

## Conflictos en el IVA en las adquisiciones de bienes en régimen de proindiviso

### 1. Introducción

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (“IVA”), constituye la norma básica reguladora de este impuesto en la Unión Europea. De acuerdo con las disposiciones de dicha Directiva, el IVA debe ser un tributo que en todo caso respete los principios básicos de neutralidad y proporcionalidad.

Sin embargo, en la práctica nos podemos encontrar con impedimentos administrativos para permitir el ejercicio de la deducción del IVA soportado, lo cual puede suponer la ruptura de un eslabón de la cadena del Impuesto, con distorsiones tanto para quien no siendo consumidor esté indebidamente soportando el tributo como para la Administración, que puede recibir el impuesto doblemente.

En el presente trabajo se analizará uno de los casos en los que habitualmente existen complicaciones para deducir el IVA soportado: las adquisiciones de bienes en régimen de proindiviso. Tal y como se demostrará a continuación, la cuestión no es pacífica, y existe una amplia doctrina y jurisprudencia que no muestran un criterio unánime.

La controversia habitual suele girar en torno a quién debe ejercitar el derecho a la deducción del IVA soportado en estos casos: cada uno de los adquirentes en la proporción que le corresponda, o la propia Comunidad de Bienes (“CB”) que, en muchas ocasiones, nace en el mismo momento de la adquisición del bien.

### 2. Consideraciones Generales

Como hemos dicho, es relativamente frecuente encontrarnos ante situaciones en

las que la Administración Tributaria deniega el derecho a deducir del IVA soportado por los miembros de una CB en adquisiciones en régimen de proindiviso, sobre la base que el sujeto pasivo de la operación, no son los propios comuneros, sino la propia comunidad, que se constituye *ipso iure* en el momento de la adquisición, aunque ésta no se haya constituido formalmente.

En efecto, sobre la CB, indica el Código Civil en su artículo 392 que «...hay comunidad cuando la propiedad de una cosa pertenece pro indiviso a varias personas...», de modo que siempre que exista situación de pro indiviso en la propiedad existirá la comunidad de bienes entre los propietarios, con independencia de que la voluntad de los propietarios no sea la de constituir dicha comunidad o constituir la con posterioridad a la situación de proindiviso.

Por otro lado, en aplicación del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, General Tributaria (“LGT”), tendrán la consideración de sujetos pasivos, en las leyes tributarias en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades. Por tanto, para que una CB tenga la consideración de sujeto pasivo debe estar así dispuesto en la Ley reguladora de cada impuesto.

Pues bien, la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (“LIVA”), haciendo uso de lo dispuesto en la LGT, dispone en su artículo 84.Tres que, efectivamente, tienen la consideración de sujetos pasivos las comunidades de bienes, siempre que constituyan una unidad económica y realicen operaciones sujetas al impuesto. Adicionalmente, el apartado 1 del artículo 92 de la

LIVA<sup>1</sup> establece que el derecho a deducir el impuesto soportado deberá ser ejercitado por los sujetos pasivos. Lo expuesto hasta este punto parece claro: si una CB realiza operaciones sujetas al impuesto tendrá la consideración de sujeto pasivo y por tanto podrá ejercitar el derecho a la deducción del IVA.

No obstante lo anterior, el artículo 97 apartado 4 de la LIVA establece, entre los requisitos formales de la deducción, que:

*“Tratándose de bienes o servicios adquiridos en común por varias personas, cada uno de los adquirentes podrá efectuar la deducción, en su caso, de la parte proporcional correspondiente, siempre que en el original y en cada uno de los ejemplares duplicados de la factura se consigne, en forma distinta y separada, la porción de base imponible y cuota repercutida a cada uno de los destinatarios”.*

Esto es, en virtud del artículo 97.4 de la LIVA, en la adquisición en común de un bien por varias personas, en régimen de proindiviso, cabría la posibilidad de formalizar tantas facturas como comuneros haya, cada una por su proporción correspondiente, de manera que cada propietario disponga, como la Ley establece, de su propia factura de compra, y soporte únicamente la parte proporcional del IVA conforme a su porción de titularidad<sup>2</sup>.

La interpretación conjunta de los preceptos reseñados nos llevaría a concluir inicialmente que, en una adquisición en régimen de proindiviso:

- 1) El IVA soportado en principio, será deducible únicamente por la CB, por tener ésta la condición de sujeto pasivo y realizar operaciones sujetas al impuesto.
- 2) No obstante, los comuneros podrán optar por deducir el IVA soportado que proporcionalmente les corresponda, siempre que se les haya emitido factura y se cumplieran los demás requisitos establecidos por la norma, pues así lo establece el artículo 97.4 de la LIVA<sup>3</sup>.

