



---

# TRIBUNAL ECONÓMICO- ADMINISTRATIVO CENTRAL

---

Ley 37/1992

---

IVA. Exenciones inmobiliarias. Renuncia a la exención.  
Inversión del sujeto pasivo. Deducciones.

23/06/2026

Documento original adjunto.

---

Este documento se difunde con fines informativos.  
El contenido original no ha sido modificado ni alterado.  
*Fuente: Tribunal Económico-Administrativo Central*

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/03613/2024/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **24/03/2026**

**Asunto:**

IVA. Exenciones inmobiliarias. Renuncia a la exención. Inversión del sujeto pasivo. Deducciones.

**Criterio:**

Constando en la escritura pública de compraventa que se ha efectuado la repercusión del IVA, y concurriendo la condición de empresario con derecho a deducción del adquirente, puede considerarse efectuada la renuncia tácita a la exención del IVA prevista en el artículo 20.Dos de la Ley del IVA.

No es óbice a lo anterior el hecho de que la repercusión que se hubiera realizado y manifestado en escritura pública sea improcedente, al ser de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.Uno.2º.e) segundo guión de la Ley del IVA, por lo que el impuesto indebidamente repercutido no sería deducible por quien lo soportó.

Reitera el criterio de la resolución TEAC de 15 de julio de 2019, RG 00-02448-2016.

**Referencias normativas:**

Ley 37/1992 Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

20.1.22

20.2

RD 1624/1992 Reglamento Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

8

**Conceptos:**

Deducciones

Exenciones

Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

Inmuebles

Inversión sujeto pasivo

Renuncia

**Texto de la resolución:** ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 24 de marzo de 2026

PROCEDIMIENTO: 00-03613-2024-00

CONCEPTO: IMP. TRANSM. PATRIM. Y ACTOS JURÍD. DOCUM. ITP-AJD

NATURALEZA: RECLAMACIÓN ÚNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **XZ** - ...

REPRESENTANTE: ... - ...

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

### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal ha tenido entrada la presente reclamación interpuesta el 12 de abril de 2024 contra acuerdo de liquidación provisional con número de expediente (...), emitida por la Subdirección General de Gestión Tributaria de la Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía, Hacienda y Empleo de COMUNIDAD AUT.\_1, por el concepto tributario Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas), y de la que deriva una deuda a ingresar por importe de 1.731.089,25 euros

SEGUNDO.- Con fecha 25 de enero de 2024, la Subdirección General de Gestión Tributaria de la Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía, Hacienda y Empleo de COMUNIDAD AUT.\_1, inicia procedimiento de comprobación limitada con la entidad **XZ** (en adelante, **XZ**), en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, mediante notificación de propuesta de liquidación provisional sobre la base de los siguientes hechos y fundamentos de derecho:

- Con fecha ... de 2021, la entidad **XZ** (en adelante, **XZ**) adquirió, mediante escritura pública de compraventa y de forma conjunta, cinco fincas urbanas (un edificio de cuatro plantas ..., ... locales comerciales y ... locales de oficinas) propiedad de la entidad **QR**, S.L., ubicadas todas ellas en DIRECCIÓN\_1 de MUNICIPIO\_1.

Todas las edificaciones adquiridas por **XZ** en el momento de la compraventa se encontraban arrendadas por parte de la entidad vendedora (**QR**, S.L.) a una sociedad mercantil en virtud de contrato de arrendamiento para uso distinto del de vivienda, de fecha (...) de 2018.

**XZ** se subrogó en la posición de arrendadora respecto de este contrato de arrendamiento para uso distinto del de vivienda, asumiendo, desde la fecha de formalización de la citada escritura de compraventa, todos los derechos y obligaciones que dimanaban del mismo.

- De acuerdo con lo previsto en la cláusula tercera de la escritura pública de compraventa, la operación de entrega de las cinco edificaciones por parte de la entidad vendedora estuvo sujeta y no exenta del IVA, repercutiendo, por lo tanto, esta última a **XZ**, mediante factura, la cuota del IVA correspondiente. Esto fue así, dado que las partes consideraron que la entrega de las cinco fincas urbanas tenía la consideración de primera entrega de edificaciones, al haberse llevado a cabo por la entidad vendedora, con carácter previo a la transmisión, una rehabilitación integral en los términos previstos en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley del IVA).

