

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ074317

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 15 de julio de 2019

Sala 2.^a

R.G. 2448/2016

SUMARIO:

IVA. Exenciones en operaciones interiores. Operaciones inmobiliarias. Entregas de terrenos. Valor de los hechos que constan en el registro de la Propiedad. La regularización que sostiene la Administración, se apoya en la calificación de la finca controvertida como terreno rústico, calificación basada en la descripción de la misma que figura en la escritura pública de compraventa, de acuerdo con el Registro de la Propiedad. Tal y como señala la contribuyente en sus alegaciones, lo fundamental para determinar la calificación de un terreno como rústico o, por el contrario, como urbanizado a los efectos de la aplicación de la exención es la realidad física del mismo, con independencia de lo que figure en el Registro de la Propiedad. Por lo tanto, el dato relevante y fundamental para valorar la exención es la condición objetiva del suelo. No obstante lo anterior, la inscripción registral goza de una presunción de veracidad en cuanto a su exactitud e integridad. Por ello, el interesado en alegar que los datos registrales no se corresponden con la realidad, deberá acreditarlo, pues la presunción siempre operará a favor de dichos datos.

En el caso que nos ocupa, la Administración practicó su regularización basándose en los datos que figuran en el Registro en cuanto a la calificación de la finca controvertida y la contribuyente, por su parte, trata de aportar pruebas de la correcta situación física de la finca para desvirtuar los datos registrales. Dicho esto, el Tribunal considera que la Administración, con ocasión de la comprobación realizada, así como en vía de revisión, no ha valorado correctamente las pruebas aportadas por la contribuyente, que probarían que el terreno en cuestión, pese a su calificación registral como finca rústica, se halla «urbanizado o en curso de urbanización». Así, de la documentación aportada se desprende que la interesada adquirió un conjunto de 9 fincas que de acuerdo con la propia escritura de compraventa se califica como suelo urbano integrado en un Plan Especial de Reforma y respecto al que existe certificación de haberse ejecutado la totalidad de las obras de urbanización, circunstancia también afirmada por la parte de vendedora en la propia escritura, y que se ratifica con la certificación anterior y la cédula emitida por el Ayuntamiento. Ante las pruebas aportadas por la contribuyente, y dado que la Administración basa su regularización exclusivamente en la calificación registral, no realizando actuaciones complementarias que permitan refutar la evidencia de las pruebas señaladas, el Tribunal considera que la condición objetiva del terreno controvertido y compartida con el resto de fincas incluidas en la transmisión es la de «terreno urbanizado o en curso de urbanización». **Inversión del sujeto pasivo.** Por último, si bien los términos de la escritura pública conducen a entender que se produce una renuncia tácita a la exención del IVA, y por ende la aplicabilidad del Impuesto, las consecuencias de dicha renuncia no pueden ser en ningún caso la repercusión del IVA por parte del transmitente sino la aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo expresamente contemplado en el art. 84.Uno.2º.e), segundo guion. Esta inaplicación en la operación de la inversión del sujeto pasivo supone la existencia de un IVA indebidamente repercutido. Que, por otro lado, puede añadirse que no sería deducible por quien lo soportó, al no ingresarse efectivamente por el transmitente tal y como queda acreditado en la documentación del expediente. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 20 y 84.

RD 1624/1992 (Rgto IVA), art. 8.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra el acuerdo de resolución de recurso de reposición que confirma la liquidación dictada por la Oficina de Gestión Tributaria en el curso de procedimiento de comprobación limitada.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La Oficina de Gestión Tributaria notifica, el 13 de octubre de 2015, liquidación provisional en el curso de procedimiento de comprobación limitada referente al mes de julio del ejercicio 2015, regularizando la situación tributaria de la entidad reclamante, disminuyendo las cuotas de IVA soportado deducibles declaradas en 163.431,45 euros, al considerar sujeta y exenta la transmisión de una finca (en la que la interesada es adquirente) que califica como rústica a los efectos del artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA). En particular señala el acuerdo que la finca controvertida (número 489) figura en la escritura de compraventa con la calificación registral de terreno rústico y no queda claro en las cédulas urbanísticas expedidas por el Ayuntamiento, que a la misma le corresponda otra calificación. Señala, igualmente, que no se ha justificado que en la finca se esté realizando un proceso de urbanización o en curso de urbanización.

Segundo.

No conforme con la liquidación anterior, la interesada interpone recurso de reposición cuya resolución es notificada el 18 de febrero de 2016 y en el que se desestiman las alegaciones de la misma y se confirma la regularización anterior.