Si bien la interpretación expuesta anteriormente parece razonable y ajustada al espíritu de la LIVA y la Sexta Directiva, la realidad es que Tribunales y Administración, no han mantenido un criterio unánime al respecto.

Nada mejor para confirmar la diversidad interpretativa existente con un caso real:

- Un residente en Galicia y dos residentes en Madrid (todos ellos empresarios o profesionales a efectos de IVA), adquirieron conjuntamente un inmueble destinado al arrendamiento. Por dicha venta, el transmitente emitió tres facturas, una a cada una de los respectivos adquirentes, atendiendo a su correspondiente participación, repercutiendo el IVA correspondiente a cada uno de ellos.
- Conviene destacar en este punto cada uno de los comuneros emitían individualmente las facturas correspondientes a los alquileres cobrados, en nombre y con el número de identificación fis-

<sup>1</sup> Redacción dada por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre.

<sup>2</sup> Criterio refrendado por la DGT en consulta de 26 de enero de 1995.

<sup>3</sup> En efecto, la literalidad del artículo 97.4 nos lleva inicialmente a concluir que éste tiene un carácter potestativo (“...cada uno de los adquirentes **podrá** efectuar la deducción...”), no obligatorio y, por tanto, parece que es opción de los empresarios deducir su IVA de manera separada, y no a través de la CB.

cal de cada uno los tres propietarios, indicando en las mismas la porción de base imponible y cuota repercutida que a cada uno le correspondía proporcionalmente.

- Tiempo después, cada comunero recibió comunicación de apertura del trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional referente al Impuesto sobre el Valor Añadido, en virtud de la cual se solicitaba justificación sobre la deducción del IVA soportado en la compra del bien inmueble citado en el anterior punto. Entendiendo que dicha propuesta no era correcta, los sujetos expusieron las alegaciones y pruebas oportunas con el fin de que se reconociera el derecho a deducirse las cuotas soportadas.

La respuesta de la Administración puso de manifiesto la disparidad de criterios a la que hemos referido pues, ante idénticas circunstancias e idénticas alegaciones, los residentes en Madrid recibieron resolución de estimación de las alegaciones y archivo del expediente, mientras que el residente en Galicia recibió liquidación provisional que acordaba la no deducibilidad del IVA soportado en la adquisición del inmueble por un único motivo: a juicio de la Administración, el contribuyente no era sujeto pasivo del impuesto, sino que lo era la CB.

El relato de los hechos es un claro ejemplo de la problemática existente, pues la propia Administración Estatal aplica a un caso idéntico dos criterios diferenciados: en el caso de los residentes en Madrid, se les permite deducir el IVA individualmente, y en

el caso del residente en Galicia se le niega el derecho a la deducción del IVA en base a que dicho derecho solo podrá ser ejercitado por la CB.

Expuestas las consideraciones iniciales, ofrecemos a continuación un análisis más detallado de los fundamentos jurídicos que aplican las interpretaciones mencionadas.

- **Interpretación Restrictiva: la deducción solo puede ser efectuada por la Comunidad de Bienes.**

Según esta postura, la deducción de las cuotas soportadas únicamente puede ser efectuada por la CB, y no por los comuneros individualmente.

Esta interpretación, en la mayoría de los casos no suele hacer referencia a la redacción del artículo 97.4 de la LIVA por lo que, ciñéndose a la redacción del artículo 84.Tres de la LIVA<sup>4</sup>, entiende que el sujeto pasivo tiene que ser la CB en todo caso, amparándose en el principio general en virtud del cual el IVA se lo puede deducir, compensar o solicitar su devolución únicamente el sujeto pasivo que lo soportó, que en este caso será la CB<sup>5</sup>.

En este sentido, los tribunales suelen aducir a que, en caso de que el impuesto fuera deducido por uno de los comuneros individualmente se rompería la neutralidad y proporcionalidad del impuesto (en nuestra opinión, tal y como expondremos posteriormente, esta afirmación solo podría ser cierta en el caso de que la deducción la efectuara tanto la propia CB como los comuneros, pues de otra forma no quebraría la estructura del impuesto).