A partir de lo anterior, la Subdirección General de Gestión Tributaria consideró que la operación relativa a la adquisición de las edificaciones por **XZ** estaba sujeta a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, no procediendo la tributación por IVA, al no tener las obras realizadas por el vendedor la consideración de rehabilitación, al no superar las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales de la edificación el 50 por ciento de las obras totales.

La regularización propuesta fue confirmada mediante acuerdo de liquidación de fecha 6 de marzo de 2024, notificado a **XZ** el 15 de marzo de 2024.

TERCERO.- Disconforme con dicha liquidación, con fecha 12 de abril de 2024, **XZ** interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

Puesto de manifiesto el expediente, en el trámite procesal oportuno, la entidad presenta escrito el 21 de junio de 2024 alegando, en síntesis, lo siguiente:

- La consideración de rehabilitación de las obras efectuadas por la entidad vendedora en las edificaciones adquiridas por **XZ**.

- El gravamen por IVA de la operación de entrega de las edificaciones realizada por la entidad vendedora a favor de **XZ**, pese a que las obras previas realizadas por la primera sobre dichos inmuebles no tuvieran la condición de obras de rehabilitación a los efectos de este Impuesto, como consecuencia de la renuncia a la exención de IVA.

- Aplicación del supuesto de inversión de sujeto pasivo previsto en el artículo 84.Uno.2º, letra e), segundo guion, de la Ley del IVA a la operación de compraventa de las edificaciones efectuada por **XZ**.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, 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 resulta ajustada a Derecho el acuerdo de liquidación impugnado.

TERCERO.- A efectos de analizar las cuestiones planteadas, conviene en primer lugar establecer el deslinde entre el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).

La regla general de deslinde entre ambos impuestos se recoge en el artículo 7.5 del Texto Refundido del Impuesto sobre

La regla general de distinción entre ambos impuestos se recoge en el artículo 7.5 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, según el cual:

*"No estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» regulado en el presente Título las operaciones enumeradas anteriormente cuando, con independencia de la condición del adquirente, los transmitentes sean empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad económica y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido."*

De modo similar se pronuncia el artículo 4.Cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA):

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

No obstante ser ésta la regla general, existen algunas excepciones por las que determinadas operaciones sujetas al IVA, aunque exentas, tributan por el concepto de transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO). Así lo dispone el artículo 4.Cuatro de la Ley de IVA:

*"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."*

De igual forma, el artículo 7.5 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados dispone:

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

El artículo 4 de la Ley reguladora del IVA establece:

*"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.*

*(...)."*

En cuanto al concepto de empresario o profesional, el artículo 5 de la Ley del IVA establece:

*"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.*

*c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.*

*En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.*

*d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.*

*e) Quienes realicen a título ocasional las entregas de medios de transporte nuevos exentas del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 25, apartados uno y dos de esta Ley.*

*Los empresarios o profesionales a que se refiere esta letra sólo tendrán dicha condición a los efectos de las entregas de los medios de transporte que en ella se comprenden.*

*Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.*

*En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.*

*A efectos de este impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b), c) y d) del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

[Tres. (...)]"

Por su parte, el artículo 20.Uno.22.º de la Ley del IVA señala lo siguiente:

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

(...).

22.ºA) 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.

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. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones

(...).

B) A los efectos de esta ley, son obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnan los siguientes requisitos:

1.º Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

2.º Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquélla durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.

Se considerarán obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:

a) Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.

b) Las de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.

c) Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.

d) Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.

e) Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.

Se considerarán obras conexas a las de rehabilitación las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisoluble y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

a) Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.

b) Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.

c) Las obras de rehabilitación energética.

Se considerarán obras de rehabilitación energética las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables."

Por lo que respecta a la renuncia a la exención del IVA, el artículo 20.Dos de la Ley reguladora del impuesto establece lo siguiente:

"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 al 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."