Tercero.

No conforme con la resolución del recurso de reposición, le entidad interesada interpone, el 16 de marzo de 2016, reclamación económico administrativa, ante el Tribunal Económico Administrativo Central alegando, en síntesis, lo siguiente:

- Que la Administración considera incorrectamente la finca controvertida como terreno rústico, basándose exclusivamente en la calificación registral de la misma, sin tener en cuenta su situación fáctica, acreditada por la entidad en el curso del procedimiento de comprobación y posterior revisión con motivo de la presentación de recurso de reposición. En particular señala que en el momento de su transmisión la finca era un terreno "urbanizado o en curso de urbanización" por haberse comenzado la ejecución material de las obras de urbanización.

- Subsidiariamente alega que, en cualquier caso, de considerarse finalmente no acreditada la naturaleza de la finca, habría de valorarse la renuncia a la exención regulada en el artículo 20.Dos de la Ley del IVA de forma tácita, atendiendo a la jurisprudencia del Tribunal Supremo y doctrina del TEAC.

Cuarto.

El procedimiento de comprobación y revisión en vía de reposición se desarrolló con la sociedad **Z SLU**, con NIF: ..., que figura como titular de la liquidación controvertida.

Iniciada la vía económico administrativa con la interposición de la presente reclamación y formulación de las correspondientes alegaciones se comunica a este Tribunal, el 26 de junio de 2018, que la interesada ha sido objeto de absorción por su matriz, la entidad **XY, SLU** con NIF: Subrogándose esta última en todos los derechos y obligaciones de la primera, se emite la presente resolución a nombre de la entidad absorbente, **XY, SLU**.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si es ajustado a derecho el acuerdo de resolución de recurso de reposición que confirma la liquidación dictada, en particular, si la transmisión de la finca objeto de controversia es una operación exenta de IVA con base en la naturaleza y calificación de la misma.

Tercero.

Como se ha puesto de manifiesto en los antecedentes de hecho, la entidad reclamante se constituyó en adquirente de un conjunto de fincas entre las que se encuentra la finca objeto de controversia. La totalidad de la operación de compraventa se consideró operación sujeta y no exenta a IVA, tal como se pone de manifiesto en la escritura de compraventa, de 21 de julio de 2015, número de protocolo 1880 ante el notario **Ix...**, que figura en el expediente.

La Administración, en comprobación de la operación anterior, considera que la transmisión de la finca controvertida es una operación sujeta y exenta del impuesto.

El artículo 20.Uno.20º de la Ley del IVA regula la exención inmobiliaria que resulta controvertida en la presente reclamación. Dicho artículo señala lo siguiente:

"Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

(...)

20.º 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 urbanística, así como los demás 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, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

b) Las de terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas al impuesto. No obstante, estarán exentas las entregas de terrenos no edificables en los que se hallen enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos de la misma naturaleza en los que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas.

(...)"

Por su parte en el apartado Dos del mismo artículo se regula la posibilidad de renuncia a la exención:

"Dos. Las exenciones relativas a los números 20.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 se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado a realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción".

En desarrollo de la renuncia anterior el artículo 8 del Reglamento del IVA, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, señala:

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

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 o parcial del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles o, en otro caso, que el destino previsible para el que vayan a ser utilizados los bienes adquiridos le habilita para el ejercicio del derecho a la deducción, total o parcialmente.

(...)"

Cuarto.

La regularización que sostiene la Administración, y que se confirma por la misma en reposición, se apoya en la calificación de la finca controvertida como terreno rústico, calificación basada en la descripción de la misma que figura en la escritura pública de compraventa, de acuerdo con el Registro de la Propiedad.

Tal como señala la reclamante en sus alegaciones, lo fundamental para determinar la calificación de un terreno como rústico o, por el contrario, como urbanizado a los efectos de la aplicación de la exención es la realidad física del mismo, con independencia de lo que figure en el Registro de la Propiedad. Hace referencia al principio de fe pública registral cuyo alcance asegura la existencia y contenido jurídico de los derechos reales inscritos, pero no la exactitud de los datos de mero hecho relativos a la inscripción de la finca.

Por lo tanto, el dato relevante y fundamental para valorar la exención es la condición objetiva del suelo. En este sentido se pronuncia la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en particular la Sentencia de 3 de julio de 2011, en el Recurso número 170/2008, que señala:

"Esta Sala ha declarado con reiteración que la fe pública del Registro asegura la existencia y contenido jurídico de los derechos reales inscritos, pero no garantiza la exactitud de los datos de mero hecho relativos a la inscripción de la finca quedando ello sometido al resultado de las pruebas practicadas".