<sup>4</sup> Así lo ha establecido el Tribunal Supremo en Sentencias del de 8 de febrero de 2003 y de 28 de octubre de 2009.

<sup>5</sup> Ver, entre otras, Sentencia de la Audiencia Nacional 22 de septiembre de 2011, cuya motivación deriva de las sentencias del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2003 y de 28 de octubre de 2009 mencionadas.

Por otro lado, existe una parte de la doctrina económico-administrativa que ha señalado que el citado artículo 97.4 de la LIVA únicamente aplicaría cuando la CB esté formada por miembros que tienen la consideración de empresarios o profesionales y miembros que no. Así, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, en resolución de 28 de marzo de 2008 señaló que el supuesto contemplado en el artículo 97. Cuatro sería únicamente aplicable a:

*«...una comunidad de propietarios que no tiene la condición de empresario o profesional, pero en la que alguno de sus miembros sí tienen dicha condición...En este sentido se ha pronunciado la sentencia de 21 de abril de 2005 del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas (Asunto C-25/03)».*

Y por último, destacar que el Tribunal Supremo, en las recientes Sentencias de 14 de octubre de 2011 (nº 3653/2009), de 20 de octubre de 2011 (nº 4090/2009) y finalmente, de 11 de junio de 2012 (nº 476/2010), ha ratificado que el derecho a la deducción únicamente podrá ser ejercitado por la Comunidad de Bienes y no por los comuneros. El alto tribunal se ciñe rigurosamente a que la CB existe desde el mismo momento de la adquisición en proindiviso (artículo 392 CC) y por tanto, es el único sujeto pasivo que puede ejercer el derecho a la deducción.

• **Interpretación no restrictiva: la deducción podría ser efectuada por los comuneros.**

Existe otra parte de la doctrina y jurisprudencia, que ha permitido que sean los propios

comuneros quiénes puedan efectuar el derecho a la deducción del IVA soportado.

Así, si bien la DGT en numerosas ocasiones<sup>6</sup> ha señalado que la factura expedida individualmente a uno de los comuneros «no habilita para ejercitar el derecho a la deducción del Impuesto, ya que, el destinatario de la adquisición es la comunidad de bienes y no cada miembro», posteriormente matiza dicha afirmación y concluye que «a los efectos de que la comunidad de bienes ejercite el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición del local, tendrá validez la factura expedida a nombre de los integrantes de la misma que adquirieron el local en pro indiviso, ya que, en el supuesto planteado, el posible riesgo de abuso o fraude al que alude el Tribunal en la sentencia transcrita queda excluido, considerando que la propiedad del local y su atribución concreta están plenamente identificadas» (todo ello, en virtud de la misma sentencia del TJCE, de 25 de abril de 2005, asunto C-25/03 citada en el página anterior).

En efecto, la DGT ha interpretado que, en principio, la deducción debe ser efectuada por la Comunidad de Bienes, pero que asimismo sería válido el ejercicio del derecho a la deducción en los casos en los que se emita factura a nombre de los integrantes de la Comunidad y no exista riesgo de fraude.

En este mismo sentido, existen otras consideraciones, como las recogidas por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia en su Sentencia 0034/2011, de 15 de abril, en la cual se afirma que, en este tipo de situaciones, aunque la CB exista por el mero hecho

<sup>6</sup> Entre otras V1080-07 de 28 de mayo, V1902-06 de 25 de septiembre, V2538/2007 de 27 de noviembre o V2754/2007 de 21 de diciembre.

de la adquisición en proindiviso, no se excluye la posibilidad de deducción de los comuneros, máxime en el caso de ejercer individualmente, en la parte que les corresponde, la actividad empresarial o profesional.

Mayor ha sido la contundencia con la que han fallado otros tribunales en casos similares. Por ejemplo, merece la pena destacar lo establecido por el Tribunal Superior de Justicia de Valencia, en Sentencia de 23 de mayo de 2006, pues no solo acepta la existencia de varios sujetos pasivos distintos de IVA en caso de un proindiviso formado por varias personas, sino que va más allá: condena en costas a la Administración demandada que impide el derecho al ejercicio de la deducción, por su patente mala fe y temeridad. El Tribunal Valenciano destaca que:

*«...habiéndose acreditado que cada uno de los cotitulares ha abonado su parte correspondiente del IVA, carece de sustento la posición de la administración, pues en caso de desestimarse el recurso, se consagrará un enriquecimiento injusto por parte de ésta».*

A mayor abundancia, la DGT en la reciente consulta V0700-12, de 4 de abril, ha señalado que, cuando los proveedores expidiesen una factura separada para cada uno de los comuneros, así como para la comunidad, en función de los porcentajes de titularidad que les corresponden, tanto la comunidad como los comuneros que tengan la

condición de empresario o profesional podrán deducir la cuota del Impuesto soportada directamente, siempre y cuando cumplan los requisitos establecidos en la ley del Impuesto.<sup>7</sup>

Finalmente, otra parte de la doctrina económico-administrativa<sup>8</sup>, considera la posible *desproporción causa-efecto* que se produciría al negar el derecho a la deducción del IVA soportado por meros defectos formales.

