

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia:NFJ057788

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia de 12 de marzo de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 280/2013

SUMARIO:

IVA. Hecho imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Concepto de empresario o profesional. Ante la jurisprudencia comunitaria en la materia, la regulación inicial del art. 5.Uno Ley 37/1992 (Ley IVA), que señalaba que se entendían, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, y que se reputaba empresarios o profesionales, en todo caso, a las sociedades mercantiles, fue modificada por la Ley 4/2008, donde se dispuso que únicamente se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles cuando las mismas tengan la condición de empresario o profesional, y que a efectos de la ley, se reputarán empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

El presente caso contempla una transmisión cuando no regía la modificación antes referida, y existía la presunción *iuris et de iure* que relevaba a la parte de toda obligación probatoria, de que toda la sociedad mercantil, por el hecho de serlo, había de tener un ánimo de lucro, lo que implicaba considerarla como empresario o profesional a los efectos del Impuesto. No obstante, ello no puede llevar a la estimación del motivo, ya que nuestra normativa interna tiene que interpretarse, incluso antes de la modificación operada, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria, que considera insuficiente que la transmisión se realice por una sociedad mercantil, exigiendo que la transmitente tenga la condición de empresario. [Vid., STSJ de Madrid, de 25 de septiembre de 2012, recurso n.º 60068/2012 (NFJ057787), que se recurre en esta sentencia].

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 20.Uno.20.º y 20.Dos.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 109, 229 y 241.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 36.

Constitución Española, art. 24.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 58.

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

RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), arts. 5.7 y 7.

PONENTE:*Don Emilio Frías Ponce.*

Magistrados:

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Don MANUEL MARTIN TIMON

Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a doce de Marzo de dos mil quince.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación número 280/2013, interpuesto por Promociones Habitat, S.A (como sucesora de la sociedad Habitat Gestión Inmobiliaria, S.A, antes denominada Ferrovial Inmobiliaria, S.A), representada por la Procuradora Doña Olga Gutiérrez Álvarez, contra la sentencia de 25 de septiembre de 2012, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Novena, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso contencioso administrativo núm. 25/2010 , relativo al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Han sido partes recurridas la Administración General del Estado y la Comunidad de Madrid.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La sentencia impugnada desestimó el recurso contencioso administrativo promovido por la entidad Ferrovial Inmobiliaria, S.A, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de 22 de octubre de 2009, que confirmó la liquidación practicada por la Comunidad de Madrid, por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, por importe de 907.405,70 euros, como consecuencia de la transmisión de unos terrenos rústicos, por la mercantil Novinsa Ingenieros, S.A, a la sociedad Ferrovial Inmobiliaria, S.A, formalizada mediante escritura pública de 17 de junio de 2003.

En dicha escritura pública se hizo constar que la transmisión se encontraba sujeta al IVA al tipo del 16 por 100, cuyo importe había sido repercutido por la sociedad vendedora.

En la misma fecha las partes suscribieron un documento privado en el que se procedió a la renuncia a la exención del IVA por parte del sujeto pasivo del Impuesto, con conocimiento del adquirente que manifestó su condición de sujeto pasivo del IVA con derecho a la deducción total del Impuesto soportado en la adquisición efectuada en el marco de su actividad empresarial.

Sin embargo, presentada la escritura la Comunidad de Madrid, acompañada de autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre una base de 13.508.182,76 euros y con ingreso de 135.081,83 euros, la Oficina Gestora de la Dirección General de Tributos de la referida Comunidad practicó liquidación Tributaria el 19 de mayo de 2006, por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, ante el incumplimiento de los requisitos formales para la renuncia a la exención del IVA y por estar la operación exenta de IVA al tratarse de entregas de terrenos no edificables, sin que se hubieran iniciado las obras de urbanización .

Confirmada por el TEAR de Madrid la liquidación por la segunda razón dada por la Administración, estar la operación exenta, la Sala mantiene la procedencia de la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales onerosas, al entender que la sociedad transmitente no tenía la condición de empresario a efectos de IVA, por no haber iniciado las obras de urbanización en los terrenos en el instante de la compraventa, concluyendo por ello que la transmisión examinada no integra el hecho imponible del IVA, sin que pueda ser válida la renuncia a la exención de dicho impuesto por el vendedor.