Por su parte, el artículo 8 del Reglamento del IVA, aprobado mediante Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, señala:

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

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

CUARTO.- En el presente caso, mediante escritura pública de compraventa de fecha ... de 2021, la entidad **XZ** (en adelante, XZ) adquirió a la entidad **QR**, S.L., un edificio sito en MUNICIPIO\_1, DIRECCIÓN\_1 por un precio de 3\*.\*\*\*.\*\*\*,00 euros más el IVA correspondiente. Tal como se desprende de la escritura de compraventa, la adquisición del inmueble se efectuó con repercusión del IVA, al considerar que el vendedor había realizado en dichas edificaciones obras de rehabilitación conforme al artículo 20.Uno.22º de la Ley del IVA, que determinaban que la operación quedara sujeta y no exenta del IVA.

Así, de acuerdo con la cláusula tercera de la mencionada escritura pública:

"TERCERA.- IMPUESTO APLICABLE A ESTA OPERACIÓN.

Las partes manifiestan que, en virtud de lo previsto en los artículos 4 Uno y 20 Uno 22º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del IVA ("Ley del IVA"), la transmisión de las fincas anteriormente descritas en la parte expositiva de esta escritura está sujeta y no exenta de IVA al tener la consideración de una primera entrega de edificación al haberse llevado a cabo por la

Vendedora una rehabilitación integral en los términos del artículo 20 Uno.22º de la Ley del IVA con carácter previo de la transmisión.

Por tanto, la Vendedora repercute a la Compradora el IVA correspondiente, cuyo importe asciende a la cantidad de SEIS MILLONES ..... (6.\*\*\*.\*\*\*,\*\* €), como resultado de la aplicación del IVA a un tipo impositivo del veintiuno por ciento (21%) que ha sido abonado en el día de hoy (...).

La transmisión de las fincas no estará sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) de conformidad con el artículo 7.5 de la Ley 1/1993, de 24 de septiembre, por la que se aprueba el Texto Refundido del ITPAJD y el artículo 4 de la Ley del IVA. No obstante, la escritura de transmisión quedará sujeta a la cuota variable de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del ITPAJD al tipo general de 0,75%, vigente en COMUNIDAD AUT.\_1, siendo sujeto pasivo de dicho Impuesto la parte adquirente.

La parte vendedora entrega, en este acto, a la parte compradora la pertinente factura por la operación de venta, repercutiendo la cuota de IVA que corresponde. Copia de la mencionada factura se incorpora a la presente escritura (Anexo 12)."

Por tanto, en primer lugar, es preciso analizar si se cumplen los requisitos previstos en el artículo 20.Uno.22º, B) de la Ley del IVA relativo a la rehabilitación de edificaciones, de suerte que, de estar ante la transmisión de una edificación rehabilitada, dicha operación tendrá la consideración de primera entrega sujeta y no exenta del IVA. En caso contrario, de no concurrir tales requisitos, nos encontraremos ante una segunda o ulterior entrega de edificación sujeta y exenta del IVA, con la consiguiente tributación por Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, salvo que se considere aplicable la renuncia a la exención del IVA.

Conforme al artículo 20.Uno.22º de la Ley del IVA, para que las obras realizadas se consideren de rehabilitación, a efectos del IVA, debe cumplirse un doble requisito:

1º. Requisito cualitativo, que es que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

2º. Requisito cuantitativo, que es que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto de rehabilitación exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquélla durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio, con exclusión, en ambos casos, del valor del suelo.

La consideración de si una determinada obra puede calificarse o no como de rehabilitación es una cuestión que debe acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho.

A estos efectos, dispone el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, Ley General Tributaria), que tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones económico-administrativas, "quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo", en línea con lo interpretado por el Tribunal Supremo, entre otras, en su sentencia de 27 de enero de 1992, cuando dispone que: "cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor". En este sentido, este Tribunal entiende que los anteriores criterios han de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria "de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extrema sencillez la demostración de los hechos controvertidos". En la vía económico-administrativa rige el principio de "interés" en la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de la prueba irán a cargo de la parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se disponga lo contrario, mediante algún tipo de ficción, presunción o "relevatio ab onere probandi".