### 3. Análisis sobre la problemática existente

Como se puede observar, en base a la interpretación más restrictiva, todo empresario que adquiriera un bien en régimen de proindiviso estaría obligado a constituir “formalmente” una Comunidad de Bienes a efectos fiscales, para poder deducir el IVA soportado en dicha adquisición.

El tema no es baladí, pues en efecto, en la práctica lo más común es que el vendedor del bien expida facturas a todos los adquirentes, cada una con la parte proporcional correspondiente al porcentaje de titularidad de cada uno de ellos, por un simple motivo: en aquellos casos en que la copropiedad nace con la adquisición del bien, como es lógico, ningún vendedor emite una factura a una CB que no existe formalmente, ni dispone de NIF al efecto. Si bien es cierto que el Real Decreto 1496/2003, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, otorga

<sup>7</sup> La citada Consulta abunda en el caso de una *Comunidad de Propietarios* que realiza determinadas operaciones sujetas al impuesto. Por otro lado la DGT señala que dicha alternativa es excepcional, y que trae su causa de la jurisprudencia comunitaria, únicamente se considera ajustada a Derecho en la medida en que la comunidad que aparece como destinataria en la factura no tenga la condición de empresario o profesional, de forma que no quepa, en ninguna medida ni cuantía, la deducción por ésta de las cuotas que soporta, por lo que no hay posibilidad alguna de fraude, evasión o abuso.

<sup>8</sup> Entre otras, Resoluciones de 17 de noviembre de 1999 y de 1 de septiembre de 1997 del TEAC.

el plazo de un mes para la remisión de la factura, no puede olvidarse que en operaciones inmobiliarias, de donde nacen la mayor parte de las CB, es habitual exigir al vendedor la entrega de la factura en el mismo momento de la adquisición del bien, sin que se pueda hacer constar en la propia escritura los datos fiscales de una CB que nace en ese acto.

Llevando la interpretación más restrictiva al extremo, cabría plantearse qué ocurriría con los destinatarios de los servicios prestados por la presunta CB, en los cuales los comuneros emiten sus facturas individualmente (como ocurría en el ejemplo comentado anteriormente). Siendo rigurosos con dicho criterio jurisprudencial, el artículo 92.1.1 de la LIVA establece que «son deducibles las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otros sujetos pasivos del impuesto», de modo que, prevaleciendo la condición de sujeto pasivo de la CB sobre la de los comuneros, el destinatario de los servicios tampoco podría deducir el IVA soportado pues el IVA se lo repercute un sujeto que no es el sujeto pasivo.

Y redundando en el absurdo, resulta interesante pensar por ejemplo, qué ocurriría en aquellos arrendamientos financieros en el que la figura del arrendador está constituida por un sindicato de bancos. En estos casos, el arrendatario recibe habitualmente múltiples facturas de los distintos bancos sindicados, con su correspondiente IVA repercutido, ¿Es necesario que los bancos se constituyan como CB en el momento de la adquisición del bien sobre el que se realizará el arrendamiento financiero? ¿Podría negarse al arrendatario financiero deducción del IVA soportado? Según el criterio más estricto, los bancos estarían obligados a constituir una CB, con los problemas de gestión administrativa y contable que ello implicaría, para

que el arrendatario pudiera deducir el IVA que éstos le repercutan.

