

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ060439

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia de 28 de octubre de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 427/2013

SUMARIO:

IVA. Devengo. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. *Compraventa de terrenos urbanizados cuya urbanización aún no se había producido.* El objeto del contrato se refería a unos terrenos resultantes de un proceso de urbanización pendiente de aprobación, y su entrega, a efectos IVA, no podía entenderse producida antes de haberse siquiera iniciado dicho proceso, aunque, como señala el art. 75.2 Ley 37/1992 (Ley IVA), en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el Impuesto se devengue en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

Hecho imponible. Exenciones en operaciones interiores. Operaciones inmobiliarias. Entregas de terrenos. La exención del art. 20.Uno.20.º de la citada norma no podía jugar en este caso porque lo relevante a sus efectos, no es el estado físico del terreno a la fecha en que se produce la adquisición, sino el estado del terreno que el transmitente se compromete a poner a disposición del adquirente. **Renuncia a las exenciones.** Contrariamente a lo que sostiene la Sala de instancia, si se entendiera aplicable a la operación regularizada la exención discutida, debería admitirse como procedente la renuncia a la misma, porque estando acreditado en el expediente que las facturas fueron emitidas por las transmitentes con la repercusión del IVA correspondiente, y que la adquirente las incluyó en el libro registro de facturas recibidas, declarándolas en el modelo 300 correspondiente y en el modelo 347 correspondiente al resumen anual del IVA del ejercicio, la voluntad de las partes contratantes de que la operación se gravase en el IVA parece inequívoca, viniendo a corroborar esta voluntad el posterior contrato de cesión de la adquirente a una tercera entidad, como también lo hace la escritura de novación del contrato de compraventa y de constitución de hipoteca de seguridad otorgada, porque esas operaciones son previas también a la aprobación definitiva del plan parcial y, sin embargo, se gravaron en el IVA emitiéndose en cada caso las correspondientes facturas. [Vid., en sentido contrario, STSJ de Madrid, de 30 de octubre de 2012, recurso n.º 68/2010 (NFJ060441), que se recurre en esta sentencia].

PRECEPTOS:

Código Civil, art. 1.462.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 20.Uno.20.º y 75.

PONENTE:

Don Emilio Frías Ponce.

Magistrados:

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 veintiocho de Octubre de dos mil quince.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación núm. 427/2013, interpuesto por Promociones Rydley Tres, S,L, representada por la Procuradora Doña Maria José Bueno Ramirez, contra la sentencia de 30 de octubre 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. 68/2010 , relativo al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Han comparecido como partes recurridas la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado y la Comunidad de Madrid, representada por el Letrado de sus Servicios Jurídicos.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La sentencia impugnada desestima el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Entidad Promociones Rydley Tres, S.L, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 18 de noviembre de 2009, que desestimó la reclamación económico-administrativa deducida frente a la resolución del Director General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid, de 28 de octubre de 2008, desestimatoria del recurso de reposición deducido frente a la liquidación provisional por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, por importe de 1.279.365,50 euros, que le fue girada el 11 de julio de 2008.

El 3 de Junio de 2004 se elevó a escritura pública un contrato privado de compraventa celebrado el 7 de junio de 2001 entre las entidades "Puerta de Vicalvaro, Sociedad Cooperativa Madrileña de Viviendas", "Puerta de los Pedroches, Sociedad Cooperativa Madrileña de Viviendas" y "Promociones Rydley Tres, S.L", cuyo objeto eran los terrenos resultantes del proyecto de compensación del Plan Parcial de Desarrollo del Este- Los Ahijones UZ.P-2.03, los cuales serían entregados cuando se encontrasen totalmente urbanizados, 40.000 metros cuadrados de superficie neta edificable para vivienda de precio libre de los que figuraban en el Plan Parcial citado, y en el que se fijaba como precio la cantidad de 16.107.124,40 euros.

La Sala confirmó el criterio de la Comunidad Autónoma de que la operación estaba exenta de IVA y sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, rechazando los argumentos de la parte actora tendentes a asegurar que lo que se estaba transmitiendo era una cosa futura y que, por lo tanto, no podía entenderse que en ese momento se estaba produciendo una entrega de la cosa, a efectos de la aplicación del art. 7.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y del art. 4 de la Ley del Impuesto sobre el IVA , por entender que lo que se estaba entregando en el acto a la parte compradora era unos derechos sobre las fincas que resultasen del proyecto de compensación del Plan Parcial.

Por otra parte, tras reseñar que la aprobación definitiva del Plan Parcial, en el que se integran las fincas afectadas, tuvo lugar el 21 de julio de 2005 y que la Junta de Compensación se constituyó mediante escritura pública el 11 de mayo de 2006 ,iniciándose el 17 de mayo de 2007 las obras de urbanización y, por tanto, con posterioridad al momento en el que se celebró la escritura controvertida, el 3 de junio de 2004, argumenta que por ese motivo, en ese momento no se podía considerar aún que los terrenos estaban urbanizados o en curso de urbanización sino que se trataba, a estos efectos, de terrenos rústicos, por lo que la operación estaba exenta de IVA y sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas", de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.5 del Texto Refundido de dicho Impuesto de 24 de septiembre de 1993.