Será, pues, la entidad reclamante la que deberá acreditar la no aplicación del supuesto de exención del artículo 20.Uno.22º de la Ley del IVA por tratarse de obras de rehabilitación y no de reforma. A estos efectos, deberá probar ante la Administración Tributaria la concurrencia de todos y cada uno de los requisitos exigidos en el precitado artículo para estar ante obras de rehabilitación. Para ello, se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 106 de la Ley General Tributaria, según el cual:

"en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000 de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa".

En este sentido cabe destacar que se han aportado, a efectos de demostrar que se han realizado obras de rehabilitación en la edificación controvertida, entre otros, los siguientes documentos:

- Escritura pública.
- Copia del presupuesto visado por capítulos.
- Copia del presupuesto desglosado.

Por su parte, a partir de la anterior documentación, la Administración ha elaborado un Informe Técnico por parte de la Subdirección General de Valoraciones de la Dirección General de Tributos de COMUNIDAD AUT.\_1 en el que se señala lo siguiente:

"En vista de las alegaciones presentadas por el interesado en el expediente con registro de entrada de referencia (...) en fecha .../.../2024 y, posterior aportación telemática de documentos al expediente anterior y con número de solicitud (...), en la misma fecha, se ha procedido a analizar las obras realizadas concluyendo en la misma valoración de obras que la efectuada en el Informe técnico emitido en fecha 23 de enero de 2024, la cual se recoge a continuación:

A efectos del Artículo 20.Uno.22 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y la resolución de la consulta de la Subdirección General de Impuesto sobre el Consumo de fecha 29 de mayo de 2007, las obras realizadas en el inmueble sito en DIRECCIÓN\_1, del Municipio de MUNICIPIO\_1 no incluye partidas de obra apreciables en FACHADA, CUBIERTA, ESTRUCTURA, OBRAS ANÁLOGAS A LAS DE REHABILITACIÓN, tratándose por tanto, de OBRAS INTERIORES, según el desglose por partidas que se describen a continuación:

PARTIDA	IMPORTE
ESTRUCTURA (...)	428.407,64 €
FACHADA (...)	103.271,54 €
CUBIERTA (...)	309.293,24 €
OBRAS ANÁLOGAS (...)	207.437,62 €
OBRAS CONEXAS (...)	1.526.050,58 €

OBRAS CONEXAS (...)	11.020.900,00 €
IMPORTE TOTAL DE LAS OBRAS REALIZADAS (Presupuesto de Ejecución Material: 6.603.609,69 €. Presupuesto de Ejecución Material + B.I. y G.G. = 6.603.609,69 € + 19 % = 7.858.295,53 €)	7.858.295,53 €

Para la elaboración de este informe se ha contado con: Mediciones y Presupuesto Final de Obras del Proyecto firmado por la Arquitecto colegiada Doña ... con fecha ... de 2021, y visado por el Colegio Oficial de Arquitectos ..., por un importe total de Ejecución Material de 6.603.609,69 euros

Asimismo, de la documentación que obra en el expediente se deduce que la sociedad vendedora simplemente ha realizado obras de implantación de actividad de oficina, en planta sótano, ... de un edificio terciario de oficinas en DIRECCIÓN\_1. Así consta en la Declaración Responsable con nº (...) con informe favorable de NH S.L., Entidad Colaboradora ... del Ayuntamiento de MUNICIPIO\_1."

Y con arreglo a dicho informe, se señala en el acuerdo de liquidación lo siguiente:

"Del Informe Técnico de la Subdirección General de Valoraciones de la Dirección General de Tributos de COMUNIDAD AUT.\_1, realizado con la documentación anteriormente mencionada, se desprende que el importe total de las obras a las que se refiere el artículo 20 uno de la Ley 37/1992 en fachada es de 103.271,54 €, en cubierta de 309.293,24 €, en estructura de 428.407,64 € y en los elementos estructurales análogos de 207.437,62 € que hacen un total de 1.048.410,04 €, inferior al 50% (3.301.804,85 €) del coste de obras totales realizadas que suman un total de 6.603.609,69 €.

Las obras conexas a las de rehabilitación, 1.526.950,58 €, no se tienen en cuenta al ser el coste total de las mismas superior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas y citadas anteriormente que suman un total de 1.048.410,04 €, por lo que no cumplen los requisitos establecidos en la ley del IVA.

