. Que el adquirente sea un sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido que actúe en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.
2. Que el adquirente tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.
3. Que el adquirente declare por escrito las dos circunstancias anteriores al transmitente.
4. Que el transmitente comunique fehacientemente al adquirente la renuncia con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien.

En el presente caso, no es objeto de controversia que nos encontramos ante una operación efectuada por sujetos pasivos del impuesto que ostentan la condición de empresarios o profesionales. Tampoco es objeto de controversia que el adquirente sea sujeto pasivo del impuesto ni que tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado en la adquisición.

La cuestión a resolver queda reducida exclusivamente a determinar si se han cumplido los requisitos formales para poder acogerse a la renuncia.

A estos efectos, el artículo 8 del RIVA obliga a dos circunstancias:

- La renuncia debe comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes.





R.G.: 2765/2011  
R.G.: 2766/2011

- Se justificará mediante una declaración escrita suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del Impuesto soportado en la adquisición.

Respecto del cumplimiento de los requisitos formales, resulta obligado reproducir la más reciente doctrina del Tribunal Supremo en relación a la interpretación que ha de darse a los requisitos del citado artículo 20.Dos, en concreto, las Sentencias del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 2012 (recurso 5389/2011), 13 de noviembre de 2012 (recurso 703/2010), 12 de julio de 2012 (recurso 1409/2010), y la Sentencia de 21 de mayo de 2012 (recurso 171/2009), que reproduce lo dispuesto en la Sentencia de 22 de diciembre de 2011 (recurso 27/2010), aclarando un criterio excesivamente formalista de la jurisprudencia anterior, señalando en relación con las exigencias formales contenidas en los preceptos citados, que han de ser apreciadas desde la finalidad de la norma, debiendo recordarse que la posibilidad de renuncia a las exenciones de determinadas operaciones inmobiliarias se establece para evitar las consecuencias de la ruptura de la cadena de las deducciones producida por las exenciones, ya que éstas no permiten la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes, quedando dichas cuotas definitivamente a cargo del transmitente, como si fuera consumidor final, y debiendo el adquirente además soportar la carga del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

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

#### TERCERO

*Descritos someramente los términos en los que se plantea el debate, conviene comenzar recordando que, conforme al art. 20.Dos de la LIVA (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401), las exenciones relativas a los núms. 20, 21 y 22 del*





R.G.: 2765/2011

R.G.: 2766/2011

apartado anterior del referido precepto podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, tan solo cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales y profesionales, y, además, tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.

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

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

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





R.G.: 2765/2011

R.G.: 2766/2011

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

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

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

*Por todo ello, hay que entender que no resulta esencial que aparezca literalmente en la escritura una renuncia expresa del transmitente a la exención del IVA, siendo suficiente la constancia de haberse repercutido el Impuesto en la propia escritura de compraventa, pues de esta forma es incuestionable que*





R.G.: 2765/2011

R.G.: 2766/2011

adquirente y transmitente ~~no~~ <sup>de</sup> su intención y conocimiento indubitado de que la operación queda sujeta al IVA.

*En conclusión, lo que verdaderamente interesa no es la constancia en la escritura del término "renuncia" sino el dato real del cumplimiento del fin perseguido en la norma, que no es otro que el de garantizar la posición del adquirente, frente a repercusiones no queridas, y este fin puede alcanzarse bien mediante la utilización del término "renuncia" en la escritura a través de cualquier otro del que pueda derivarse que el transmitente renuncia, explícita o implícitamente a la exención, que propicia una opción a favor de la mecánica del tributo y no la exoneración del gravamen" » [véanse, Sentencias de 14 de marzo de 2006 ( RJ 2006, 5532 ) (rec. cas. núm. 1879/2001), FD Quinto ; de 13 de diciembre de 2006 ( RJ 2006, 9549 ) (rec. cas. núm. 4704/2001), FD Cuarto ; de 24 de enero de 2007 ( RJ 2007, 876 ) (rec. cas. núm. 4108/2001), FD Cuarto ; de 30 de septiembre de 2009 ( RJ 2009, 5685 ) (rec. cas. núm. 8183/2003), FD Quinto ; de 20 de enero de 2011 (RJ 2011, 211) (rec. cas. en interés de la ley núm. 24/2005), FD Quinto; de 11 de febrero de 2011 (RJ 2011, 928) (rec. cas. núm. 4233/2006), FD Tercero; y de 31 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 6452/2009), FD Tercero].(...)*

