

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082778

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de junio de 2021

Sala 2.^a

R.G. 5889/2018

SUMARIO:

ITP y AJD. Transmisiones patrimoniales Onerosas. Subastas. Subastas a condición de ceder. En el caso analizado, estamos ante la adjudicación de una finca hipotecada al acreedor hipotecario en subasta extrajudicial con posterior cesión de la finca a un tercero. Dicho esto, si bien la sujeción al IVA ha de considerarse con carácter previo a la posible sujeción a la modalidad de TPO del ITP y AJD, no obstante, a efectos de una mayor claridad expositiva, se referirá, en primer lugar, a la primera de las cuestiones planteadas, en el sentido de considerar la existencia de una o dos transmisiones.

De acuerdo con el art. 20 del RD 828/1995 (Rgto. ITP y AJD), si la enajenación tuviera lugar en subasta judicial, y el postor a quien se adjudique el remate hubiera hecho uso, en el acto de la subasta, del derecho a cederlo en las condiciones establecidas por la normativa reguladora de la subasta de que se trate, se liquidará una sola transmisión en favor del cesionario. Siendo esto así, se discute, en el contexto de una subasta extrajudicial en la que el adjudicatario cede la adjudicación a un tercero, si cabe la extensión de este criterio y, por tanto, la transmisión que se produce entre el titular del bien y el adjudicatario inicial está sujeta a imposición.

En interpretación del citado art. 20 del RD 828/1995 (Rgto. ITP y AJD), que delimita el ámbito del hecho imponible en el ITP y AJD, y ante la prohibición de la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales, establecido en el art. 14 de la Ley 58/2003 (LGT), considera el TEAC que lo allí dispuesto resulta aplicable a las subastas judiciales, siendo que, en el caso que nos ocupa, por tratarse de una subasta extrajudicial, ha de considerarse la existencia de dos transmisiones y procede la sujeción de la que tienen lugar a favor del adjudicatario inicial del remate.

En cuanto a la tributación por IVA, por la naturaleza del bien en cuestión -locales industriales- podría sostenerse un destino previsible de alquiler o transmisión de bien a empresario con derecho a la renuncia a la exención. No obstante, en el caso que nos ocupa, resulta que el destino real del bien fue su transmisión al cesionario que tributó en la modalidad de TPO y tampoco consta el cumplimiento de los requisitos previstos en el art. 8 del RD 1624/1992 (Rgto. IVA), en cuanto a la renuncia a la exención, ni concurren circunstancias que permitan considerar la existencia de renuncia tácita la misma.

En vista de lo anterior, se confirma la sujeción a la modalidad de TPO de la adjudicación controvertida. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 20 y 84.

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

Ley 58/2003 (LGT), arts. 12 y 14.

RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), art. 7.

RD 828/1995 (Rgto. ITP y AJD), art. 20.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución dictada en primera instancia por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La Administración tributaria autonómica dictó y notificó, a la entidad aquí recurrente, liquidación provisional por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por importe de 172.027,45 euros.

La liquidación tiene su origen en la adjudicación extrajudicial al acreedor de finca hipotecada, realizada mediante escritura pública otorgada el 12 de noviembre de 2013.

Segundo.

Contra el acuerdo de liquidación anterior, la entidad liquidada interpuso recurso de reposición, que fue desestimado mediante acuerdo de 1 de septiembre de 2014. En el mismo se indica:

"PRIMERO: El artículo 7.1.A) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados establece que Son transmisiones patrimoniales sujetas Las transmisiones onerosas por actos "inter vivo" de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

La autoliquidación fue presentada como no sujeta por haber sido liquidada en la autoliquidación ...5 el día 2 de abril de 2014 mediante la presentación 000 2014 T ...9. En esta autoliquidación lo que se liquidó fue la escritura de compraventa derivada de ejecución extrajudicial de hipoteca otorgada por Banco XZ SA a favor de TW-XZ S.A., operación que no puede encuadrarse dentro del supuesto contenido en el artículo 20 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, precepto que señala que Si la enajenación tuviera lugar en subasta judicial, y el postor a quien se adjudique el remate hubiera hecho uso en el acto de la subasta, del derecho a cederlo en las condiciones establecidas por la normativa reguladora de la subasta de que se trate, se liquidará una sola transmisión en favor del cesionario. Si la declaración de haber hecho la postura para ceder se formula después de celebrada la subasta, no tendrá aplicación lo dispuesto en este apartado y se liquidarán dos transmisiones distintas: una, al adjudicatario del remate, y otra, al cesionario de aquél.