(...) A la vista de los requisitos exigidos y de la documentación que obra en el expediente, las obras realizadas en el inmueble no tienen la consideración de rehabilitación, al no superar las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales de la edificación el 50 por ciento de las obras totales, estando, por tanto, la operación sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. No procede, por ello, la tributación por el IVA."

Por su parte, la entidad entiende que se corresponden con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas a estas, los siguientes conceptos incluidos en el citado presupuesto final visado:

CONCEPTO	IMPORTE (€)
Demoliciones y Actuaciones previas ...	106.584,14
Fachadas, Cubiertas y Obras Exteriores ...	315.047,86
Estructuras ...	428.407,64
Instalaciones ...	2.176.633,03
Ejecución Implantación	739.712,01
Cubierta	32.529,01
<b>Subtotal (A)</b>	<b>3.798.913,69</b>

Por otro lado, y dentro de la categoría de obras conexas a las de rehabilitación, la entidad considera que los siguientes conceptos debieran ser incluidos en esta categoría:

CONCEPTO	IMPORTE (€)
Albañilería	93.929,24
Seguridad y Salud ...	43.186,11
Control de calidad ...	32.626,77
Gestión de residuos	20.785,08
Carpintería a medida	141.609,35
<b>Subtotal (B)</b>	<b>332.136,55</b>

Así, según la entidad, adicionando el importe de obras conexas al importe correspondiente de obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas a estas, obtenemos el siguiente importe total de obras de rehabilitación a que se refiere el artículo 20.Uno.22º, letra B), de la Ley del IVA

Subtotal (A)	3.798.913,69
Subtotal (B)	332.136,55
<b>Total</b>	<b>4.131.050,24</b>

De esta forma, alega que, siendo el coste total de las obras realizadas -tal y como figura en el presupuesto final visado- de 6.603.609,69 euros, cabe deducir que el importe total del proyecto de rehabilitación, que se corresponde con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación (4.131.050,24 euros) supera en más de un 50 por ciento al coste total de las obras. Siendo esto así, la entrega efectuada por la entidad vendedora a XZ de las cinco fincas urbanas constituye, según la reclamante, una primera entrega de edificaciones, sujeta y no exenta del IVA, al tratarse de edificaciones que fueron objeto de rehabilitación, de conformidad con lo previsto en el artículo 20.Uno.22º, letra B), de la Ley del IVA.

QUINTO.- Para resolver la controversia, ha de estarse a la definición que de obras de rehabilitación realiza el artículo 20.Uno.22.B) de la Ley del IVA que volvemos a transcribir:

"B) A los efectos de esta ley, son obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnan los siguientes requisitos:

1.º Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

2.º Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquélla durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho

valoración y, en este caso, del valor de mercado que tendrá la edificación a parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.

Se considerarán obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:

- a) Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.
- b) Las de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.
- c) Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.
- d) Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.
- e) Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.

Se considerarán obras conexas a las de rehabilitación las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisoluble y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

- a) Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.
- b) Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.
- c) Las obras de rehabilitación energética.

Se considerarán obras de rehabilitación energética las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables."

En virtud de dicho precepto, el cumplimiento del requisito previsto en el ordinal primero (al que hemos denominado requisito cualitativo) exige que el coste de determinadas obras exceda del 50% del coste total del proyecto. Las obras que a estos efectos debe computarse su coste son las denominadas obras estructurales, esto es, obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y las definidas por la Ley como obras análogas o conexas.

La ampliación del concepto de obras de rehabilitación para dar cabida en el mismo a obras análogas y conexas a las estructurales se llevó a cabo por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo que, con efectos desde el 14 de abril de 2010, dio nueva redacción al artículo 20.Uno.22º de la Ley del IVA regulando, asimismo, un régimen transitorio para asegurar que no se produjeran situaciones de inequidad en la aplicación del nuevo concepto de rehabilitación, que era considerablemente más amplio que el anterior.

Por tanto, si bien inicialmente a los efectos de calificar una obra de rehabilitación sólo se tenían en cuenta las obras estructurales, dicho concepto se amplió para incluir en el mismo las denominadas obras análogas o conexas a dichas obras estructurales en la medida en que reúnan los requisitos establecidos legalmente para tener dicha consideración.