Segundo.

Contra la referida sentencia, la representación de la mercantil Promociones Hábitat, S.A, preparó recurso de casación y, luego una vez que se tuvo por preparado, fue interpuesto, invocándose un único motivo, al amparo del art. 88. 1 d) de la ley de la jurisdicción , por vulneración de la normativa aplicable para resolver acerca de la no sujeción de una transmisión de inmuebles al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, al estar sujeta a IVA, al haber operado la renuncia a la exención de IVA, efectuada al amparo del art. 20. Dos de la ley 37/1992, de IVA .

Suplicó sentencia por la que estimando el recurso, se case, anule y se revoque la recurrida, dictando en su lugar otra más ajustada a derecho.

Tercero.

Remitidas las actuaciones a esta Sección, se confirió traslado a las partes recurridas, que interesaron sentencia que declare no haber lugar a casar la recurrida, con imposición de las costas a la parte recurrente.

Cuarto.

Para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia del día 11 de marzo de 2015, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce,

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

En el único motivo de casación, la entidad recurrente, al amparo del cauce previsto en el art. 88. 1d) de la Ley de la Jurisdicción , invoca como infringidos el art. 7.5 del Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados, en su redacción original, vigente en el año 2003; los art. 4. Uno y Dos a) y Cuatro a), 5 Uno b) y 20. Uno 20 y Dos de la ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido , en su redacción original vigente en el año 2003; el art. 8 del Reglamento del IVA , aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, en su redacción original vigente en el año 2003, y el art. 105.1 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre , General Tributaria .

Mantiene la parte recurrente que la sentencia impugnada incurre en flagrante confusión y contradicción cuando, tras afirmar taxativamente que la transmisión de terrenos que nos ocupa se encuentra exenta de IVA, sin embargo concluye que dicha transmisión no integra el hecho imponible del IVA, pues las operaciones exentas de IVA son entregas de bienes y prestaciones de servicio que suponen la realización del hecho imponible del Impuesto, y por tanto están sujetas al impuesto pero respecto de las cuales la ley establece que no deben ser sometidas a gravamen.

Agrega que en el presente caso se trataba de una operación sujeta al IVA, dada la condición de sujeto pasivo que tenía el transmitente por su carácter de sociedad mercantil, pero estando sujeta la operación al impuesto se trataba de un supuesto de exención al tener por objeto la transmisión << las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables (art. 20.Uno 20 de la ley del IVA), circunstancia que aceptó el transmitente con la renuncia a la exención formulada, y que en todo caso resultaba acreditada de la propia descripción de los terrenos que se recoge en la escritura pública, aunque la sociedad transmitente renunció a la exención al amparo de lo que previene el art. 20.Dos de dicha ley .

Continúa el desarrollo del motivo señalando que la delimitación del hecho imponible de concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas viene fijado en el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, al considerar en su art. 7.1 transmisiones sujetas: "Las transmisiones onerosas por actos "intervivos" de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas", pero que con motivo de la aprobación de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido una misma operación podría constituir hecho imponible tanto de este Impuesto como del Impuesto sobre Transmisiones, por lo que se hizo necesario establecer unas normas de delimitación entre uno y otro, a cuyo efecto se introdujo el art. 7.5 en la normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, disponiéndose que la sujeción al IVA supone la no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales, aunque se exceptúan las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles cuando gocen de exención en el IVA, regla recogida , a su vez, en el art. 4 de la ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido .

Finalmente, centrándose en el ratio decidendi de la sentencia, que desestima el recurso, por no tener la sociedad vendedora la condición de empresario, después de recordar que el artículo 4. dos a) establecía que " se entenderá, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: a) las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles", denuncia la infracción del art. 5. Uno b) que disponía que "a los efectos de lo dispuesto en esta ley se reputarán empresarios o profesionales: b) las sociedades mercantiles en todo caso".