Finalmente, rechaza la alegación formulada con carácter subsidiario de que se daban los requisitos exigibles para la renuncia a la exención de IVA, a tenor del art. 20.Dos de la ley del IVA , en relación con el art. 8.1 de su Reglamento, por no constar que "con carácter previo o simultáneo se comunicase por parte del transmitente al adquirente la renuncia a la exención de IVA ya que ni constan actos anteriores, ni en la escritura se refleja tan siquiera la voluntad de las partes de someter la operación a IVA y de repercutir el mismo aunque fuese en un futuro. Todos los actos en los que se repercute el IVA son facturas emitidas con posterioridad al otorgamiento de la escritura (factura de las Cooperativas de 16 de abril de 2004) o la emitida por la actora a Ferrovial el 1 de abril de 2005 al transmitirle los derechos sobre los terrenos".

Segundo.

Contra la referida sentencia, la representación de Promociones Rydley Tres, S.L, preparó recurso de casación, siendo interpuesto con la súplica de que se dicte sentencia por la que, case y anule la recurrida y resuelva de conformidad al suplico del escrito de demanda del recurso contencioso administrativo seguido ante la Sala de instancia.

En el referido escrito de demanda la parte había interesado sentencia "anulando la Resolución del TEAC recurrida y el Acuerdo de Liquidación de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de Madrid de la que trae causa, al haberse acreditado:

i) que el objeto del Contrato de Compraventa de 7 de junio de 2004, elevado a público el 3 de junio de 2001, son unos terrenos (parcelas o fincas de resultado) totalmente urbanizados a cargo de los vendedores.

ii) que ni la firma del Contrato de Compraventa de 7 de junio de 2001, ni su elevación a público el 3 de junio de 2004 implicaron puesta a disposición de su objeto al comprador, entre otras cosas por tratarse de cosa futura, y que, por tanto, no hubo devengo de IVA por el concepto de entrega de bienes.

iii) que, cuando se pongan a disposición del comprador los terrenos (parcelas o fincas de resultado) objeto de Contrato de Compraventa, los mismos estarán totalmente urbanizados a cargo de los vendedores, por lo que la operación estará sujeta y no exenta de IVA y, por tanto, no sujeta al ITP.

iv) que, aún cuando se tratara de la compra de unos derechos de aprovechamiento urbanísticos, -lo que esta parte no acepta-, el impuesto tampoco se habría devengado en cuanto a la operación principal con ocasión de la elevación a público del Contrato el 3 de junio de 2004, pues a dicha fecha no se había aprobado el proyecto de compensación, hito que marca, a juicio de la Administración tributaria, el momento del devengo del IVA en los supuestos de transmisión de derechos de aprovechamiento urbanístico. No habiéndose producido la entrega, no se puede hablar de exención del artículo 20.Uno.20 de la LIVA ni de la consiguiente sujeción al ITP, modalidad TPO.

v) que, en cualquier caso, sea cual fuere el objeto del Contrato privado de Compraventa de 7 de junio de 2001 y el estado en que se encontraban las fincas en el momento de su elevación a público el 3 de junio de 2004, al ser los vendedores empresarios sujetos pasivos de IVA y asumir y realizar el coste total de las obras de urbanización, nos encontramos ante una operación que siempre estará sujeta y no exenta de IVA, con independencia de cuando se vaya a producir la entrega del objeto, pues los terrenos siempre se considerarán como urbanizados o en curso de urbanización, a efectos de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.20º de la LIVA; en consecuencia, no procederá nunca la aplicación del ITP como pretenden la Comunidad de Madrid y el TEAC".

Tercero.

Conferido traslado al Abogado del Estado y al Letrado de la Comunidad de Madrid, para que formalizase el escrito de oposición, ambas representaciones evacuaron el trámite, solicitando la desestimación del recurso, con costas a la recurrente.

Cuarto.

- Para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia del día 21 de octubre 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.

Para la correcta comprensión de la cuestión controvertida, que no es otra que la tributación por el IVA o por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de la compra-venta de terrenos resultantes de un Plan Parcial pendiente de la aprobación definitiva, a entregar cuando se encontraran urbanizados, conviene recordar los siguientes antecedentes:

(1º) El 3 de junio de 2004 se formaliza escritura de elevación a público de documento privado de compraventa en la que intervienen: a) D María Martín Garrido y D María del Carmen Crespo San Miguel en nombre y representación de "Puerta de Vicalvaro Sociedad Cooperativa Madrileña de Viviendas"; b) Doña María Luisa Blanco Izquierdo y Doña María del Carmen Zamora Pozuelo, en nombre y representación de "Puerta de los Pedroches, Sociedad Cooperativa Madrileña de Viviendas"; y, c) D. Luis Sebastián Morillas Vega en nombre y representación de la mercantil "Promociones Rydley Tres, S.L.", disponiendo:

Primero. Que elevan a público el documento privado suscrito en Madrid, el día 7 de junio de 2001, firmado por los representantes de las entidades otorgantes de la presente y que se incorpora a la matriz como parte integrante y fundamental a todos los efectos.

