

Sobre la renuncia a las exenciones "inmobiliarias" en IVA (En particular, el requisito de la comunicación fehaciente)

RAFAEL DEL CAMPO VÁZQUEZ
Abogado

Las distorsiones que las exenciones en IVA producen en el desarrollo de las actividades empresariales justificaron que el artículo 20.2 de la ley 37/1992, reguladora del referido impuesto, estableciese la posibilidad de renuncia a la exención en determinados supuestos; en particular, en los casos de entregas de terrenos no edificables, de segundas o posteriores entregas de edificaciones, y otras operaciones inmobiliarias.

El efecto básico de tal renuncia a la exención es la vuelta a la «jurisdicción» del IVA y, con ello, junto a la tributación por el mismo, también el retorno a la neutralidad económica, que garantiza por la mecánica de repercusiones y deducciones, caracterizan esta figura impositiva.

No debe olvidarse que en los casos de operaciones inmobiliarias que nos ocupan, la exención por IVA no supone una exoneración en la tributación indirecta. Antes al contrario, el artículo 7.5 del TR que aprueba la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, prevé que la operación inmobiliaria, caso de quedar exenta por IVA, se sujete al concepto tributario Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en adelante TPO), con lo que la cuota de este último tributo (como es sabido no deducible) incidiría en el costo de la operación, elevándolo.

El citado artículo 20.2 de la ley 37/1992, establece los requisitos objetivos y subjetivos del régimen de renuncia:

a) **Objetivos:** no toda exención puede renunciarse, sino tan sólo las reguladas en los párrafos 20, 21 y 22 del apartado Uno del propio artículo 20 y que, con una dición quizá no precisa pero sí al menos gráfica, venimos llamando exenciones inmobiliarias.

b) **Subjetivos:** el adquirente debe ser sujeto pasivo y tener derecho a la deducción total de la cuota que soporte por esta adquisición.

En lo que se refiere a los **requisitos formales de la renuncia**, el precepto remite al Reglamento del Impuesto, y es el artículo 8 de este cuerpo normativo quien, con indiscutible concisión, desarrolla las previsiones legales y exige determinadas formalidades a los dos sujetos de la operación:

El adquirente deberá suscribir una declaración en la que haga constar su condición de sujeto pasivo del IVA con derecho a la deducción total del impuesto.

El transmitente **comunicará fehacientemente al adquirente la renuncia a la exención**, con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien.

1.- La renuncia a la exención: litigiosidad.- Mas la procedencia o no de la renuncia a la exención por IVA está creando una apreciable litigiosidad, como se constata con el examen de los constantes pronunciamientos que Tribunales Económico-Administrativos y Tribunales de Justicia vienen haciendo sobre esta materia.

No ha de ser ajeno a esta creciente conflictividad la preocupación con que las Comunidades Autónomas observan una «vuelta» al IVA de hechos imposables cuya recaudación, en principio, habría de pertenecerles (no se olvide que las Comunidades Autónomas gestionan y recaudan el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, y la Administración Central hace lo propio con el IVA).

Por ello, y debido a la relativa facilidad con que pueden cumplirse los requisitos subjetivos de la exención, incluso la relativa facilidad con que podrían simularse, la cuestión se ha centrado en el examen de los requisitos formales de la renuncia, y en particular de la «comunicación fehaciente»: si se considera que concurre, la renuncia a la exención sería procedente; en caso contrario, no.

2.- La «comunicación fehaciente» y los Tribunales.- Los Tribunales, tanto los económico-administrativos como los propiamente jurisdiccionales, vienen abordando la cuestión con cierto desenfoque y, en nuestra opinión, sin hacer una valoración jurídica rigurosa.

En particular, han simplificado la cuestión hasta identificar «comunicación fehaciente» con comunicación expresa, en una interpretación extensiva del requisito reglamentario que impide admitir la renuncia a la exención en casos en que, sin embargo, es indiscutible que la comunicación se ha producido, aunque no haya constancia expresa y escrita de ello. A nuestro modo de ver, y como trataremos de demostrar, la comunicación, aunque fuese tácita o sin constancia formal, siempre obviamente que se produjese, satisfaría ple-

namente las exigencias normativas y contribuiría a la validez de la renuncia a la exención.

Ilustremos con algunos ejemplos la rigurosa posición jurisprudencial de la que discrepamos:

El TSJ de Baleares, en Sentencia de 15 de septiembre de 1998, o el Tribunal Económico-Administrativo Central, en Resolución de 7 de noviembre de 1996, no admitieron la renuncia por falta de comunicación expresa, a pesar de que en el documento público que formalizaba la venta se especificaba la tributación por IVA y se fijaba la cuantía repercutida por el mismo de modo que había, cuando menos, una comunicación tácita de la renuncia.

En la misma línea rígidamente formalista, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 27 de febrero de 1997 también rechaza la renuncia a la exención porque, en el documento que formalizó la operación, por error, quien se dice que manifiesta la renuncia es el adquirente, y no el transmitente como establece el reglamento. Y ello a pesar de que la voluntad de renunciar por ambas partes es clara.

(En este último caso parece que el error de las partes fue palmario: resulta obvio que el adquirente no podía por sí renunciar a la exención, ya que no tiene la consideración de sujeto pasivo del IVA).

3.- La «comunicación fehaciente»: razón de la exigencia de este requisito. Significado.- Resulta obvio que las normas procedimentales no son normas-trampa, establecidas en la búsqueda incansable del error del contribuyente con el fin de frustrar la aplicación de regímenes fiscales más benévolos sino, más acertadamente, y en feliz expresión de la sentencia del TSJ de Andalucía de 3 de junio de 1996, estas normas de procedimiento son envoltorios de los derechos sustantivos.