La infracción del art. 5, para la parte, determinó a su vez la vulneración en cadena de los restantes preceptos aducidos como infringidos, pues al entender la sentencia que el transmitente, Novinsa Ingenieros, S.A, no constituye sujeto pasivo del IVA, ello ha ocasionado la infracción por la sentencia también del art. 4, al considerar que la transmisión no constituye una entrega de bienes realizada por empresario, así como del art. 20.Uno y Dos de la ley y art. 8 del Reglamento, en cuanto la renuncia a la exención del IVA exige que el transmitente sea sujeto pasivo

Recuerda que la Consejera de Hacienda de la Comunidad de Madrid jamás negó la condición de empresario de la vendedora, sino exclusivamente el cumplimiento de los requisitos formales a la renuncia a la exención del IVA, por lo que, aunque se considerase relevante la nueva redacción dada por la Ley 4/2008, de 3 de diciembre, al art. 5 de la Ley del IVA , que estableció la condición de empresario y sujeto pasivo del IVA de las sociedades mercantiles como una presunción legal que admite prueba en contrario, correspondía a la Administración la carga de la prueba de que la Sociedad vendedora no tenía la condición de empresario a efectos

del IVA, no siendo posible negar la condición de empresario a la sociedad vendedora por la inexistencia del inicio de la urbanización de los terrenos, al no estarse ante un vendedor particular, sino ante una sociedad mercantil cuyas entregas de bienes y prestaciones se entienden realizadas en todo caso en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

Segundo.

El Abogado del Estado, en su escrito de oposición, no obstante reconocer que la sentencia recurrida desestimó el recurso contencioso administrativo básicamente por considerar que en el caso no se había acreditado que la vendedora fuera empresario, alega que en la escritura pública no constaba la renuncia a la exención del IVA por parte de la transmitente, ni las circunstancias que daban lugar a la misma, siendo insuficiente el posterior documento privado aportado frente a terceros, como lo es la Administración Tributaria.

Por su parte, la Comunidad de Madrid se apoya en la falta de prueba de la condición de empresario del vendedor que sustenta para la sentencia recurrida que la transmisión efectuada no integre el hecho imponible del IVA y tribute por Transmisiones Patrimoniales.

Tercero.

El debate suscitado se circunscribe a determinar si la transmitente de las fincas rústicas objeto de compraventa tenía o no la condición de empresario o profesional a efectos del IVA, toda vez que de la resolución de tal interrogante depende la conformidad a Derecho de la sentencia recurrida, en la que se niega tal condición, sujetando la compraventa al Impuesto sobre Transmisiones Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Con anterioridad a la reforma introducida en el artículo 5.Uno de la Ley del IVA por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, que suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, se disponía en la letra b) que las sociedades mercantiles eran, en todo caso, empresarios, señalándose, asimismo, en el artículo 4.Dos a) de esta misma ley, que se entendían, en cualquier caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuados por dichas sociedades.

Este criterio no fue, sin embargo, seguido por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, poniéndose en tela de juicio la compatibilidad de esta normativa con el Derecho Comunitario, en especial en el caso de las sociedades holding. Así en la sentencia de 20 de junio de 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90, declaró que la mera adquisición y tenencia de participaciones sociales no podía considerarse como actividad económica, salvo que hubiera una participación directa o indirecta en la gestión, negando, asimismo, en la sentencia de 22 de junio de 1993, Sofitam, C-333/91, la condición de sujeto pasivo del IVA a una sociedad holding. En el mismo sentido se encuentra la sentencia de 14 de noviembre de 2000, C-142/99, habiendo sintetizado la doctrina precedente la sentencia de 29 de octubre de 2009, C-29/2008, señalando:

" 28 - Según reiterada jurisprudencia, la mera adquisición, la simple posesión y la mera venta de acciones no constituyen, de por sí, actividades económicas en el sentido de la Sexta Directiva (veáanse, en particular, las sentencias de 29 de abril de 2004, EDM, C-77/01.Rec. p. I- 4295, apartado 59, así como de 8 de febrero de 2007, Investrand, C-435/2005, Rec.p.I-1315, apartado 25 y jurisprudencia allí citada). En efecto, tales operaciones no implican la explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo ya que la única retribución de esas operaciones es un eventual beneficio en el momento de la venta de dichas acciones (veáse, en este sentido, la sentencia EDM, antes citada, apartado 58.

