

**BASE DE DATOS [NORMACEF](#)**

Referencia: NFJ036197

**TRIBUNAL SUPREMO***Sentencia de 30 de septiembre de 2009**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 8183/2003***SUMARIO:**

**IVA. Hecho imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Exenciones. Exenciones en operaciones interiores. Entregas de edificaciones.** *Compraventas sucesivas de un edificio, estando aún en fase de construcción, estableciéndose por convención contractual la entrega de un edificio terminado.* En este caso, sólo la primera transmisión constituye primera entrega y las posteriores transmisiones, aun cuando se convengan estando aún en fase de construcción, tienen la consideración de segundas o ulteriores entregas, estando por ello exentas del IVA y sometidas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. No cabe confundir la operación de transmisión de una obra en curso de construcción, que ha de ser terminada por el adquirente y que es objeto de entrega en concepto de edificación no terminada, con la posibilidad de que por convención contractual se establezca como objeto de la compraventa la entrega de un edificio terminado, aun cuando la operación se convenga estando en fase de construcción. Habrá que estar a los términos de los contratos por los que se efectúa la entrega. [Vid., en el mismo sentido, STS, de 17 de enero de 2006, recurso n.º 940/2001 (NFJ021667)].

**Exenciones. Exenciones en operaciones interiores. Renuncia a las exenciones.** En el supuesto de autos se ha producido el cumplimiento de los requisitos para que tenga lugar la operatividad de la renuncia a la exención del IVA:

-es una operación realizada entre dos empresarios, sujetos pasivos del IVA, actuando la entidad adquirente en el ejercicio de sus actividades empresariales.

-la comunicación previa o simultánea a la entrega de los bienes se realiza por escritura en la que ambos contratantes protocolizaron ante notario el documento privado de la misma fecha, en el que se declara que la transmitente renuncia a la exención del IVA.

-en el citado documento privado se contiene la manifestación de la adquirente, que declara que tiene derecho hasta la fecha a la deducción de la totalidad de las cuotas del IVA, soportadas por ella.

-la renuncia es anterior a la entrega de los bienes, ya que esta última se efectúa una vez finalizada la construcción de las edificaciones. No hay ningún inconveniente en admitir el que la renuncia se efectúe en documento independiente, siempre que se cumplan los requisitos exigidos por la norma. [Vid., en el mismo sentido, STS, de 14 de marzo de 2006, recurso n.º 1879/2001 (NFJ021674)].

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts.20.Uno.22.º y 20.Dos.  
RD 1624/1992 (Rgto. IVA), art. 8.º.1.

**PONENTE:**

*Don Óscar González González.*

**SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a treinta de Septiembre de dos mil nueve.

En el recurso de casación n.º 8183/2003, interpuesto por la Entidad GRUPO DRAGADOS, S.A., representada por el Procurador Don R... S... M..., y asistida de letrado, contra la sentencia n.º 410/2003 dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en fecha 14 de julio de 2003, recaída en el recurso n.º 1856/1999, sobre el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; habiendo comparecido como parte recurrida la DIPUTACIÓN FORAL DE VIZCAYA, representada por el Procurador Don J... del O... P..., y asistida de letrado.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

En el proceso contencioso-administrativo antes referido, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Sección Primera) dictó sentencia desestimando el recurso promovido por la Entidad GRUPO DRAGADOS, S.A., contra el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya, de fecha 20 de mayo de 1999, desestimatorio de la reclamación económico-administrativa practicada por la Administración de Tributos Indirectos en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

### Segundo.

Notificada esta sentencia a las partes, por la Entidad recurrente se presentó escrito preparando recurso de casación, el cual fue tenido por preparado en providencia de la Sala de instancia de fecha 4 de septiembre de 2003, al tiempo que ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo, previo emplazamiento de los litigantes.