Segundo. A fin de aclarar y complementar el referido contrato, los comparecientes declaran: a) Que el objeto de la compraventa del referido contrato, indeterminable al día de hoy, será parte de las fincas de resultado por aportación de las adquiridas por las partes vendedoras mediante escrituras otorgadas en Madrid ante el Notario D. José Manuel García Collantes el día 1 de junio de 2001 bajo los números 1847, 1848 y 1849 de orden de su protocolo. b) Que el precio de la compraventa es el que resulta del contrato objeto de la presente, esto es la cantidad

de 16.107.124,40 €. c) Que por necesidades económicas de las entidades vendedoras, la parte compradora abona como parte de pago de dicho precio 125.000,00 € por lo que, las partes vendedoras expiden carta de pago.

Tercero. Que, a excepción de lo contenido en la letra c) del anterior apartado, dejan subsistente y en pleno vigor el resto de los pactos y condiciones convenidos en el contrato de compraventa objeto de la presente escritura".

(2º) Con fecha 16 de abril de 2004 fueron emitidas sendas facturas emitidas con fecha 16 de abril de 2004 por Puerta de los Pedroches, S.C.M.V., y Puerta de Vicalvaro, S.C.M.V., a Promociones Rydley Tres, S.L., con el siguiente concepto: «A cuenta del 5% previsto a la aprobación definitiva del Plan Parcial del Desarrollo del Este Los Ahijones UZP 2.03, en el contrato de compraventa de 40.000 m2 de edificabilidad para vivienda libre de fecha 07 de junio de 2001». Constando en ambas: «Importe: 125.000,00 €»; «16% IVA: 20.000,00 €» y «Total: 145.000,00 €». Las dos facturas están reflejadas en el «Libro Registro de Facturas Recibidas» de Promociones Rydley Tres, S.L., y el IVA soportado declarado en concepto de operaciones interiores en el modelo 300 correspondiente al IVA del ejercicio 2004, período 2T, y en el modelo 347, resumen anual del IVA del ejercicio 2004.

(3º) El contrato privado de compraventa de fecha 7 de junio de 2001, unido a la escritura pública, contiene las siguientes estipulaciones relevantes:

Primera. Las entidades "Puerta de Vicálvaro, S.C.M.V." y "Puerta de Los Pedroches, S.C.M.V" venden a la entidad "Promociones Rydley Tres S.L." que compra cuarenta mil metros cuadrados de superficie neta correspondiente a vivienda de precio libre del terreno que se adjudique en propiedad a las citadas Cooperativas en el Proyecto de compensación del Plan Parcial Desarrollo del Este-Los Ahijones U.Z.P. -2.03.

Segunda. Las vendedoras se obligan a mantener en el proyecto de compensación que realicen o encarguen a un tercero al menos 40.000 metros cuadrados de superficie neta edificable para vivienda de precio libre de los que figuran en el Plan Parcial citado.

Tercera. Los terrenos objeto de la presente compraventa se venden totalmente urbanizados, libres de cualquier carga o gravamen, y en las mismas condiciones y calidades que el resto del suelo comprendido en el Plan Parcial a que pertenecen.

Cuarta. La superficie de terreno que cada entidad vendedora entregará a la compradora para completar los 40.000 metros cuadrados se hallará en proporción al porcentaje que cada una tenga de propiedad en el suelo de vivienda de precio libre una vez aprobado definitivamente el proyecto de compensación y se conozca la propiedad que cada una tenga en las fincas resultantes.

Quinta. Ambas partes se comprometen a no interferirse en la actividad urbanizadora o edificadora de la otra, a fin de agilizar el proceso y desarrollarlo conforme se establezca por la Junta de Compensación.

Sexta. El precio que la compradora se obliga a pagar a la vendedoras es de 16.107.124,40 euros, si la superficie comprada fuera finalmente de 40.000 metros cuadrados y la que corresponda al precio fijado si la compradora renunciase a un resto para no adquirir fincas en proindiviso o se incrementara con superficie de uso comercial.

Séptima. La forma de pago del precio será la siguiente: Un 5% a la aprobación definitiva del Plan Parcial Desarrollo del Este- Los Ahijones U.Z.P. -2.03.- Un 5% a la aprobación definitiva del Proyecto de Compensación momento en que se otorgará escritura pública de compraventa de los 40.000 metros de superficie neta edificable para vivienda de precio libre, o en su caso, de los derechos urbanísticos equivalentes que correspondan a las fincas aludidas en el Expositivo 1 de este documento, por razón de vivienda de precio libre. El resto (90%), serán pagadas por la sociedad compradora a las vendedoras, en proporción y plazos que por la Junta de Compensación sean solicitados o requeridos a la parte vendedora para hacer frente a los gastos o cargas de urbanización y ello en proporción a la superficie objeto de transmisión. Del anterior 90% en cada pago se deducirá la parte proporcional del saldo de la carga hipotecaria que pesa sobre las fincas cuya superficie es objeto de transmisión.

Octava. La compradora podrá ceder los derechos adquiridos en el presente contrato a favor de uno o varios terceros de su elección, sea persona física o jurídica, y en consecuencia las vendedoras se obligan a otorgar la escritura pública de venta a nombre de quien designe aquella previo conocimiento de ambas partes vendedoras y garantía de pago de la parte o entidad cesionaria.