Y no puede encuadrarse dentro de este supuesto porque no estamos ante una subasta judicial, sino ante una adjudicación extrajudicial al acreedor de finca hipotecada.

El recurrente alega que la liquidación provisional no está suficientemente motivada, pero es lo cierto que existe hecho imponible sujeto a tributación: transmisión patrimonial onerosa por acto inter vivo de bien que integra el patrimonio de una persona jurídica, no existiendo ninguna disposición que declare alguna exención o bonificación para el hecho imponible de una adjudicación extrajudicial al acreedor de finca hipotecada, y ello en virtud de lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

Artículo 13: Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

Artículo 14: No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

SEGUNDO: El artículo 20.Dos, de la Ley 37/1992, establece que el sujeto pasivo de las operaciones objeto de la exención descrita en el número 22 del apartado 1 del propio art. 20 (segundas o ulteriores entregas de edificaciones) podrá renunciar a la correspondiente exención del IVA, siempre que el adquirente de los Inmuebles cumpla los siguientes requisitos:

a) Que el adquirente sea un sujeto pasivo del IVA que actúe en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

b) Que el adquirente tenga derecho a la deducción total del IVA soportado por la correspondiente adquisición.

e) Que la renuncia se comunique fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes

d) Que la renuncia se justifique con una declaración suscrita por el adquirente en la que se haga constar su condición de sujeto pasivo del IVA y derecho a la deducción total, lo que significa el conocimiento de tal declaración por el transmitente que efectúa la renuncia.

Se entenderá que el adquirente tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en el que se haya de soportar el impuesto permita su deducción íntegra.

Según el párrafo uno del artículo 105 d ella Ley 37/1992, el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable cada año natural, calculado conforme a lo establecido en el artículo 104 de la Ley 37/1992, será el fijado como definitivo para el año precedente.

TERCERO: La entidad recurrente entiende que es el régimen de prorata especial del artículo 106 de la Ley 37/1992 el aplicable al caso y no el régimen de prorata general. Pero es lo cierto que no ha aportado prueba que acredite tal extremo.

CUARTO: La Ley 37/92 exige que en el momento de la renuncia a la exención (momento en el que la entidad recurrente adquiere el inmueble) el adquirente pueda deducirse el 100% del IVA soportado: la Ley exige seguridad y certeza en las condiciones que debe reunir el adquirente. La entidad recurrente pretende que la certeza exigida legalmente se sustituya por una presunción

Es el momento de la adquisición del inmueble el que determina si se tiene o no derecho a la deducción total del impuesto y es manifiesto que en ese ámbito la recurrente no lo ha acreditado".

Tercero.

No conforme con el acuerdo de resolución de recurso de reposición, la entidad interpuso, el 17 de octubre de 2014, reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, en que discute la existencia de la transmisión pretendida, al amparo del artículo 20 del Reglamento del ITP y AJD, aprobado por el real Decreto 828/1995, así como la sujeción y tributación de la operación, en su caso, por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En relación a esta última cuestión, la entidad aporta, a efectos de acreditar la aplicación del régimen de prorrata especial, resolución emitida por la Oficina Nacional de la Inspección de la AEAT, de fecha 20 de diciembre de 1999, por la que se concede, a la entidad reclamante, la aplicación de la prorrata especial.

El tribunal de instancia resuelve, desestimando las pretensiones de la reclamante y confirmando el acuerdo de liquidación dictado por el ITP y AJD.