En particular, por lo que se refiere al concepto de obras conexas, se exige el cumplimiento de varios requisitos:

1º Que su coste total sea inferior al correspondiente a las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a estas.

2º Que estén vinculadas a las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a estas de manera indisoluble.

Por consiguiente, para que podamos calificar de obras conexas a unas determinadas obras y tener en cuenta su coste a efectos del cumplimiento del requisito cualitativo de obras de rehabilitación a que nos venimos refiriendo, es necesario, en primer lugar, que el coste de aquellas no exceda del coste de las obras estructurales o de las análogas a las mismas.

El requisito de que el coste de una obra conexa a una obra estructural sea inferior al coste de la propia obra estructural es coherente con el principio de accesoriedad en virtud del cual lo accesorio nunca puede superar a lo principal.

En otro caso se desvirtuaría el concepto de obras de rehabilitación, muy ligado al de construcción de edificios nuevos, ya que siendo el coste de las obras conexas muy elevado respecto del total coste del proyecto, bastaría llevar a cabo mínimamente una obra estructural, aunque su coste sea muy bajo, para calificar así las obras como de rehabilitación.

En conclusión, para tomar en consideración su coste, las obras de que se trate deben cumplir los requisitos legales para su calificación de obras conexas. De cumplirse estos requisitos, el coste de dichas obras se sumará al de las obras estructurales y al de aquellas otras calificadas como de obras análogas a estas últimas, a efectos de comprobar el cumplimiento de que dicha suma exceda del 50% del coste total del proyecto (requisito cualitativo de las obras de rehabilitación).

Este criterio ha sido establecido por este TEAC en resoluciones de 22 de febrero de 2022 (RG 00-05874-2019) y de 21 de noviembre de 2022 (RG 00-05745-2020).

SEXTO.- En el presente caso, para resolver la cuestión controvertida, debemos actuar en tres pasos.

Así, en primer lugar, debemos determinar el importe de las obras estructurales y de aquellas calificadas de análogas.

En segundo lugar, habrá que determinar el importe de las calificadas como obras conexas a efectos de ver si el mismo debe adicionarse o no con el determinado en el paso primero.

En tercer lugar, a la vista de lo anterior, comprobar el cumplimiento del requisito cualitativo previsto en el artículo 20.Uno.22º, B) de la Ley del IVA.

Comenzando por el análisis de las obras estructurales y las calificadas por la Ley del IVA como análogas, este TEAC, a partir de la documentación que obra en el expediente, concluye que las partidas incluidas por la Subdirección General de Valoraciones de la Dirección General de Tributos de COMUNIDAD AUT.\_1 en el Informe Técnico de fecha 5 de marzo de 2024, a los efectos de determinar el importe de tales obras, son las correctas, siendo por tanto el coste total de las obras estructurales y análogas de 1.048.410,04 euros, correspondientes a 840.972,41 euros de obras estructurales y 207.437,62 euros de obras análogas.

No debe, pues, adicionarse al coste de las obras estructurales y análogas así calculado, las partidas relativas a Instalaciones ..., ejecución implantación y cubierta, tal y como defiende la reclamante.

En efecto, la partida 1.7. correspondiente a Instalaciones ... por importe de 2.176.633,03 euros, no tiene por objeto obras

estructurales o análogas tal y como se definen estas en la Ley del IVA, al estar referida a las siguientes actuaciones:

- 1.7.1 Climatización y ventilación.
- 1.7.2 Protección contra incendios.
- 1.7.3 Instalación de fontanería.
- 1.7.4 Instalación de saneamiento,
- 1.7.5 Instalación de baja tensión.
- 1.7.6 Instalación de telecomunicaciones.
- 1.7.7 Instalación gestión centralizada ...
- 1.7.8 Instalación control iluminación.

Por otra parte, tampoco puede tener tal consideración de obras estructurales o análogas a las mismas, la partida 2.1 denominada Ejecución implantación por importe de 739.712,01 euros que se refiere a lo siguiente:

- 2.1.1 Construcciones y divisiones interiores.
- 2.1.2 Falsos techos.
- 2.1.3 Pavimentos.
- 2.1.4 Revestimientos.
- 2.1.5 Carpintería interior.
- 2.1.6 Pintura.