Llegados a este punto, conviene traer a colación un extracto de la Sentencia del TJCE de 21 de abril de 2005, en la cual se apoyan los diversos pronunciamientos mencionados en el presente trabajo, paradójicamente, tanto para permitir como para negar el derecho a la deducción, lo cual demuestra que, como diría Campoamor, *todo es según el color del cristal con el que se mire*:

*«... la exigencia, para el ejercicio del derecho a la deducción, de indicaciones en la factura distintas de las enunciadas en el artículo 22, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva debe limitarse a lo que sea necesario para garantizar la percepción del IVA y su control por la Administración fiscal. Además, dichas menciones no deberán, por su número o su carácter técnico, hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la deducción (sentencia de 14 de julio de 1988, Jeunehomme y EGI, asuntos acumulados 123/87 y 330/87, Rec. p. 4517, apartado 17). Asimismo, las medidas que los Estados miembros están facultados para establecer con arreglo al artículo 22, apartado 8, de la misma Directiva con el fin de asegurar la exacta percepción del impuesto y de evitar el fraude no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos. En consecuencia, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria en la materia (sentencias de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 52, y de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel, C-454/98, Rec. p. I-6973, apartado 59).»*

Lo expuesto por el TJCE parece, a nuestro juicio, claro: las actuaciones de la Administración fiscal de los Estados Miembros deben limitarse a controlar y garantizar la percepción del IVA, evitando cualquier posible fraude y, en todo caso, éstas no podrán cuestionar la neutralidad del IVA no puede ser cuestionada.

Las citadas conclusiones son las mismas que ha establecido el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en la reciente Sentencia 1014/2011, de 23 de septiembre de 2011, Rec. 413/2009:

*«... en el supuesto de autos no existe una constitución formal de una comunidad de bienes (hecho éste alegado por el recurrente y no negado por la Administración demandada), el derecho del actor a deducirse el IVA de que se trata viene legalmente amparado en el art. 97.Cuatro de la Ley 37/1992 a cuyo tenor: “tratándose de bienes o servicios adquiridos en común por varias personas, cada uno de los adquirentes podrá efectuar la deducción, en su caso, de la parte proporcional correspondiente, siempre que en el original y en cada uno de los ejemplares duplicados de la factura se consigne, de forma distinta y separada, la porción de base imponible y cuota repercutida a cada uno de los destinatarios”.*

*... no se cuestiona por la Administración tributaria el cumplimiento del requisito establecido en el inciso final de la precitada norma legal (de hecho, la Administración tributaria ni siquiera se refiere a este precepto de la Ley del IVA), amen de que de la escritura de compraventa obrante en el expediente administrativo se desprende la porción de base imponible y cuota repercutida a cada uno de los adquirentes pro indiviso (la correspondiente y proporcional a su porcentaje de adquisición, que en el caso del actor es el 25%); debiendo seña-*

*larse -adicionalmente- que la solución aquí otorgada al supuesto que nos ocupa es la que mejor se cohonest materialmente, vistas las circunstancias del caso, con el principio de neutralidad del impuesto» (el énfasis es nuestro).*

Efectivamente, se puede observar que en virtud de dicha interpretación tanto Administración como contribuyente alcanzarían un resultado fiscalmente neutro, pues:

- Siendo los comuneros empresarios, identificados y censados, no existiría, en absoluto, un mayor riesgo de fraude o evasión fiscal, en tanto la Administración puede comprobar sin mayor dificultad la situación fiscal de cada uno de ellos.
- Los comuneros podrían deducir el IVA soportado individualmente, siempre que tengan factura a su nombre, por tanto, se respetarían totalmente los principios de neutralidad y proporcionalidad.

En este mismo sentido, resulta concluyente lo establecido por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la reciente resolución de 1 de marzo de 2012. En ésta, el juzgador lleva al extremo la neutralidad que debe imperar en materia de IVA, permitiendo a una sociedad la deducción del IVA soportado aun cuando las facturas no fueron emitidas a nombre del sujeto pasivo (se emitieron a nombre de uno de los socios de la sociedad).

Establece el Tribunal que:

*«...en la medida en que, con arreglo a la normativa nacional, los socios, a pesar de que pueden considerarse sujetos pasivos a efectos del IVA, no pueden hacer valer las operaciones impositivas realizadas por (su compañía) para liberarse del coste del IVA resultante de las operaciones de inversión llevadas a cabo para las necesidades y con*

vistas a la realización de la actividad de dicha sociedad, esta última ha de poder tomar en consideración dichas operaciones de inversión al deducir el IVA para poder garantizar la neutralidad de la carga fiscal...

(...)

*Si bien una factura tiene una función documental importante, ya que puede contener datos comprobables, existen circunstancias en las que los datos se pueden comprobar válidamente por medios distintos de una factura y en las que la exigencia de disponer de una factura totalmente conforme a las disposiciones de la Directiva 2006 podría poner en entredicho el derecho el derecho a deducción de un sujeto pasivo»*

(...)