Señala el tribunal de instancia:

"En cuanto a la renuncia a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido, el artículo 20.2 de la Ley 37/1992 del I.V.A., en relación con el artículo 8 de su Reglamento y redacción aplicable en el momento de devengo, permite la renuncia a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido por el transmitente, sujeto pasivo de dicho Impuesto, lo que determinará la tributación por este Impuesto y la exclusión, por tanto, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de "Transmisiones Patrimoniales Onerosas". La mencionada renuncia está sujeta, sin embargo, según los referidos artículos a unos determinados 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 I.V.A. soportado por la correspondiente adquisición; 3) que el adquirente declare por escrito las dos circunstancias anteriores al transmitente; 4) y finalmente, que el transmitente comunique fehacientemente al adquirente la renuncia, con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien. Asimismo, se establece que la renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo.

En el caso que nos ocupa, la reclamante aporta resolución emitida por la Oficina Nacional de la Inspección de la AEAT de fecha 20 de diciembre de 1999, por la que se concede a la hoy reclamante la aplicación de la prorrata especial. Sin embargo, dicha resolución no prueba que la aplicación de la prorrata especial en el ejercicio en que se adquiere la finca de referencia fuera procedente.

Así pues, en el presente caso es de aplicación lo establecido en 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>".

La resolución de instancia consta notificada el 31 de mayo de 2018.

Cuarto.

No conforme con la resolución anterior, dictada en primera instancia, la entidad interpuso, el 21 de junio de 2018, recurso de alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central alegando, en síntesis, falta de motivación y error en la aplicación del artículo 7.1.A del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993. Considera de aplicación lo previsto en el artículo 20 del Reglamento del ITP y AJD.

En este sentido, se refiere a la regulación de la subasta extrajudicial, señalando la posibilidad de que siendo la adjudicación a favor del ejecutante, aquella se haga a calidad de ceder a un tercero. Así, señala que se han cumplido las previsiones legales de adjudicación y cesión de remate.

Considera que en ningún momento ha sido titular de los bienes subastados ni ha realizado hecho imponible alguno sujeto a liquidación, conforme a lo prevenido en el procedimiento de ejecución extrajudicial regulado por la Ley Hipotecaria y su Reglamento.

Señala, de entenderse producida una transmisión a favor del ejecutante adjudicatario de la subasta, que la operación ha de tributar por IVA. En este sentido, considera que la operación estaría sujeta al IVA y exenta, pero que cabe renuncia a la exención. Se refiere a la tributación, de la entidad adquirente, en prorrata especial y, dado que el TEAR de Madrid, no considera prueba suficiente el certificado presentado, presenta nuevo certificado expedido en

noviembre de 2017, en el que se indica expresamente: "*La entidad de referencia figura dada de alta en opción de prorata especial de IVA con fecha 01.01.2000 sin que, a la fecha de expedición de este certificado, conste que haya sido dada de baja de dicha opción*".

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 y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si es ajustada a derecho la resolución dictada en primera instancia por el TEAR de Madrid, lo que implica analizar la legalidad del acuerdo de liquidación dictado por la Administración.

Tercero.

Para analizar las cuestiones que nos ocupan, este Tribunal considera necesario poner de manifiesto las circunstancias concurrentes, a efectos de aclarar la naturaleza de las operaciones consideradas en el expediente.

El 12 de noviembre de 2013, la entidad interesada en este procedimiento, suscribe los siguientes documentos, ante el notario

a) Una "Escritura de adjudicación extrajudicial al acreedor de Finca Hipotecada", por la que la entidad interesada en este procedimiento resulta adjudicataria de finca hipotecada titularidad de **QR**, S.A, hoy **GRUPO NP** S.A.

Señala la escritura: "*(...) adjudica a la entidad acreedora la finca descrita (...), y en calidad de ceder a tercero, sin más cargas, gravámenes y asientos que los anteriores a la hipoteca que por medio de la presente se hace efectiva*".

b) Una diligencia, en la que la entidad adjudicataria efectúa, a favor de la entidad **TW-XZ**, S.A., "*Cesión de la adjudicación de finca en pago de crédito*".

La Administración autonómica efectúa liquidación por la transmisión correspondiente a la adjudicación de la finca hipotecada a la entidad recurrente, **BANCO XZ** S.A., considerando que, en el caso que nos ocupa, tienen lugar dos transmisiones sucesivas, una primera consecuencia de la adjudicación y, una segunda, consecuencia de la cesión de la adjudicación.