No obstante lo anterior, la inscripción registral goza de una presunción de veracidad en cuanto a su exactitud e integridad. Por ello, el interesado en alegar que los datos registrales no se corresponden con la realidad, deberá acreditarlo, pues la presunción siempre operará a favor de dichos datos.

En el caso que nos ocupa, la Administración practicó su regularización basándose en los datos que figuran en el Registro en cuanto a la calificación de la finca controvertida y la reclamante, por su parte, trata de aportar pruebas de la correcta situación física de la finca para desvirtuar los datos registrales.

Este Tribunal considera que la Administración, con ocasión de la comprobación realizada, así como en vía de revisión, no ha valorado correctamente las pruebas aportadas por la reclamante que probaría que el terreno en cuestión, pese a su calificación registral como finca rústica, se halla "urbanizado o en curso de urbanización", y ello por los siguientes motivos:

- Analizada la escritura de compraventa que figura en el expediente, si bien en una descripción individualizada de cada una de las fincas objeto de transmisión, la calificación que recibe la finca número 489, objeto de controversia, es de "rústica", la propia escritura, en un momento posterior hace referencia a "los datos

comunes a las fincas enumeradas" y a los efectos de determinar la situación urbanística de las mismas, se refiere a todas ellas de forma conjunta señalando que forman parte del Polígono II del Plan Especial de Reforma interior del Ámbito "A" y que de acuerdo con las cédulas urbanísticas expedidas por el arquitecto de Urbanismo del Ayuntamiento tienen la calificación de Suelo Urbano. Igualmente la escritura hace referencia a las obras de urbanización del polígono en que se incardinan las fincas y señala que no existen gastos pendientes por las facturas giradas por razón de las obras de urbanización.

- Se aportan hasta tres cédulas urbanísticas tratando de aclarar la identificación correcta de todas las fincas que forman parte del proyecto y a las que se otorga la calificación urbanística de suelo urbano, siendo así que la tercera versión de la misma, aportada con ocasión de la interposición del recurso señala expresamente que: "La finca 489 tiene el carácter de suelo urbanizado".

- Pese a que esta última cédula fue emitida el 14 de marzo de 2016, en fecha posterior a la de la escritura de compraventa, de 21 de julio de 2015, dado que la finalidad de la misma es identificar de forma específica las fincas que engloba y que se ha expedido, a petición de la reclamante y al objeto de aclarar la controversia suscitada, considera este Tribunal que la misma acredita la calificación urbanística de la finca en el momento de la transmisión.

- Se aporta igualmente certificado de la empresa constructora en que manifiesta haber ejecutado la totalidad de las obras de urbanización correspondiente a las fases I, II, III y IV de los Polígonos I y II, del sector denominado A de ..., señalando que se hayan ejecutadas al 100%.

De la documentación anterior se desprende que la interesada adquirió un conjunto de 9 fincas que de acuerdo con la propia escritura de compraventa se califica como suelo urbano integrado en el Plan Especial de Reforma mencionado y respecto al que existe certificación de haberse ejecutado la totalidad de las obras de urbanización, circunstancia también afirmada por la parte de vendedora en la propia escritura, y que se ratifica con la certificación anterior y la cédula emitida por el Ayuntamiento de

Ante las pruebas aportadas por la reclamante, y dado que la Administración basa su regularización exclusivamente en la calificación registral, no realizando actuaciones complementarias que permitan refutar la evidencia de las pruebas señaladas, considera este Tribunal que la condición objetiva del terreno controvertido y compartida con el resto de fincas incluidas en la transmisión es la de "terreno urbanizado o en curso de urbanización".

Quinto.

Adicionalmente, se considera conveniente hacer referencia a la alegación subsidiaria formulada por la reclamante de que en cualquier caso, de considerarse la transmisión de la finca controvertida una operación sujeta y exenta de IVA, sería de aplicación la renuncia a la misma de forma tácita por concurrir todos los requisitos exigidos al efecto.