### Tercero.

Emplazadas las partes, la recurrente (GRUPO DRAGADOS, S.A.) compareció en tiempo y forma ante este Tribunal Supremo, y formuló en fecha 14 de octubre de 2003, el escrito de interposición del recurso de casación, en el cual expuso, los siguientes motivos de casación:

1. Al amparo de lo preceptuado en el n.º 1, letra c) del art. 88 de la Ley Jurisdiccional, por quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de la sentencia. Incongruencia por omisión, art. 218.2 de la LEC, valoración de la prueba.

2. Al amparo de lo preceptuado en el n.º 1, letra d) del art. 88 de la Ley Jurisdiccional, por infracción de las normas del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia que se cita. Infracción de los arts. 20.uno.22 y 20.2 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA.

Terminando por suplicar dicte sentencia por la que, estimando el presente recurso, case y anule la sentencia de instancia, y, por su consecuencia, quede anulada la liquidación impugnada, por la que se exige a la recurrente ingresar la cantidad de 564.508.372 pesetas, al haber sido girada dicha liquidación de forma contraria a derecho.

### Cuarto.

Por providencia de la Sala, de fecha 2 de febrero de 2005, se acordó admitir a trámite el presente recurso de casación, ordenándose por otra de 17 de marzo de 2005 entregar copia del escrito de formalización del recurso a la parte comparecida como recurrida (DIPUTACIÓN FORAL DE VIZCAYA), a fin de que en el plazo de treinta días pudiera oponerse al mismo, lo que hizo mediante escrito de fecha 6 de abril de 2005, en el que expuso los razonamientos que creyó oportunos y solicitó se dicte sentencia desestimando el presente recurso de casación, y confirmando la sentencia recurrida.

### Quinto.

Por providencia de fecha 12 de junio de 2009, se señaló para la votación y fallo de este recurso de casación el día 23 de septiembre siguiente, en que tuvo lugar.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Óscar González González, Magistrado de la Sala

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco desestimó el recurso interpuesto por la entidad GRUPO DRAGADOS S.A. contra acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia desestimatorio de la reclamación formulada frente a liquidación practicada por la Administración de Tributos Indirectos en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

El Tribunal de instancia basó su fallo en los siguientes fundamentos:

«La Norma Foral 3/89, de 23 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, excepciona la sujeción a este impuesto, las transmisiones onerosas inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integran el patrimonio de las personas físicas o jurídicas cuando sean realizadas por empresarios y profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial, así como cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetos al IVA.

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su art. 4.º delimita el hecho imponible, considerando sujetas a IVA, en concreto, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen; y en su art. 20.uno.22 dispone que estarán exentas del impuesto las segundas y posteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación. (--) A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.

De lo que se deduce que, debido al carácter residual y subsidiario del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido, para saber si una determinada operación se encuentra gravada efectivamente o no por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas es imprescindible comenzar el análisis examinando si la operación está o no sujeta al IVA, y en operaciones inmobiliarias -como la que nos ocupa-, además si está exenta o no, caso de que esté sujeta, por lo cual el conocimiento previo del ITP y AJD requiere el conocimiento previo del IVA en materia de hecho imponible y exenciones en operaciones inmobiliarias.

En este caso, no existe discusión sobre el concepto de empresario, profesional o actividad empresarial, cuestionándose únicamente si estamos ante una segunda o ulterior transmisión porque de ser así la transmisión, aún estando sujeta al IVA como transmisión empresarial, estaría exenta del mismo en virtud del art. 20.uno.22 de la Ley 37/1992, y por ello sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas de acuerdo con el art. 7.º 5 de su norma reguladora N.F. 3/89.