La entidad, en sus sucesivas alegaciones, ante los órganos de la administración, así como en vía económico administrativa señala dos cuestiones:

a) La existencia de una única transmisión, a efectos del ITP y AJD.

b) La sujeción de la operación pretendida al IVA, la exención de la misma y la posible renuncia a la exención.

El tribunal de instancia no se ha pronunciado sobre la primera de las cuestiones alegadas.

Cuarto.

Este Tribunal quiere poner de manifiesto que la sujeción al IVA ha de considerarse con carácter previo a la posible sujeción a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD. No obstante, a efectos de una mayor claridad expositiva, se referirá, en primer lugar, a la primera de las cuestiones planteadas, en el sentido de considerar la existencia de una o dos transmisiones.

Quinto.

El ITP y AJD se encuentra regulado en el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, y en su Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 828/1995.

El artículo 7 del referido Texto Refundido, se refiere al hecho imponible en las transmisiones patrimoniales. Señala el mismo:

1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

A) Las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

(...)

2. Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto:

A) Las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas. Los adjudicatarios para pago de deudas que acrediten haber transmitido al acreedor en solvencia de su crédito, dentro del plazo de dos años, los mismos bienes o derechos que les fueron adjudicados y los que justifiquen haberlos transmitido a un tercero para este objeto, dentro del mismo plazo, podrán exigir la devolución del impuesto satisfecho por tales adjudicaciones.

(...)

Así, y sin perjuicio de lo que se dirá posteriormente en cuanto al deslinde con el IVA, las operaciones señaladas de adjudicación y de cesión de adjudicación, constituyen transmisiones sujetas a la modalidad de TPO del ITP y AJD, ello al margen del especial supuesto de devolución que se prevé en los casos de adjudicación para pago de deudas.

Por su parte, el artículo 20 del Reglamento del ITP y AJD, al que se refiere la entidad recurrente, recoge una norma especial en relación a la configuración del hecho imponible. Señala:

Artículo 20. Subastas a condición de ceder.

Si la enajenación tuviera lugar en subasta judicial, y el postor a quien se adjudique el remate hubiera hecho uso, en el acto de la subasta, del derecho a cederlo en las condiciones establecidas por la normativa reguladora de la subasta de que se trate, se liquidará una sola transmisión en favor del cesionario. Si la declaración de haber hecho la postura para ceder se formula después de celebrada la subasta, no tendrá aplicación lo dispuesto en este apartado y se liquidarán dos transmisiones distintas: una, al adjudicatario del remate, y otra, al cesionario de aquél.

Del artículo señalado, y siguiendo una interpretación literal del mismo, se desprende que han de concurrir tres circunstancias a efectos de que proceda la aplicación de lo allí recogido:

- a) Que nos encontremos en presencia de una subasta judicial.
- b) Que se haga uso del derecho a ceder el remate en las condiciones establecidas por la normativa reguladora de la subasta de que se trate.
- c) Que se haga uso del derecho a ceder el remate, en el propio acto de subasta.

El requisito de que "se haga en las condiciones establecidas por la normativa reguladora de la subasta de que se trata" se refiere, a que en la cesión del remate se transmite al cesionario el derecho a adquirir la cosa por el precio ofrecido en la subasta.

A la vista de la documentación que figura en el expediente, se desprende que el uso del derecho de cesión de remate se efectuó en el propio acto de subasta, y por el precio ofrecido en la misma. No obstante, tal como señala la Administración en el acuerdo dictado, no nos encontramos en el ámbito de una subasta judicial, como señala la normativa, sino extrajudicial.

Así, en la medida en que el artículo indicado se refiere a la configuración del hecho imponible, señalando supuestos especiales en cuanto a la delimitación del mismo, considera este Tribunal, que no corresponde una interpretación extensiva de lo allí señalado, no pudiendo aplicarse el mismo, de forma analógica, a aquellos procedimientos que no se correspondan con una subasta judicial. Lo anterior se confirma en aplicación de lo dispuesto en los artículos 12 de la LGT, referido a la interpretación de las normas tributarias y, en particular, de lo dispuesto en el artículo 14 de la LGT que, en relación a la prohibición de analogía, señala que: "No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales".