(4º) En uso de lo permitido por la última estipulación transcrita, Promociones Rydley Tres, S.L., mediante contrato privado elevado a escritura pública el 1 de abril de 2005, cedió parcialmente sus derechos a Ferrovial Inmobiliaria, S.A., subrogándose esta última en una parte de los derechos urbanísticos que adquiriría, tras la urbanización de las parcelas, Puerta de Vicalvaro, S.C.M.V., en uso residencial destinado exclusivamente a vivienda libre, con una superficie neta de 24.000 metros cuadrados.

(5º) El 30 de mayo de 2005 se formaliza escritura de novación de contrato de compraventa y de constitución de Hipoteca de Seguridad otorgada por "Puerta de Los Pedroches, S.C.M.V." como garante y Promociones Rydley Tres, S.L., y Promociones Geotropo, S.L., y al efecto expone:

1. Que el garante hipotecario "Puerta de los Pedroches, S.C.M.V." es dueña de las 17 fincas urbanas y rústicas que se describen; II. Las sociedades "Promociones Geotropo, S.L.", y "Promociones Rydley Tres, S.L.", tienen suscritos con la entidad "Puerta de los Pedroches, S.C.M.V." sendos contratos de compraventa de edificabilidad neta patrimonializable, ambos de fecha 7 de junio de 2001, que se elevaron a escritura pública con fecha 3 de junio de 2004; III. Que las partes contratantes han convenido en adelantar el pago de la totalidad del precio que queda pendiente de abono de los contratos descritos en el expositivo anterior, procediéndose a la constitución de hipoteca de garantía sobre los terrenos propiedad de la entidad "Puerta de los Pedroches, S.C.M.V." que garantice el cumplimiento de la obligación de entrega de la edificabilidad (32.000 m2 VL) con la superficie de uso comercial correspondiente, lo que se formaliza en la presente escritura por medio de las siguientes ESTIPULACIONES:

Primera. Las partes acuerdan novar los contratos privados de compraventa descritos en el expositivo II, únicamente en el sentido de que las compradoras adelantan el pago del precio pendiente de abono por la compraventa de la edificabilidad descrita de (32.000 m2 VL) vivienda libre, totalmente urbanizada, libre de cualquier carga y gravamen, así como la de uso comercial en la cantidad equivalente a la media que el Plan Parcial del Sector UZP 2.03 Desarrollo del Este Los Ahijones contempla en las parcelas ubicadas de vivienda libre, que las partes fijan en este momento en 960 m2 para cada una de las sociedades, de tal suerte que cada una de las compradoras, "Promociones Geotropo, S.L." y "Promociones Rydley Tres, S.L." en este acto abonan a "Puerta de los Pedroches, S.C.M.V." la totalidad del precio de la compraventa pendiente de pago, por importe de 6.317.880 €, más 1.010.860,8 € en concepto de 16% de IVA, por la superficie correspondiente a la vivienda libre, y 386.572,80 € por 960 m2 de superficie de uso comercial en que se cifra la cantidad equivalente a la media que el Plan Parcial del Sector UZP 2.03 contempla las parcelas ubicadas de vivienda libre, más 61.851,65 € en concepto de 16% de IVA.

Segunda. El garante constituye hipoteca a favor de los acreedores hipotecarios sobre las fincas descritas en el expositivo I en garantía de la obligación identificada en el expositivo III. Se establece como fecha de vencimiento la de 1 de junio de 2012. Así, caso de llegar tal día sin que "Puerta de los Pedroches, S.C.M.V." haya procedido a escriturar a nombre de las mercantiles "Promociones Geotropo, S.L." y "Promociones Rydley Tres, S.L." como propietarias del pleno dominio del 100% de las fincas resultantes que se determinan del proyecto de compensación definitivamente aprobado en el ámbito UZP 2.03 Desarrollo del Este-Los Ahijones, en que se materialice la edificabilidad neta patrimonializable objeto de compraventa (32.000 m2 VL mas la superficie de uso comercial), los acreedores hipotecarios, "Promociones Geotropo, S.L.", y "Promociones Rydley Tres, S.L.", instarán la inmediata ejecución de la garantía hipotecaria que aquí se regula;

Tercera. La responsabilidad hipotecaria por todos los conceptos tendrá como límite el importe máximo y conjunto de 67.421.381,63 €».

(6º) Con fecha 5 de julio de 2005, el obligado tributario "Promociones Rydley Tres, S.L.", presentó en la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid modelo 601 de Autoliquidación por el concepto "hipoteca de seguridad" con un valor declarado de € s/67.421.381,63 € ingresando el 1% por importe de 337.106,91 €.

(7º) La aprobación definitiva del Plan parcial en el que se integran las fincas afectadas por las operaciones se produjo el 21 de julio de 2005 (BOCM de 12 de septiembre de 2005). La Junta de Compensación UZP 2.03 Desarrollo del Este-Los Ahijones se constituyó mediante escritura pública de fecha 11 de mayo de 2006. Obra además en el expediente certificado expedido el 2 de octubre de 2008 por su Secretario, don Cecilio, con el visto bueno de su presidente, don Eutimio, en el que se lee: «las Entidades Promociones Geotropo, S.L., y Promociones Rydley Tres, S.L., no forman parte de esta Junta de Compensación, al no ser titulares de ninguna finca registral incluida dentro de la Unidad de Ejecución del UZP 2.03 "Desarrollo del Este los Ahijones"».