[...] De los datos obrantes en el expediente debemos concluir que la transmisión que nos ocupa constituye una operación sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido al encontrarnos claramente ante una segunda transmisión o segunda entrega de la edificación terminada su construcción, por lo siguiente:

Mediante escritura pública de fecha 8 de febrero de 1993 número 579, Feria Internacional de Muestras de Bilbao vende y transmite, en cumplimiento de lo acordado en el documento privado de fecha 28 de noviembre de 1989, a BAMI determinadas fincas del edificio Feria Internacional de Bilbao, en ella se recoge que la escritura de obra nueva en construcción tiene fecha de 26 de febrero de 1992, y la Declaración de fin de obra es de 24 de julio de 1992, y la otorgada por FIMB; también consta que por escritura de 24 de julio de 1992 FIMB vendió a Europistas, Concesionaria Española, S.A., diferentes partes de aprovechamiento independiente, que se describen.

Por escritura de fecha 8 de febrero de 1993 número 580, BAMI vende y transmite a COMYLSA las fincas del edificio Feria Internacional de Bilbao que a su vez adquirió de FIMB en la escritura pública número 579 de 8 de febrero de 1993.

En escritura de 8 de febrero de 1993 número 581, COMYLSA vende sus derechos a la Diputación Foral de Bizkaia.

De las escrituras de referencia se deduce que las tres entregas tienen por objeto el edificio terminado, y que a través de ellas, con independencia de los documentos privados que en su día se formalizaron, se produjo la transmisión del poder de disposición de los bienes.

Por las anteriores consideraciones el hecho imponible del impuesto reside en el ámbito del ITP y no puede trasladarse al del IVA, y en consecuencia el recurso debe ser desestimado.»

Contra esta sentencia se ha interpuesto la presente casación con base en los motivos que han quedado transcritos en los antecedentes.

## **Segundo.**

Esta Sala en su sentencia de 17 de enero de 2006 resolviendo recurso de casación interpuesto en relación con la transmisión efectuada por COMYLSA a la Diputación Foral de Vizcaya, señaló como datos de hecho relevantes y que deben servir de punto de partida en el presente caso, los siguientes:

«1. La Entidad Bami, S.A., con fecha 28 de noviembre de 1989 adquirió, mediante documento privado, de Feria Internacional de Muestras de Bilbao, parte de un edificio cuya construcción iba a ser iniciada y cuya entrega

se realizaría una vez terminada. Con fecha 8 de febrero de 1993 se elevó a público el documento privado, sujetándose la transmisión al IVA y al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados.

2. Por documento de 23 de octubre de 1991, estando en construcción el citado edificio, Bami, S.A., vendió su parte a Comylsa, comprometiéndose asimismo a realizar la entrega cuando el edificio estuviera terminado. La escritura pública se formalizó también el 8 de febrero de 1993.

En relación con esta transmisión, el Jefe de la Oficina Nacional de Inspección, mediante resolución de 25 de marzo de 1994, en contra del criterio inicial de la Inspección, que había considerado que la operación estaba sometida al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, por implicar una segunda transmisión, y estar exenta del IVA, según el art. 8.º 22 de la Ley 30/85, de 2 de agosto, estimando la alegación de Bami, S.A., llegó a la conclusión de que era una entrega de bienes sujeta y no exenta al Impuesto sobre el Valor Añadido, al ser el objeto transmitido unos elementos inmobiliarios en construcción.

3. Finalmente, con fecha 8 de febrero de 1993, mediante escritura pública, Comylsa enajenó a la Diputación Foral de Bizkaia, lo que había adquirido de Bami, para ubicar la sede de la Hacienda Foral de Bizkaia, por un precio de 4.655.351.500 ptas., cantidad que no incluía ningún tipo de impuesto, haciéndose constar en la estipulación 5.ª del documento público que "todos los gastos, impuestos, arbitrios y exacciones que se devenguen por razón de la presente escritura pública serán abonadas por las partes conforme a Derecho" y en la sexta que "la parte compradora manifiesta que la presente compraventa, se encuentra sujeta al pago del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y exenta de conformidad con el artículo 43 de la Norma Foral del indicado impuesto".

4. Comylsa, el 20 de marzo de 1993, presentó la declaración mensual del Impuesto sobre el Valor Añadido, incluyendo el importe correspondiente a la operación con la Diputación Foral, pero la factura no fue cursada a ésta, ante el criterio opuesto que mantenía.