Por último, la partida que la entidad reclamante entiende incluida en el coste de las obras estructurales o análogas, denominada cubierta, por importe de 32.529,01 euros, en realidad no afecta a tal elemento estructural desde el punto de vista constructivo, sino desde el ornamental, al estar referida a mobiliario (partida 2.14.1), vegetación (partida 2.14.2) y obra civil (partida 2.14.3) de dicha cubierta, por lo que no puede admitirse como obra estructural o análoga a los efectos que aquí estamos analizando.

En segundo lugar, por lo que se refiere a las denominadas obras conexas, la Administración ha fijado su importe en 1.526.950,58 euros y la entidad reclamante en 332.136,55 euros.

Partiendo del importe considerado por la Administración para las obras conexas, al ser este superior al coste de las obras estructurales o análogas, conforme a la doctrina de este TEAC expuesta en el fundamento de derecho precedente, no cabría adicionarlo al de estas últimas a efectos de analizar el cumplimiento del requisito cualitativo previsto en el artículo 20.Uno.22º, B) de la Ley del IVA.

Pues bien, en tal caso, siendo el coste total del proyecto que debe tenerse en cuenta de 6.603.609,69 euros, el importe de las obras estructurales y análogas, que arroja un total de 1.048.410,04 euros, no excede del 50% del coste total del proyecto de rehabilitación (3.301.804,845 euros), incumplándose así el mencionado requisito cualitativo.

Esta misma conclusión se alcanza si, en lugar de partir del coste de las obras conexas calculado por la Administración, tomamos el señalado por la entidad reclamante. En tal caso, siendo dicho importe de 332.136,55 euros, por tanto, inferior al de las obras estructurales y análogas (1.048.410,04 euros), se adicionaría al de estas últimas, arrojando un resultado total de 1.380.546,59 euros, para determinar si este último resultado excede del 50% del coste total del proyecto (3.301.804,845 euros), lo que, tampoco en este caso se cumple.

Por consiguiente, no concurriendo los requisitos legales para estar ante obras de rehabilitación conforme a lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22º de la Ley del IVA, la transmisión de la edificación por la entidad **QR**, S.L. a **XZ** constituía una operación sujeta a IVA, en virtud del artículo 4 del mismo texto normativo, pero exenta.

En tal caso, de no operar la renuncia a la exención del IVA, la transmisión de la edificación tributaría por la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

SÉPTIMO.- Subsidiariamente, la entidad reclamante, alega que, aún en el caso de admitirse que la entrega de las edificaciones efectuada por la entidad vendedora a favor de **XZ** es una operación en principio sujeta y exenta del IVA (artículo 20.Uno.22º de la Ley del IVA), por tratarse de una segunda o ulterior entrega de edificaciones, habría de valorarse positivamente y admitirse la aplicación de la renuncia a la exención prevista en el artículo 20.Dos de la Ley del IVA de forma tácita, atendiendo tanto a la jurisprudencia del Tribunal Supremo como a la doctrina de este Tribunal Económico-Administrativo Central.

En este sentido, es doctrina reiterada de este Tribunal Central, recogida entre otras en resoluciones de 19 de octubre de 2012 (RG 00/03474/2010 y 00/04603/2010), que en las exenciones inmobiliarias del IVA, en las que cabe la renuncia a la exención, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo (sentencias de 22 de diciembre de 2011 (recurso 27/2010), de 21 de mayo de 2012 (recurso 171/2009) y de 12 de julio de 2012 (recurso 1409/2010), si ambas partes (vendedor y comprador) son sujetos pasivos del IVA, actuando en el marco de una operación empresarial, pueden sujetar la operación a dicho tributo, sin que resulte esencial que aparezca literalmente en la escritura una renuncia expresa y sin más requisitos formales (como la comunicación que debe emitir el comprador al vendedor en relación con su carácter de empresario o profesional y su derecho a la deducción íntegra del impuesto) que la constancia de que se haya repercutido el impuesto en la propia escritura, pues de esta forma es incuestionable que tanto adquirente como transmitente manifiestan su intención y conocimiento indubitado de que la operación queda sujeta a IVA, evitando así que excesivas exigencias formales puedan romper, en contra de la voluntad de las partes contratantes, la cadena de las deducciones producida por las exenciones en determinadas operaciones inmobiliarias.