Tal como señala la interesada, la postura del TEAC es admitir la renuncia a la exención de forma tácita, esto es, sin condicionarla al cumplimiento estricto del requisito formal previsto al efecto y que exige la comunicación por parte del adquirente, de su condición de empresario con derecho a la deducción, tal como se pone de manifiesta en la resolución de 19 de octubre de 2012, que supone un cambio de criterio, adoptando la jurisprudencia del Tribunal Supremo al respecto de esta cuestión. Destaca igualmente la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2015 (nº recurso 507/2013), dictada en casación para la unificación de doctrina, que unifica la doctrina interpretativa de los requisitos exigidos en el artículo 8 del Reglamento del IVA, para entender válida y efectiva la renuncia a las exenciones inmobiliarias del IVA reguladas en los artículos 20.Uno.2º y 22º de la Ley del IVA, conforme a lo previsto en el artículo 20.Dos de dicha Ley.

Así, constando efectuada la repercusión, señalada en la escritura de compraventa la sujeción a IVA de la operación, y concurriendo la condición de empresario con derecho a deducción del adquirente, podría considerarse efectuada esta renuncia tácita.

Ha de tenerse en cuenta en el presente caso, que a la fecha de la compraventa, 20 de julio de 2015, opera el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 84.Uno.2º e) de la Ley del IVA en los supuestos de renuncia a la exención. Así, pese a que sería admisible, de acuerdo con el criterio señalado, una renuncia tácita, la repercusión sería indebida y no procedería la deducción por este motivo (al tratarse de cuotas indebidamente repercutidas).

En este sentido se ha pronunciado recientemente el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cantabria en su Resolución de 24 de abril de 2019 que señala:

Visto lo anterior, la posición antes enunciada del Tribunal Supremo en cuanto a la renuncia tácita de la exenciones inmobiliarias del IVA no creemos que deba verse afectada sustancialmente por la regulación del nuevo artículo 24 quater del Reglamento del IVA, desarrollo reglamentario de los nuevos requisitos formales en los supuestos de operaciones con inversión del sujeto pasivo del artículo 84.uno.2.º de la Ley del IVA.

En consecuencia, en este sentido deben estimarse en este extremo las pretensiones del reclamante en cuanto que con la efectiva repercusión del IVA en la escritura pública las partes tácitamente debemos entender que cumplen los requisitos para renunciar a la exención del IVA, y manifiestan por tanto su voluntad de sujetar la operación al IVA efectuando una renuncia efectiva a la exención.

(...)

Sin embargo, aun cuando de lo anterior se colige y debe admitirse que se ha producido la efectiva renuncia a la exención del IVA, la consecuencia de dicha renuncia no es la repercusión del IVA por el transmitente (aunque se dé la paradoja de que es esta errónea repercusión la que entendemos manifiesta la voluntad de renunciar a la exención), dado que el artículo 84.Uno.2º.e) de la Ley del IVA considera este caso un supuesto de inversión del sujeto pasivo, como hemos dicho.

Por tanto, si bien los términos de la escritura pública conducen a entender que se produce una renuncia tácita a la exención del IVA, y por ende la aplicabilidad del impuesto, las consecuencias de dicha renuncia no pueden ser en ningún caso la repercusión del IVA por parte del transmitente sino la aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo expresamente contemplado en el artículo 84.Uno.2º.e), segundo guion. Esta inaplicación en la operación de la inversión del sujeto pasivo supone la existencia de un IVA indebidamente repercutido. Que, por otro lado, puede añadirse que no sería deducible por quien lo soportó, en los términos expresados por la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de febrero de 2014 (asunto C-424/12), al no ingresarse efectivamente por el transmitente tal y como queda acreditado en la documentación del expediente.

Comparte este Tribunal las consideraciones del Tribunal de Cantabria en cuanto a la fehaciencia en la expresión de la voluntad de las partes de sujetar la operación a la exacción del IVA, renunciando a la exención, por más que su forma de expresión sea incorrecta, al manifestarse en una repercusión, ahora improcedente.

Considera este Tribunal igualmente relevante traer a colación la última cuestión que se manifiesta por el Tribunal Regional al objeto de completar las alegaciones formuladas por la reclamante en este sentido, pues en modo alguno se podría admitir la deducibilidad de la cuota soportada por repercusión indebida al tratarse de un supuesto de inversión del sujeto pasivo en el que el adquirente (destinatario de la operación) se configura como tal, como así indica la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de abril de 2017, asunto C-564/15, entre otras.

No obstante y como se ha puesto de manifiesto en el fundamento de derecho anterior, este Tribunal considera acreditada la condición de terreno "urbanizado o en curso de urbanización" de la finca controvertida, por lo que, tratándose del supuesto previsto de exclusión de exención en el artículo 20.Uno.20º a) de la Ley del IVA, la operación estaría sujeta y no exenta. Con base en lo anterior, se estiman las pretensiones de la interesada y procede la anulación de la liquidación practicada por la Administración.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.