(8º) Formulada propuesta de liquidación provisional por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, a la vista de la escritura pública de 3 de junio de 2004 arriba mencionada, en el procedimiento de verificación de datos iniciado por la Subdirección General de Gestión Tributaria de la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid, con fecha registro de entrada 11 de marzo de 2008, Promociones Rydley Tres, S.L., presentó alegaciones señalando que la operación no es asimilable a la adquisición de unos terrenos a través de la cesión de su aprovechamiento urbanístico, por lo que ha de estarse a su verdadera naturaleza, la de compraventa de una cosa futura, que además, en el momento de la entrega tendrá la inequívoca naturaleza de edificable, quedando por ello sujeta y no exenta en el IVA.

(9º) Con fecha 24 de junio de 2008, la Inspección de Hacienda de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria incoó a Puerta de los Pedroches, S.C.M.V., y a Puerta de Vicalvaro, S.C.M.V., sendas actas firmadas en conformidad, relativas al IVA de los ejercicios 2004 y 2005, en las que, tras reseñarse los contratos suscritos con Promociones Geotropo, S.L., y Promociones Rydley Tres, S.L., en 7 de junio de 2001 que eran idénticos, su elevación a públicos, mediante escrituras autorizadas el 3 de junio de 2004, con las aclaraciones introducidas, y los posteriores contratos celebrados en 1 de abril de 2005 por los compradores en relación con la cesión parcial de sus respectivos derechos a Ferrovial Inmobiliaria, S.A, así como las escrituras de novación otorgadas de los contratos iniciales en 30 de mayo de 2005, se señala que los sujetos pasivos, esto es las

Cooperativas consignaron en sus declaraciones del segundo trimestre de 2004 una base imponible al tipo general de 250.000 euros, correspondientes a los pagos realizados por Promociones Rydley Tres, S.L. y Promociones Geotropo, SL, y que como resultado de la operación de novación realizada el 30 de mayo de 2005, Puerta Pedroches, S.C.M.V., emitió dos facturas a cada una de las mercantiles intervinientes Promociones Geotropo, S.L., y Promociones Rydley Tres, S.L., una por los 16.000 m² de edificabilidad de vivienda libre por importe de 7.328.740,80 € (16 000 m² x 402 68 = 6 442 880,00 -125.000 pagado en 2004 = 6.317.880 €, más el 16% de IVA) y otra por los 960 m² de edificabilidad comercial por importe de 448.424,45 € (960 x 402,68 más 16% IVA), consignando el sujeto pasivo en la declaración liquidación correspondiente al segundo trimestre de 2005 una base imponible al tipo general por importe de 13.408.905,60 € que se corresponde con el resto del precio pendiente de pago por la venta de edificabilidad (6.442.880-125.000) x 2 + (386 572,8 x 2) = 13.408.905,60).

Ante estos hechos la Inspección, recordando la doctrina establecida por la Dirección General de los Tributos en relación con las operaciones que tienen por objeto derechos de aprovechamiento urbanístico (edificabilidad), de que se trata de operaciones que han de ser consideradas como entregas de bienes, en la medida en que lo que se está transmitiendo es, en última instancia, el suelo correspondiente. argumenta que para señalar el devengo del tributo que, en su caso, pudiera corresponder habrá que determinar cuándo se entiende realizada esta entrega de bienes, reconociendo que de conformidad con lo dispuesto en el apartado uno del artículo 75 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido el Impuesto se devengará en las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable, por lo que el Impuesto se devengaría cuando los derechos de aprovechamiento urbanístico (edificabilidad) que se entregan se pongan a disposición del adquirente, para lo que es necesario que se haya llevado a cabo la reparcelación y la urbanización de las parcelas, para concluir que se consideran correctos los datos declarados por el sujeto pasivo, al no haberse producido el devengo, aunque no obstante tal y como señala el 75, en su apartado Dos, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

(10º) El 11 de julio de 2008, la Subdirección General de Gestión Tributaria de la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid practicó liquidación provisional por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de la que resulta una deuda tributaria a ingresar de 1.279.865,50 € de los que 1.127.498,71 € corresponden a la cuota, y 152.366,79 € a intereses de demora. En el apartado motivación el acuerdo señala "en cuanto a la alegación efectuada por la sociedad Promociones Rydley Tres, S.L., de que no procede practicar liquidación porque "estamos ante la transmisión de una cosa futura", que esta Administración tributaria comparte el criterio del TEAC (resolución nº 449/2001, de 4 de julio) y del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (sentencias nº 353/2005, de 22 de abril , y nº 120/2004, de 16 de febrero) de que la falta de entrega de los terrenos no afecta a la perfección y eficacia del contrato de compraventa de edificabilidad, que constituye un negocio jurídico distinto de la adjudicación de los terrenos, por el que se transmiten unos derechos patrimoniales que se incorporan al patrimonio de la sociedad compradora. Por otra parte, la sociedad Promociones Rydley Tres, S.L., solicita, con carácter subsidiario, la renuncia a la exención del IVA. Analizada esta cuestión, esta Administración tributaria considera [...] que lo decisivo es que, en el documento en el que se formaliza la transmisión, las partes manifiesten su intención y conocimiento de que la operación queda sujeta al IVA, condición que no se cumple en el presente caso, ya que ni en el documento privado de compraventa de fecha 7 de junio de 2001 ni en la escritura posterior de elevación a público del referido documento, de fecha 3 de junio de 2004, consta manifestación alguna de las partes de la que pueda deducirse su intención de que la operación quede sujeta al IVA. Y ello a pesar de que en la referida escritura se otorga carta de pago por la parte del precio abonado en ese momento".