Hay que hallar pues:

El fundamento de la formalidad en que la comunicación fehaciente consiste.

Y el derecho que protege tal formalidad.

Para, de tal modo, desentrañar el alcance y significado del requisito formal de la «comunicación fehaciente».

3.- 1 Fundamento.- A nuestro juicio, el requisito de la «comunicación fehaciente» de la renuncia encuentra su **fundamento** último en el principio de inderogabilidad de la obligación tributaria que informa nuestro Derecho Tributario. Efectivamente, conforme a tal principio ni la posición del sujeto pasivo ni los demás elementos de la obligación tributaria podrán ser alterados por pactos o convenios de los particulares. Sin embargo, en los casos de renuncia a la exención que estudiamos se produce un cambio esencial en la obligación tributaria, cambio que depende, en gran medida, de la voluntad de los intervinientes en el negocio jurídico y que, por tal razón, supone una excepción al referido principio de inderogabilidad. Tales cambios son que:

De una parte se modifica radicalmente la figura impositiva que entra en juego: así, verificada la renuncia a la exención, la operación que se debía inicialmente gravar por TPO, pasa a tributar por IVA.

De otra parte, se cambia sujeto pasivo que en el TPO sería el adquirente y que en el IVA sería el transmitente.

3.- 2. Derecho sustantivo protegido.- Ante tal excepción al principio de inderogabilidad, el Ordenamiento Jurídico ha de tomar las medidas oportunas para que se garantice que concurren los presupuestos que permiten la novación de la figura impositiva: en particular, y muy especialmente, la voluntad del adquirente en quien la carga tributaria incide directamente, sea cual sea la figura por la que se tributa (en IVA como repercutido, en TPO como sujeto pasivo) y en quien, también por otras razones, las consecuencias de la renuncia a la exención pueden producir más efectos.

De lo anterior se desprende con claridad que el **derecho sustantivo que garantiza esa formalidad** de la «comunicación fehaciente» no es otro que el del adquirente a que no se modifique la obligación tributaria, si no es ésa su voluntad.

3.- 3. Alcance y significado de la «comunicación fehaciente».- Mas esa finalidad queda cumplida tanto si hay constancia expresa de la comunicación, como si sólo hay pruebas implícitas o indirectas de la misma siempre que, en ambos casos, se induzca que fue recibida de modo efectivo por el adquirente. Y por ello, sostenemos que la comunicación fehaciente que exige la normativa del IVA puede ser una comunicación tácita, o que se deduzca del conjunto de los hechos, siempre, lógicamente, que sea cierta y veraz.

Y esto, que es lo que a nuestro juicio, según hemos razonado, subyace en el espíritu de la norma, es además lo que resulta de su literalidad.

Efectivamente, el término «comunicación fehaciente» ha de ser interpretado como cualquier otro término recogido por normas tributarias conforme a criterios jurídicos. Y toda vez que la dicción «comunicación» no plantean mayores problemas, nos centraremos en el calificativo «fehaciente». El Ordenamiento Tributario no tiene una definición propia de este término, y como no existe tampoco una definición técnica del mismo, habremos de acudir en nuestra labor interpretadora, de conformidad con el artículo 23 de la Ley General Tributaria, a sus significados jurídico o usual, significados que, curiosamente, coinciden. Así, fehaciente es lo que hace fe en juicio y, por tanto, comunicación fehaciente será aquella cuya existencia, valorada teniendo en cuenta todas las circunstancias y conforme a las reglas de la sana crítica, puede entenderse producida.

4.- Síntesis y conclusión.- El resumen y la conclusión de lo expuesto son:

Primero.- La renuncia a la exención por IVA de determinadas operaciones inmo-

biliarias está planteando una creciente conflictividad en los Tribunales, conflictividad que se suscita, en muchos casos, en la apreciación de la concurrencia o no de los requisitos formales de la renuncia y, en particular, en la inexistencia de la comunicación fehaciente que ha de emitir el transmitente.

Segundo.- El criterio dominante de los Tribunales de Justicia y de los Tribunales Económico-Administrativos es que la comunicación fehaciente ha de ser expresa, de modo que consideran incumplido el requisito e ilegal la renuncia cuando, a pesar de que de las circunstancias del caso se infiere sin ámbito de duda que tal comunicación existió, y que el adquirente la conoció y aceptó, ésta, la renuncia, es tácita.

Tercero.- Que los requisitos formales que establecen las normas jurídicas tratan de preservar derechos sustantivos de las partes implicadas. Puesto que la renuncia a la exención supone una excepción al principio de inderogabilidad de la obligación tributaria y puesto que tal renuncia afecta muy especialmente al adquirente, la «comunicación fehaciente» es el mecanismo formal que establece el Derecho para tutelar el derecho

del adquirente, de modo que haya garantía de que la renuncia a la exención se realiza con el conocimiento y consentimiento del mismo.

Cuarto.- La propia interpretación gramatical de la dición «comunicación fehaciente» abunda en la innecesariedad de su carácter expreso.

Conclusión: La exigencia del carácter expreso de la comunicación, que hoy mantienen los Tribunales de un modo casi unánime, es excesivo y ayuno de fundamento normativo, porque no se halla ni en el espíritu de la norma ni en su literalidad.

Por tales razones en los casos en que de las circunstancias del caso se infiera que el adquirente conoció y aceptó la renuncia a la exención, aunque no haya constancia expresa, la comunicación debe entenderse fehaciente y, por tanto, válida y eficaz.

Esta posición, que es hoy marginal, ha sido admitida por la Dirección General de Tributos en contestación a consulta de 10 de mayo de 1996 y por el Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de 29 de abril de 1998.