5. Sin embargo, Comylsa el 29 de diciembre de 1994 reclamó a la Diputación Foral de Bizkaia la cantidad de 698.302.725 ptas., importe del IVA satisfecho, más los intereses, al amparo de los artículos 106.2 de la Constitución y 139 y siguientes de la Ley 30/92, de 26 de noviembre, por entender que venía obligada al pago del Impuesto, bien a título de responsabilidad contractual, bien a título de responsabilidad extracontractual, ante el enriquecimiento injusto experimentado por la Diputación, al "ahorrarse" la suma de dinero correspondiente al IVA devengado, no obteniendo respuesta a su reclamación, por lo que acudió a la vía jurisdiccional.»

### **Tercero.**

Al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley Jurisdiccional, la parte recurrente aduce quebrantamiento de las normas reguladoras de la sentencia, al no haberse resuelto por la Sala de instancia la cuestión planteada en el fundamento tercero de la demanda, en la que se invoca la renuncia por parte del transmitente -BAMI- de la exención del IVA.

El motivo debe estimarse, por infracción del artículo 67.1 de la Ley Jurisdiccional, al ser incongruente con las pretensiones de las partes. En efecto, de estimarse la tesis del recurrente, claramente expuesta en sus escritos, podría ser distinto el signo de la sentencia, y, por tanto, la cuestión planteada, que lo fue con el carácter de subsidiaria de la principal, debió ser resuelta al rechazarse ésta, y al no hacerlo así debe estimarse el recurso, y decidir el litigio en los términos en que aparece planteado el debate en primera instancia, conforme impone el artículo 95.2.c) LJ.

### **Cuarto.**

La cuestión principal, consistente en determinar si la operación gravada con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas era primera o segunda transmisión a los efectos de sujeción o no por dicho impuesto sino por IVA ha sido resuelta en la mencionada sentencia de esta Sala de 17 de enero de 2006 . En ella se dijo:

«El art. 20, apartado uno, núm. 22 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece la exención para "las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación", señalando, a continuación, que a los efectos de lo dispuesto en esta Ley se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.

La correcta interpretación de este precepto obliga a entender que, en tanto la edificación no está terminada, la transmisión de una obra en curso sigue el régimen del suelo sobre el que se asienta, por lo que, si se está realizando sobre suelo urbano, quedarán gravadas, sin exención, todas las transmisiones que se produzcan antes de que tenga lugar la ultimación de las obras.

Ahora bien, no cabe confundir una operación de transmisión de una obra en curso de construcción, que ha de ser terminada por el adquirente y que es objeto de entrega, en concepto de edificación no terminada, con la posibilidad de que, por convención contractual, se establezca, como objeto de una compraventa, la entrega de un

edificio terminado, aún cuando la operación se convenga estando aún en fase de construcción, pues, en este caso, existe primera entrega una vez que se realice ésta, teniendo por objeto el edificio terminado, por lo que su posterior transmisión, también en fase de construcción, tiene la consideración de segunda entrega de edificación.

En definitiva, a los efectos de calificar una entrega de edificaciones como primera, segunda o ulterior entrega, y aplicar, en su caso, la exención prevista en el art. 20, apartado uno, número 22 de la referida Ley, habrá que estar a los términos de los contratos por los que se efectúa la entrega.

Pues bien, como quiera que en el presente caso las tres entregas (de la Feria a Bami, de Bami a Comylsa, y de Comylsa a la Diputación Foral de Bizkaia) tiene por objeto un edificio terminado, la venta cuestionada realmente constituía la tercera transmisión, estando por ello exenta del IVA y sometida al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

Todo lo anterior lleva a la conclusión de que no cabía exigir responsabilidad alguna a la Diputación Foral, porque estaba exenta, lo que comporta no sólo el rechazo de los motivos tercero, cuarto y quinto del recurso, sino también la desestimación de las acciones de enriquecimiento injusto y de responsabilidad patrimonial ejercitadas en el recurso contencioso-administrativo interpuesto.»