Señala este Tribunal en la resolución con RG 00/03474/2010:

*“El artículo 8 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido establece: “1. La renuncia a las exenciones reguladas en los números 20, 21 y 22 del apartado uno del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes. La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles”.*

*De este artículo y del artículo 20.Dos de la LIVA ha deducido la jurisprudencia del Tribunal Supremo que la validez de la renuncia exige la concurrencia de los siguientes requisitos:*

- *Que el adquirente sea sujeto pasivo del IVA que actúe en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.*
- *Que el adquirente tenga derecho a la deducción total del IVA soportado por la correspondiente adquisición.*
- *Que el adquirente declare por escrito las dos circunstancias anteriores.*

que el adquirente declare por escrito las dos circunstancias anteriores.

- Que el transmitente comunique fehacientemente al adquirente la renuncia con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien.

De éstos, los dos últimos requisitos, a los que se atribuye carácter formal, son los expresamente contemplados en el artículo 8.º del Reglamento del impuesto.

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

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

#### “ TERCERO

Descritos someramente los términos en los que se plantea el debate, conviene comenzar recordando que, conforme al art. 20.Dos de la LIVA (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) , las exenciones relativas a los núms. 20, 21 y 22 del apartado anterior del referido precepto podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, tan solo cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales y profesionales, y, además, tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.

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

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

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

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 haga constar su condición de sujeto pasivo del impuesto, así como su afirmación de tener derecho a la deducción total del impuesto a soportar con ocasión de la adquisición inmobiliaria objeto de la renuncia.

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

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

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

la escritura a través de cualquier otro del que pueda derivarse que el transmitente renuncia, expresa o implícitamente a la exención, que propicia una opción a favor de la mecánica del tributo y no la exoneración del gravamen"» [véanse, Sentencias de 14 de marzo de 2006 ( RJ 2006, 5532 ) (rec. cas. núm. 1879/2001), FD Quinto ; de 13 de diciembre de 2006 ( RJ 2006, 9549 ) (rec. cas. núm. 4704/2001), FD Cuarto ; de 24 de enero de 2007 ( RJ 2007, 876 ) (rec. cas. núm. 4108/2001), FD Cuarto ; de 30 de septiembre de 2009 ( RJ 2009, 5685 ) (rec. cas. núm. 8183/2003), FD Quinto ; de 20 de enero de 2011 (RJ 2011, 211) (rec. cas. en interés de la ley núm. 24/2005), FD Quinto; de 11 de febrero de 2011 (RJ 2011, 928) (rec. cas. núm. 4233/2006), FD Tercero; y de 31 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 6452/2009), FD Tercero].(...)"

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

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

De acuerdo con los datos que obran en el expediente, en relación con la posible renuncia a la exención efectuada por el transmitente, consta en la escritura pública la manifestación de las partes contratantes en la que la transmisión se considera sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y que la parte vendedora ha repercutido a la compradora la correspondiente cuota de IVA al tipo vigente cuyo importe ha sido abonado por esta última.

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, aplicando la doctrina expuesta al caso objeto de examen, puede considerarse efectuada la renuncia tácita a la exención del IVA prevista en el artículo 20.Dos de la Ley del IVA, por lo que la operación objeto de controversia queda gravada por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

No es óbice a lo anterior el hecho de que la repercusión que se hubiera realizado y manifestado en escritura pública fuera improcedente por el hecho de que fuera de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en artículo 84.Uno.2º.e), segundo guión de la Ley del IVA, debiendo primar la intención manifestada por las partes de que la operación se sujete al IVA.

En el mismo sentido se ha pronunciado este TEAC en resolución de 15 de julio de 2019, RG 00-02448-2016, en la que se señala lo siguiente:

"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 manifiesto 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 sujeción a 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 guión. 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.*

*(...)"*

Por consiguiente, debemos estimar la pretensión de la entidad de que la operación controvertida debe entenderse sujeta y no exenta al Impuesto sobre el Valor Añadido y que, por tanto, no tributa por la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, debiendo así anular el acuerdo de liquidación impugnado.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.