(11º) Confirmada en reposición la liquidación provisional, por acuerdo de 28 de octubre de 2008, Promociones Rydley Tres, S.L., promovió reclamación económico-administrativa ante el TEAC, R.G. 00/00689/09, que resultó desestimada en resolución adoptada el 18 de noviembre de 2009, porque «el hecho imponible [...] de la liquidación impugnada en la presente reclamación consiste en la cesión de derechos sobre terrenos que, todavía, "no tienen la consideración de edificables", por lo que la operación a la fecha del devengo, es una operación exenta del IVA», y «[e]l incumplimiento de los requisitos exigidos para la renuncia a la exención determina que siendo una operación sujeta pero exenta pueda estar gravada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados».

(12º) Finalmente la Sala de instancia se pronunció en los términos que se reflejan en los antecedentes.

Segundo.

Sentado lo anterior, y entrando en los motivos de casación articulados contra la sentencia recurrida, que pueden ser analizados de forma conjunta, la parte denuncia, al amparo del artículo 88.1.d) de la LJCA, la vulneración de los artículos 4.Uno y 20.Uno.20º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, 7.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, 1282, 1285 y 1462 del

Código Civil , 9.3 y 24 de la Constitución Española y, finalmente , 114 de la Ley General Tributaria y 8 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido , articulando dos motivos.

El primer motivo se refiere a la infracción de los artículos 4Uno y 20.Uno.20º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido , artículo 8 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido , 7.5 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y 1282 , 1285 y 1462 del Código Civil

Sostiene que, con independencia de que el objeto del contrato fueran terrenos urbanizados, como mantuvo, o derechos de aprovechamiento urbanístico sobre fincas resultantes con uso de vivienda libre, como argumentó el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, ni los unos ni los otros existían en el tráfico jurídico cuando se otorgó la escritura pública, siendo imposible su entrega mediante traditio ficta , evidenciando el error del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en la aplicación al caso del artículo 1462 del Código Civil , en tanto que entiende que se produjo la entrega en dicha fecha, cuando el objeto del contrato, sea cual sea su naturaleza, no existía.

Agrega que en ese error se sustenta todo el razonamiento de la Sala de instancia, y que una correcta aplicación de los artículos 1281 , 1285 y 1462 del Código Civil habría evitado la evidente confusión que comete entre los efectos obligacionales y reales de los contratos de compraventa. Y es que uno no puede entregar lo que no tiene.

Siendo esto así, como las entidades intervinientes en la operación tenían la condición de sujetos pasivos del IVA, ha de partirse de la sujeción de la operación al IVA, y de la inaplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido , aunque el impuesto no se habría devengado ni a la fecha de otorgamiento de la escritura pública ni anteriormente, salvo por el pago anticipado del precio correspondiente a la factura de 16 de abril de 2004.

No obstante, para el supuesto de que la Sala considerase aplicable la exención, a pesar de no haberse realizado todavía el hecho imponible, defiende que tanto la Administración Tributaria como el Tribunal Superior de Justicia determinaron erróneamente el alcance de la exención, al centrar su atención en el estado de los terrenos a la fecha de elevación a público del contrato privado de compraventa, haciendo abstracción de los pactos de las partes respecto de las condiciones en que debían estar los terrenos a cuya titularidad accedería, y obviando la circunstancia de que el estado del terreno a la fecha del contrato resulta un dato irrelevante para aplicar esta exención, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Analiza, en particular, la sentencia de 17 de enero de 2013, Woningstichting Maasdriel (C-543/11) , de la que reproduce sus apartados 32 a 36, para destacar que la intención declarada por las partes debe tenerse en cuenta, al apreciar globalmente las circunstancias de la operación, siempre que pueda deducirse de elementos objetivos.

Trae a colación, en el mismo sentido, la contestación de la Dirección General de Tributos a la consulta vinculante V2322-09, evacuada en relación con la sujeción al IVA de una entrega de edificabilidad como pago en especie de gastos de urbanización, en la que establecida su sujeción al IVA se analiza su posible exención en el artículo 20.Uno.20º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido , con el siguiente resultado:

«[E]l referido precepto no contiene una interpretación auténtica, ni siquiera por remisión, de lo que, a efectos de la exención del I.V.A., ha de entenderse por "terrenos urbanizados o en curso de urbanización". Pero sí existe una noción o interpretación judicial de los mismos, reiterada en pronunciamientos de instancia y acogida por esta Sala, según la cual se trata de expresiones con sentido diferente al estrictamente jurídico, de manera que sólo merecen tal consideración aquellos terrenos en los que existen operaciones materiales de transformación física de los terrenos.»

No obstante lo anterior, no debe confundirse el terreno que es objeto de transmisión con el momento en que se produce la transmisión. Así, lo relevante no es el estado físico del terreno a la fecha en que se produce su entrega, sino el estado del terreno que, quien lo transmite, se compromete a poner a disposición del adquirente. En este sentido, si el transmitente asume, total o parcialmente, los gastos de urbanización de los terrenos y con este compromiso los pone a disposición del adquirente, entonces se ha de entender que el objeto de la entrega es un terreno urbanizado o en curso de urbanización, con independencia de que en el momento de realizarse la operación no se hayan iniciado materialmente las obras, debiendo los consultantes repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido mediante la correspondiente factura».