Debe, por tanto, desestimarse este motivo, pues por mor del principio de unidad de doctrina no es posible desviarse de lo dicho en anterior ocasión, cuando no aparecen razones fundamentales que permitan avalar un cambio de criterio.

#### **Quinto.**

Procede, en consecuencia, examinar la cuestión esgrimida con el carácter de subsidiaria consistente en que se ha producido una renuncia a la exención del IVA prevista en el artículo 20 uno 22.º de su Ley reguladora, conforme a lo establecido en su artículo 20, dos, que indica que «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».

A los requisitos establecidos en dicho precepto hay que añadir los señalados en el artículo 8.º 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, y que son: a) comunicación fehaciente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes, b) practicarse la renuncia por cada operación realizada, y c) justificar con una declaración suscrita por el adquirente que tiene la 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 su sentencia de 14 de marzo de 2006:

«Estas exigencias formales han de ser apreciadas en la perspectiva de la finalidad de la norma, debiendo recordarse que, según se reconoce en la Exposición de Motivos de la Ley 37/1992, en su apartado 4.6, la posibilidad de renuncia a las exenciones de determinadas operaciones inmobiliarias se establece para evitar las consecuencias que la ruptura de la cadena de las deducciones produzca por las exenciones, ya que éstas por las operaciones inmobiliarias no otorgan el derecho de deducir las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes, quedando dichas cuotas definitivamente a cargo del transmitente, como si fuera consumidor final de los bienes, debiendo el adquirente soportar, además, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Por todo ello, la opción por la renuncia de la exención tiende a evitar las anteriores distorsiones que se producen, en la cadena de deducciones, en tanto el bien inmueble se mantiene dentro del proceso de distribución empresarial, suponiendo para el adquirente una disminución de costes empresariales, ya que las cuotas del Impuesto soportadas pueden ser objeto de recuperación.

La opción de renuncia debe ser ejercitada por el transmitente, ya que él es el sujeto pasivo del Impuesto, pero como la posibilidad de optar está subordinada al cumplimiento de determinados requisitos que dependen del adquirente, sólo podrá aplicarse la misma si éste está interesado en ella, estableciéndose, por ello, como requisito previo al ejercicio de la renuncia por parte del sujeto pasivo transmitente, la tenencia por éste de una declaración, suscrita por el adquirente, en la que se 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.º del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/93, de 24 de septiembre, pretende

evitar la duplicidad impositiva que se produciría si el adquirente presentara de inmediato su declaración por el Impuesto de Transmisiones.

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

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

En conclusión, lo que verdaderamente interesa no es la constancia en la escritura del término "renuncia" sino el dato real del cumplimiento del fin perseguido en la norma, que no es otro que el de garantizar la posición del adquirente, frente a repercusiones no queridas, y este fin puede alcanzarse bien mediante la utilización del término "renuncia" en la escritura 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.»

#### **Sexto.**

En el presente caso, se ha producido el cumplimiento de los requisitos para que tenga lugar la operatividad de la renuncia a la exención del IVA. En efecto:

a) en relación a que se está en una operación realizada entre dos empresarias, no hay duda de que ambos -BAMI y COMYLSA- son sujetos pasivos del IVA, actuando COMYLSA en el ejercicio de sus actividades empresariales;

b) la comunicación previa o simultánea a la entrega de los bienes se realiza por escritura de 8 de febrero de 1993 en la que ambos contratantes protocolizaron ante notario de Madrid, el documento privado de la misma fecha, en el que se declara que BAMI renuncia a la exención del IVA establecida en el artículo 20.2 de la Ley 37/92. Aunque esta escritura es de la misma fecha que la otorgada ante el Notario de Bilbao, hay que admitir que el requisito de simultaneidad se cumple, si se tiene en cuenta que en esta última escritura, en su estipulación SEXTA, bajo el epígrafe «Observación fiscal», se hizo constar la sujeción de la venta al IVA, así como que COMYLSA, como parte compradora, había entregado ya en ese momento la cantidad de 1.058.073.773 pesetas en concepto de IVA y que procedería a entregar dentro de los seis meses siguientes al otorgamiento de la escritura la cantidad de 622.845.698 pesetas;