Sentado lo anterior, este Tribunal no puede más que compartir lo señalado por la Administración, en el sentido de considerar, en el caso que nos ocupa, la existencia de dos transmisiones, a efectos de la tributación de cada una de ellas.

Sexto.

Nos referiremos, a continuación, a la sujeción al IVA, la exención de la operación y la posible renuncia a la misma.

El artículo 4 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley del IVA, en adelante), señala:

Uno. Estarán sujetas al impuesto 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 en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto

c) Los servicios desarrollados por los Registradores de la Propiedad en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario.

Tres. La sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular.

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

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior 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.

Por su parte, señala el artículo 5 de la Ley del IVA:

Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...)

De acuerdo con la información que figura en el expediente, todos los intervinientes en las operaciones controvertidas, esto es, el titular del inmueble hipotecado y subastado, el adjudicatario y cedente y el cesionario, son sociedades mercantiles, actúan en su condición de empresario o profesional y, calificándose las operaciones como entregas de bienes, se hallan sujetas al IVA.

No obstante y, de nuevo, a la vista de la documentación que figura en el expediente, en particular, de la descripción de la misma contenida en la escritura y de las propias manifestaciones de la entidad recurrente, la finca objeto de transmisión consisten en naves industriales enclavadas en terreno, resultando de aplicación el supuesto de exención previsto en el artículo 20.Uno.22º de la Ley del IVA.

Así, la transmisión objeto de controversia, referida a la adjudicación del bien a la entidad recurrente, se configura como operación sujeta pero exenta del IVA, por lo que, atendiendo a las reglas referidas al deslinde de este Impuesto (IVA) con la modalidad del TPO del ITP y AJD, la misma se halla sujeta a este último.

Séptimo.

Sentado lo anterior, hemos de referirnos a la cuestión alegada de la posible renuncia a la exención, manifestando el recurrente que concurren los requisitos para su ejercicio y que aporta, a estos efectos, certificado que señala la aplicación del régimen de prorata especial.

La renuncia a la exención, aparece regulada en el artículo 20.Dos de la Ley del IVA que, en su redacción vigente a la fecha de los hechos controvertidos, señalaba lo siguiente:

Dos. 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, en función de su destino previsible, tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.

Se entenderá que el adquirente tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en el que se haya de soportar el Impuesto permita su deducción íntegra, incluso en el supuesto de cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales.

Por su parte, los requisitos formales en cuanto a la renuncia a la exención, se recogen en el artículo 8 del Reglamento del IVA, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, que señalaba, a la fecha de los hechos controvertidos:

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

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.

2. A efectos de lo dispuesto en la letra A) del número 22.º del apartado uno del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, se aplicarán los criterios sobre definición de rehabilitación contenidos en la letra B) del citado número 22.º

En cuanto a la cuestión material, referida a la posible renuncia a la exención, a efectuar por el transmitente, se exige que el adquirente del bien en cuestión ha de tener derecho a la deducción total del IVA.

En relación a este derecho a la deducción total, el artículo señala dos matizaciones. Una referida a la cuestión del destino previsible, y la otra, señalada en el segundo párrafo, en el que se refiere al posible sometimiento de dicho adquirente al régimen de prorata, en cuyo caso, se entenderá que tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en que se haya soportado el impuesto, permita su deducción íntegra.

El destino previsible de los bienes no ha sido analizado por la Administración, ni por el tribunal de instancia, y tampoco se ha referido, específicamente a la misma, el recurrente. Así, dada la naturaleza de los bienes, podría sostenerse su destino al alquiler, o bien a la transmisión a empresario respecto del que concurren los requisitos para la renuncia a la exención, cuestión que debiera ser probada por la parte interesada.

No obstante, en el caso que nos ocupa, concurre lo señalado en el párrafo segundo del mencionado artículo (referida al régimen de prorata), por lo que la cuestión del derecho a la deducción total del Impuesto habrá de considerarse tal circunstancia.