*...una sociedad pueda deducir el IVA soportado cuando la factura, expedida antes del registro y la identificación de dicha sociedad a efectos del IVA, fue expedida a nombre de sus socios»*

En efecto, la normativa comunitaria más reciente pone en entredicho los excesivos formalismos requeridos por el Fisco español, pues efectivamente, la aplicación de la normativa nacional debe ser garantizar la neutralidad impositiva del IVA, permitiendo la deducción del IVA soportado aun cuando no se cumplan estrictamente los múltiples requisitos exigidos<sup>9</sup>.

En definitiva, en nuestra opinión, la postura de nuestro Tribunal Supremo<sup>10</sup>, estableciendo en todo caso y de manera taxativa la imposibilidad de deducir el IVA por parte

de los comuneros, podría contravenir los principios de neutralidad y proporcionalidad tan reiterados en la jurisprudencia del TJUE.

#### 4. Conclusiones

De las interpretaciones mencionadas a lo largo de este trabajo, el Tribunal Supremo esta aplicando en su jurisprudencia reciente la postura más restrictiva, esto es, aquella en virtud de la cual en las adquisiciones en régimen de proindiviso la deducción del IVA soportado, únicamente puede ser efectuada por la CB (incluso aunque no esté previamente constituida).

A nuestro juicio, ante la aplicación imperativa de dicho criterio cabe objetar lo siguiente:

- El Tribunal Europeo ha determinado recientemente que la deducción no tiene que ser estrictamente realizada por el sujeto pasivo (en este caso la CB), sino que el objetivo primordial es que el IVA no suponga un coste adicional para el empresario.

En efecto, el postulado de la jurisprudencia comunitaria es que, en todo caso, las actuaciones de los Estados Miembros deberán garantizar la neutralidad y proporcionalidad del impuesto.

- La aplicación rigurosa de la citada interpretación restrictiva, podría llevarnos al absurdo de que, por ejemplo, en una adquisición de un inmueble en régimen de proindiviso, que posteriormente será arrendado por los comuneros a otro em-

<sup>9</sup> Criterio que sostiene el Tribunal Europeo en sentencia de fecha 8 de Mayo de 2008 (asuntos acumulados C-95/07 y C-69/07)

<sup>10</sup> Véanse sentencias del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 2011 (nº 3653/2009), de 20 de octubre de 2011 (nº 4090/2009) y finalmente, de 11 de junio de 2012 (nº 476/2010), a las que aludimos anteriormente.

presario, no sólo se niegue el derecho a deducir el IVA soportado a los comuneros, sino que también se niegue el derecho a deducir el IVA soportado al empresario arrendatario, sobre la base de que el IVA no está repercutido por un sujeto que ostente la condición de sujeto pasivo.

- La redacción actual de la norma permite una interpretación más ajustada a los principios de neutralidad y proporcionalidad exigidos por la Sexta Directiva. En efecto, la literalidad de los artículos 84.Tres, 92 y 97.4 de la LIVA parece conducir al siguiente criterio:
  - Como normal general, las CB tienen la consideración de sujeto pasivo siempre que realicen operaciones sujetas al impuesto y tendrán derecho a la deducción del IVA soportado.
  - No obstante, el artículo 97.4 LIVA permite que en determinados casos, como adquisiciones en proindiviso u operaciones en las cuales no existe formalmente una CB a efectos fiscales, y los comuneros no tienen mayor relación que la titularidad conjunta de un

mismo inmueble para una futura transmisión o arrendamiento, puede soslayarse la definición civil de CB, y la condición de sujeto pasivo la ostentaría cada uno de los comuneros individualmente (criterio análogo, por ejemplo, al establecido en la Ley del IRPF, en virtud del cual la CB no es sujeto pasivo del impuesto, sino que lo son los comuneros en su respectiva proporción).

- La aplicación de dicho criterio, no supone a nuestro juicio, un mayor riesgo de fraude o abuso, pues es evidente que la LIVA prohíbe que un mismo IVA soportado sea deducido por dos sujetos pasivos diferentes. En efecto, disponiendo cada comunero de su propia factura y pudiendo deducir el IVA soportado en la proporción que les corresponda, la situación es totalmente neutral tanto para el contribuyente como para la Administración.

**Luis García Spínola**  
**Economista miembro del REAF-CGCEE**  
**Asesor fiscal en MAIO LEGAL**