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

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





R.G.: 2765/2011

R.G.: 2766/2011

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

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

Aplicando la doctrina expuesta al caso que nos ocupa, de acuerdo con los datos que obran en el expediente, en relación con la renuncia a la exención efectuada por el transmitente, consta en cláusula segunda de la escritura pública de compraventa lo siguiente:

*Es precio de esta compraventa la cantidad de SIETE MILLONES CIENTO NOVENTA MIL (7.190.000,00€) EUROS que el Excmo. Ayuntamiento de Madrid, a través de su representante declara haber recibido con anterioridad a este acto junto con la cantidad de UN MILLÓN CIENTO CINCUENTA MIL CUATROCIENTOS EUROS (1.150.400,00€) en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 16%.*

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



R.G.: 2765/2011

R.G.: 2766/2011

Alega el Director General de Tributos y de Ordenación y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid que no puede admitirse una renuncia a la exención del Impuesto en vía económico-administrativa cuando se ha sostenido la sujeción a IVA a lo largo de todo el expediente, y así lo ha aclarado el Tribunal Supremo en sentencia de casación de 27 de enero de 2010.

En dicha sentencia, en la que la operación controvertida es una transmisión de un terreno similar a la que se plantea en los presentes recursos de alzada, se señala que es incompatible considerar la transmisión sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y a la vez renunciar a la exención. Establece expresamente en el fundamento de derecho tercero:

*El planteamiento que hace la actora excluye que se pueda haber producido la renuncia tácita de la exención pues mal puede renunciar a ella quien afirma, considera y sostiene que tal exención no le resulta aplicable.*

No obstante, en aplicación de la mencionada doctrina del Tribunal Supremo, debe considerarse que es clara la intención de las partes intervinientes en la transmisión de que la operación quede sujeta y no exenta del Impuesto, al hacer constar en la escritura la mención de la repercusión del mismo al adquirente, sin que resulte esencial que aparezca literalmente en la escritura una renuncia expresa a la exención.

No debe olvidarse, además, el sentido de la doctrina del Tribunal Supremo en las sentencias anteriormente señaladas, en relación con la posibilidad de renuncia a las exenciones con el fin de evitar las consecuencias de la ruptura de la cadena de las deducciones producida por las exenciones en determinadas operaciones inmobiliarias.

De acuerdo con lo expuesto, debe desestimarse la alegación formulada por el Director General de Tributos y de Ordenación y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid.





R.G.: 2765/2011  
R.G.: 2766/2011

**CUARTO:** Como conclusión, una vez determinado que la transmisión del inmueble es una operación sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en la que se produce la renuncia a la exención, resulta que la operación no está sujeta al concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de acuerdo con el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993 y el artículo 4.Cuatro de la Ley 37/1992, anteriormente transcritos en el fundamento de derecho segundo.

De acuerdo con lo anterior, sólo cabe concluir que no es ajustada a Derecho la liquidación provisional dictada por tal concepto y, por tanto, tampoco lo es la resolución de expediente sancionador que trae causa de la misma.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en Sala, vistos los recursos de alzada ordinarios interpuestos contra la resolución de las reclamaciones económico-administrativas nº 28/14468/2008 y nº 25/8257/2009, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, **ACUERDA estimar** el recurso de alzada 00/2766/2011 interpuesto por \_\_\_\_\_ y **desestimar** el recurso de alzada 00/2765/2011 interpuesto por el DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS Y DE ORDENACIÓN Y GESTIÓN DEL JUEGO DE LA COMUNIDAD DE MADRID, en los términos señalados en el fundamento de derecho cuarto de esta resolución.