Enfatiza que todos los elementos objetivos que rodean la operación litigiosa ponen de manifiesto que la voluntad de las partes era la transmisión de terrenos ya urbanizados, no sólo el contrato de compraventa y el posterior contrato de cesión a FERROVIAL de la posición contractual, también los hechos posteriores, porque Promociones Rydley Tres, S.L., no formó parte de la Junta de Compensación, no figura como titular de las fincas de origen ni tampoco como titular de derechos de aprovechamiento, y nunca ha soportado ni va a soportar las derramas giradas.

Por su parte, en el segundo motivo, denuncia que la sentencia desestimó la pretensión subsidiaria de la actora relativa a la renuncia a la exención, como consecuencia de una arbitraria, irrazonable e ilógica valoración de la prueba, en cuanto la Sala concluye que no queda acreditada esta circunstancia, pese a haberse justificado la

repercusión del impuesto por comprobación de la situación tributaria de las partes vendedoras, deteniéndose en el error en que incurre al afirmar que «[t]odos los actos en los que se repercute el IVA son facturas emitidas con posterioridad al otorgamiento de la escritura (factura de las Cooperativas de 16 de abril de 2004)», reconociendo así expresamente la existencia de una factura emitida el 16 de abril de 2004, a través de la cual se documenta el pago a la cooperativa de un anticipo por importe de 125.000 € a cuenta del precio de la compraventa pactada en el contrato privado de 7 de junio de 2001 y que en esa factura se repercutió IVA, pero de manera irrazonable ambos reconocimientos le conducen a un resultado inverosímil, entender que la fecha de esa factura es posterior a la escritura pública de 3 de junio de 2004.

Se trata de un error patente en la valoración de la prueba ya que constituye un hecho probado que la escritura pública es de 3 de junio de 2004, mes y medio posterior a la factura de 16 de abril de 2004 en la que se repercute IVA y por la que las vendedoras expiden "total y firme carta de pago", precisamente, en la escritura de 3 de junio de 2004, dándose por cumplido, dice, el requisito para una válida renuncia.

Afirma que, sin lugar a dudas, la intención de las partes en la formalización de la operación de compraventa fue la de hacerla tributar por el IVA, como en la práctica se llevó a cabo y ha sido inspeccionado y verificado por la AEAT, evidenciándose de la propia operativa de las cooperativas, que han repercutido el IVA por los anticipos, y de Promociones Rydley Tres, S.L., que ha soportado la cuota de IVA a través de las correspondientes facturas.

No considera, por consiguiente, racional y lógica la valoración de la prueba que hace la Sala de instancia para concluir que no se ha probado esa intención indubitada de hacer tributar la operación por el IVA.

Tercero.

El Abogado del Estado se opone al primer motivo por entender que la entrega y puesta a disposición del objeto del contrato se produjo, y que como lo transferido fue una finca rústica, por imperativo del art. 20.Uno.20 de la Ley del IVA, quedaba exenta del IVA y sujeta a Transmisiones Patrimoniales, señalando en relación al segundo que al producirse la sujeción por Transmisiones Patrimoniales no reviste relieve alguno lo relativo a las formalidades de la renuncia a la exención del IVA.

Por su parte, el Letrado de la Comunidad de Madrid niega que estemos ante un contrato que tenga por objeto cosa futura, considerando que las transferencias de aprovechamiento constituyen una entrega de bienes, por lo que atendiendo a lo prevenido en el art. 20.Uno.20º de la Ley del IVA, la conclusión no puede ser otra que entender que la operación estaba exenta del IVA, y sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en virtud de lo dispuesto en el art. 7.5 del Texto Refundido,

Agrega que, en todo caso, la apreciación de la prueba practicada en la instancia, que determinó las conclusiones alcanzadas por la sentencia recurrida sobre la naturaleza del contrato recogido en la escritura pública de 3 de Junio de 2004 es cuestión vedada a la casación, sin que el motivo ponga de manifiesto que la valoración haya incurrido en irracionalidad o arbitrariedad.

En cuanto al segundo motivo sostiene que no se consignó ni en el contrato privado ni en la escritura la repercusión del IVA, faltando asimismo la declaración suscrita por el adquirente sobre su condición de sujeto pasivo con la afirmación de tener derecho a la deducción total del IVA a soportar.

Cuarto.

No podemos aceptar que el primer motivo sea inadmisibles, al ser la interpretación de las cláusulas del contrato actividad soberana del Juzgador de instancia, no revisable en casación, salvo que resulte arbitraria, absurda o contraria a un precepto legal, porque lo que plantea la parte es el tratamiento tributario de la operación realizada; cuestionando la correcta aplicación del art. 1462 del Código Civil.

Sentado lo anterior, resulta pacífico entre las partes que, habiéndose realizado la operación por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, resulta sujeta al IVA, y que lo está en concepto de entrega de bienes.

Ahora bien la discrepancia surge a la hora de determinar cuando se entiende realizada la entrega en este caso.