La entidad aporta ante el tribunal de instancia, certificado de aplicación de prorata especial fechado el 20 de diciembre de 1999, que aquel no considera acreditativo de la aplicación de prorata especial en el ejercicio controvertido.

Con ocasión de la interposición de recurso de alzada, se aporta nuevo certificado de noviembre de 2017 que, a juicio de este Tribunal, y atendiendo al contenido, acreditaría que la entidad optó por la prorata especial y no consta la baja de aquel régimen, por lo que ha de considerarse que tributa en el mismo y cabría la renuncia a la exención si el bien adquirido se destina previsiblemente a una operación que origina derecho a la deducción total del impuesto.

No obstante, este Tribunal considera que concurren circunstancias más concluyentes en cuanto a la imposibilidad de renuncia y es que, pese a lo señalado anteriormente en cuanto a la naturaleza del bien, a efectos de considerar el destino previsible del mismo, resulta que la transmisión efectuada al cesionario y devengada en la misma fecha de la adjudicación, esto es, la transmisión sucesiva del bien, respecto del que concurren las mismas circunstancias analizadas, tributó por la modalidad de TPO del ITP y AJD. Lo anterior ha sido manifestado por el propio recurrente, que señala, en sus alegaciones ante la Administración, que la autoliquidación por TPO fue

presentada como no sujeta por haber sido liquidada en la autoliquidación ...5, el día 2 de abril de 2014 mediante la presentación 000 2014 T ...9, autoliquidación, esta última, que se refiere a la transmisión efectuada a favor de **TW-XZ S.A.**

Así, pese a que conceptualmente el destino previsible del bien podía defenderse como destinado a una operación sujeta y no exenta del IVA (que en este caso requeriría de la renuncia a la exención), no resultó así, por lo que, en relación con el bien en cuestión, y dado que la transmisión del mismo no tributó por IVA no puede considerarse su adquisición como destinada a operación que genera derecho a deducción, y ello con independencia de que se aceptase que la entidad se encuentra sometida al régimen de prorata especial. No está de más recordar que la determinación del régimen de tributación por IVA de las operaciones en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos cede al destino efectivo y real que los mismos reciban, como se infiere de la dicción del artículo 99.dos de la Ley del IVA y ha confirmado en fecha reciente el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (sentencia de 12 de noviembre de 2020, Sonaecom, C-42/19).

Adicionalmente, pero también de relevancia determinante en el caso que nos ocupa, resulta que en la transmisión regularizada no concurren los requisitos formales exigidos a efectos de la exención, esto es, no consta lo previsto en el artículo 8 del Reglamento del IVA. Por el contrario, la escritura se refiere a la tributación, en su caso, por el ITP y AJD.

El requisito referido a la documentación formal de la renuncia ha sido matizado por este Tribunal, señalando, en su resolución de 19 de octubre de 2012 (RG 3474/2010), la posibilidad de que se efectúe una renuncia tácita, siendo que lo relevante es determinar si consta suficientemente acreditada la voluntad de las partes de verse sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el caso que nos ocupa, no existe referencia alguna a dicha voluntad, más allá de lo sostenido por la recurrente en cuanto al cumplimiento de los requisitos materiales para proceder a la misma, apelación que, además, ha sido desvirtuada de acuerdo con lo señalado anteriormente.

Es de señalar, también, que a la fecha de los hechos controvertidos, resultaba de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo, previsto en el artículo 84 de la Ley del IVA.

Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1.º Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

2.º Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

(...)

e) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:

- Las entregas efectuadas como consecuencia de un proceso concursal.

- Las entregas exentas a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.Uno en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.

- Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente.

(...)

Esto es, en caso de que resultara adecuada a derecho la renuncia a la exención, sería la propia entidad adjudicataria la que se constituiría en sujeto pasivo del impuesto por la transmisión referida, no pareciendo lo anterior compatible con la efectiva tributación por TPO que se ha llevado a efecto por la entidad destinataria última de los inmuebles.

A la vista de lo señalado anteriormente, en el sentido de no considerar la pretendida renuncia a la exención en el IVA, la operación se halla sujeta al ITP y AJD, resultando adecuada a derecho la liquidación dictada por la Administración autonómica.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.