29- El Tribunal de Justicia ha puntualizado que sólo los pagos que constituyen la contraprestación de una operación o de una actividad económica están comprendidos en el ámbito de aplicación del IVA y que no es ése el caso de los pagos derivados de la mera propiedad de un bien como ocurre con los dividendos u otros productos de acciones (veáanse, en este sentido, las sentencias de 22 de junio de 1993, Sofitam, C-333-91, Rec. p. I-3513, apartado 13; de 6 de febrero de 1997, Harnas & Helm, C-80/95, Rec. p. I-745, apartado 15, así como EDM, antes citada, apartado 49.

30- Sin embargo, el Tribunal de Justicia ha considerado que el caso es distinto cuando una participación financiera en otra empresa va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de la sociedad en la que se haya producido la toma de participación, sin perjuicio de los derechos que ostente el titular de la participación por su condición de accionista o socio (veanse las sentencias de 20 de junio de 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90, Rec. p. I-3111, apartado 14; de 14 de noviembre de 2000, Floridienne y Berginvest, C 142/99, Rec.p. I-9567, apartado 18; el auto de 12 de julio de 2001, Welthgrove, C- 102/00, Rec.p I-5679, apartado 15, y la sentencia de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations, C-16/00, Rec. p. I-6663, apartado 20), en la medida en que tal interpretación implique la realización de transacciones sujetas al IVA con

arreglo al artículo 2 de la Sexta Directiva, tales como la prestación de servicios administrativos, contables e informativos (sentencia Floridienne y Berginvest, antes citada, apartado 19; auto Welthgrove antes citado, apartado 16, sentencias Cibo Participations, antes citada, apartado 21, así como de 26 de junio de 2003 , MKG-Krafthahrzeuge-Factoring, C-305/01, Rec.p.I-6729, apartado 46)".

Ante esta jurisprudencia comunitaria, la regulación inicial, que señalaba que se entendían, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, y que se reputaban empresarios o profesionales, en todo caso, a las sociedades mercantiles, fue modificada por la ley 4/2008, de 23 de diciembre, donde se dispuso que únicamente se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando las mismas tengan la condición de empresario o profesional; y que a efectos de la ley se reputarán empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

Cuarto.

El presente caso contempla una transmisión realizada en el año 2003, cuando no regía la modificación antes referida, y existía la presunción iuris et de iure, que relevaba a la parte de toda obligación probatoria, de que toda la sociedad mercantil, por el hecho de serlo, había de tener un ánimo de lucro, lo que implicaba considerarla como empresario o profesional conforme a lo dispuesto en el artículo 5, uno, b) de la ley del IVA .

No obstante, todo ello no nos puede llevar a la estimación del motivo, ya que nuestra normativa interna tiene que interpretarse, incluso antes de la modificación operada, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria, que considera insuficiente que la transmisión se realice por una sociedad mercantil, exigiendo que la transmitente tenga la condición de empresario.

Por otra parte, las propias características de las parcelas transmitidas obligaban a entender que no estaban afectas al patrimonio empresarial de la sociedad vendedora, por lo que la operación realizada no podía estar sujeta al IVA, sino al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, como entendió correctamente la Sala de instancia, al señalar que no todas las transmisiones de inmuebles están sujetas al IVA, sino sólo aquéllas que se realizan por empresarios o profesionales, en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, respecto de bienes que integran el patrimonio empresarial o profesional, agregando que en este recurso no consta prueba ni alegación alguna del carácter de empresario del vendedor.

Quinto.

Por lo expuesto, procede desestimar el recurso de casación, con imposición de costas a la parte recurrente, si bien la Sala, haciendo uso de la facultad que le otorga el apartado tercero del art?. 139 de la Ley Jurisdiccional , limita el importe máximo de las mismas, por todos los conceptos, en la cifra de 4000 euros, que podrán reclamar por mitad cada una de las partes recurridas.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey, y por la autoridad que nos confiere el pueblo español.

FALLAMOS

Desestimar el recurso de casación interpuesto por Promociones Habitat, S.A, contra la sentencia de 25 de septiembre de 2012, de la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Novena, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid , con imposición de costas a la parte recurrente, con el limite cuantitativo indicado en el último Fundamento de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernandez Montalvo. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Emilio Frias Ponce. Angel Agualló Aviles D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco. Jose Antonio Montero Fernandez D. Manuel Martin Timon. Juan Gonzalo Martinez Mico.

PUBLICACION. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma Don Emilio Frias Ponce, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mi la Secretaria. Certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.