Para la parte recurrente, ante lo dispuesto en el art. 75 de la ley 37/1992, del IVA, que establece que el Impuesto se devengará en las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente, por existir un proceso de urbanización, el devengo se produce en el momento en que es eficaz el acto por el que aprueba el correspondiente proyecto, pues desde dicho momento el adquirente puede disponer de las parcelas urbanizadas, por lo que hay no podía estarse a la fecha en que se celebró el contrato privado el 7 de junio de 2001, ni a la de su elevación a público el 3 de junio de 2004, porque en esos momentos no se había iniciado el proceso de urbanización.

Por el contrario, para la sentencia de instancia el devengo tuvo lugar en el momento de la adquisición, y en este momento era aplicable la exención prevista en el art. 20.Uno 20º de la Ley del IVA, al afectar a terrenos rústicos.

Pues bien, a juicio de la Sala, cualquiera que sea la naturaleza jurídica atribuible al objeto del contrato, procede aceptar la tesis que defiende la recurrente, dado que el objeto del mismo se refería a unos terrenos

resultantes de un proceso de urbanización, pendiente de aprobación, y su entrega, a efectos IVA no podía entenderse producida antes de haberse siquiera iniciado dicho proceso, aunque, como señala el art. 75.2 de la ley del IVA, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

Así lo entendió además la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, al considerar correctos los datos declarados por las Cooperativas Puerta de los Pedroches y Puerta de Vicálvaro, aceptando como válida la primera repercusión del Impuesto a la ahora recurrente mediante factura de 16 de abril de 2004, con motivo del adelanto a las Cooperativas transmitentes de parte del precio acordado, ocurriendo lo mismo con la repercusión realizada cuando en fecha 30 de mayo de 2005 se elevó a escritura una modificación del contrato de compraventa respecto de las fincas de resultado adquiridas a la Cooperativa Puerta de los Pedroches, y en la que se acordó también el anticipo del resto del precio de compra, constituyéndose una hipoteca de seguridad sobre parte de las fincas de origen propiedad de la Cooperativa.

Por otra parte, debe significarse que esta Sala en relación con la celebración de cesiones de aprovechamientos, si bien sometidas a la condición suspensivas de su efectiva materialización en una parcela resultante del proyecto de compensación, consideró en sentencias de 10 de mayo de 2010, cas. 2161/2005, 17 de diciembre de 2010, cas.239/07, 13 de enero de 2011, cas.1230/07, y 24 de febrero de 2011, cas. 3735/07, frente a la tesis de la Administración Autonómica de que la fecha de devengo es la de la firma del acuerdo de cesión de los aprovechamientos urbanísticos, debiendo estarse al estado de los terrenos en ese momento, que la transmisión y, por ende, el hecho imponible y el devengo del impuesto, se produce cuando se cumple la condición, por lo que no resulta aplicable la exención prevista en el art. 20.Uno.20º de la ley del IVA, porque en ese momento los terrenos tenían la condición de urbanizables.

Con independencia de lo anterior, hay que entender que la exención del art. 20.Uno 20º no podía jugar en este caso, porque lo relevante a sus efectos no es el estado físico del terreno a la fecha en que se produce la adquisición, sino el estado del terreno que el transmitente se compromete a poner a disposición del adquirente.

Pero es que además, contrariamente a lo que sostiene la Sala de instancia, si se entendiera aplicable a a operación regularizada la discutida exención, debería admitirse como procedente la renuncia a la misma, porque estando acreditado en el expediente que las facturas de 16 de abril de 2004 (salvando el error que comete la Sala de instancia al afirmar que son de fecha posterior al otorgamiento de la escritura) fueron emitidas por las Cooperativas, con la repercusión del IVA correspondiente, y que Promociones Rydley Tres las incluyó en el libro registro de facturas recibidas, declarándolas en el modelo 300 correspondiente al IVA del segundo trimestre del ejercicio 2004 y en el modelo 347 correspondiente al resumen anual del IVA del ejercicio 2004, la voluntad de las partes contratantes de que la operación se gravase en el IVA parece inequívoca, viniendo a corroborar esta voluntad el posterior contrato de cesión de Promociones Rydley Tres a Ferrovial Inmobiliaria, como también lo hace la escritura de novación del contrato de compraventa y de constitución de hipoteca de seguridad otorgada, porque esas operaciones son previas también a la aprobación definitiva del Plan Parcial y, sin embargo, se gravaron en el IVA emitiéndose en cada caso las correspondientes facturas.

En suma, la operación litigiosa estaba sometida a gravamen en el IVA, lo que implica la disconformidad a Derecho de la liquidación provisional girada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, dada la incompatibilidad existente entre ambos impuestos.

Quinto.

Por lo expuesto, procede estimar el recurso, lo que determina a su vez, por las mismas razones, a estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto, con anulación de la resolución del TEAC y de la liquidación que confirma, sin que se aprecien circunstancias especiales para una imposición de costas.

En su virtud, en nombre del Rey, y por la autoridad que nos confiere el Pueblo Español.

FALLAMOS

Primero.

Estimar el recurso de casación interpuesto por la entidad Promociones Rydley Tres, S.L, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 30 de octubre de 2012, que se casa y anula.

Segundo.

Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 18 de noviembre de 2009, que se anula, así como la liquidación que confirma, sin costas.

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