c) En el mismo documento privado al que en el anterior apartado se hizo referencia, se contiene la manifestación de que COMYLSA declara que tiene derecho hasta la fecha a la deducción de la totalidad de las cuotas del IVA, soportadas por ella, con lo que también se cumple el otro requisito.

d) Por último, la renuncia es anterior a la entrega de los bienes, como se expresa en la estipulación cuarta de la escritura de compraventa de 8 de febrero de 1993, ya que dicha entrega se efectúa una vez finalizada la construcción de las edificaciones. No hay ningún inconveniente en admitir el que la renuncia se efectúe en documento independiente, siempre que se cumplan los requisitos exigidos en los preceptos indicados, pues nada se dice en ellos de que deba constar en el mismo documento de la transmisión, siendo al respecto aplicable lo dicho en la sentencia de esta Sala de 14/3/2006, antes transcrita.

En relación con la manifestación hecha por la Diputación de Bizkaia en su escrito de 15 de febrero de 2006, presentado cuando estaba pendiente de señalamiento para votación y fallo el recurso de casación que ahora se resuelve, de que ninguna renuncia se presenta ante la Oficina Liquidadora ni ante el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia, hay que señalar que la indicada Oficina, ya consideró que en Acuerdo de 24 de marzo de 1994, en relación con la compra hecha por BAMI a FIMB que se trataba de una operación sometida al ámbito del IVA, recogiendo en dicho acuerdo el tema suscitado en referencia a la renuncia de la exención (resultando tercero 6.º), y que ante el TEA de Bizkaia, en el escrito de alegaciones se expresa que la sujeción al IVA, se fundamentaba en lo expuesto en la escritura de 8 de febrero de 1993 otorgada en Bilbao, y en la que se hacía constar la entrega a BAMI de las cantidades antes referidas, haciéndose referencia al mencionado acuerdo de la Oficina, con lo que implícitamente se estaba refiriendo a una renuncia a la excepción del IVA, por parte de dicha entidad. Por ello, como se indica en la Resolución de la Dirección General de Tributos de 10 de mayo de

1996 antes citada, cabe concluir que no es nueva en vía contenciosa la polémica suscitada, y que el TEA debió resolver.

**Séptimo.**

En consecuencia, procede estimar el recurso contencioso-administrativo, anular la resolución recurrida por contraria a Derecho, anulado también la liquidación impugnada, sin que se aprecien circunstancias especiales para una imposición de costas en la instancia, debiendo satisfacer cada parte las causadas en el recurso de casación.

En atención a todo lo expuesto, en nombre de Su Majestad EL REY,

**FALLAMOS**

Que declaramos haber lugar y, por lo tanto, ESTIMAMOS el presente recurso de casación n.º 8183/2003, interpuesto por la Entidad GRUPO DRAGADOS, S.A., contra la sentencia dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en fecha 14 de julio de 2003, y debemos ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo n.º 1856/1999, declarando la nulidad por su disconformidad a Derecho del acto impugnado; sin expresa condena en las costas de esta casación, debiendo cada parte satisfacer las suyas en cuanto a las de la instancia.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse por el Consejo General del Poder Judicial en la publicación oficial de jurisprudencia de este Tribunal Supremo, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernández Montalvo, Manuel Vicente Garzón Herrero, Manuel Martín Timón, Ángel Aguillo Avilés y Óscar González González.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada fue la anterior sentencia en el mismo día de su fecha por el Magistrado-Ponente Excmo. Sr. D. Óscar González González, estando constituida la Sala en audiencia pública de lo que, como Secretario, certifico.