

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ062295

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia de 8 de marzo de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2257/2014

SUMARIO:

IVA. Hecho imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Actividades empresariales o profesionales. *Concepto de función pública. Sujeción al Impuesto de la actividad económica desarrollada por entidades públicas. Operaciones no sujetas. Operaciones realizadas por entes públicos.* Aplicando la doctrina que se desprende de la SJTUE, de 29 de octubre de 2015, asunto n.º C-174/14 (NFJ060153) -que no excluye la actividad económica en un supuesto en que el objeto de la entidad sea la ejecución de una obligación constitucional que corresponde exclusivamente al Estado- resulta evidente que, en el caso de autos -el de una sociedad anónima, propiedad de una entidad pública, pero con capital no enteramente público, dedicada a la promoción y desarrollo internacional de una Comunidad Autónoma-, por razones subjetivas nos encontramos ante un ente que es sujeto pasivo del IVA, y, por razones objetivas, la actividad ejecutada ha de considerarse incluida en la órbita de las actividades económicas sujetas a este Impuesto, pues la actividad efectuada lo es de modo independiente, y su naturaleza económica no es cuestionable con la abstracción de los fines y resultados pretendidos. No resulta aplicable por tanto, la no sujeción del art. 7.Ocho Ley 37/1992 (Ley IVA). [Vid., en sentido contrario, STSJ de Madrid, de 21 de marzo de 2014, recurso n.º 1091/2011 (NFJ062296), casada y anulada por esta sentencia].

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4.Dos a), 5.Uno a), 7.Ocho y 84.Uno.
Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 9.Uno.

PONENTE:

Don Manuel Vicente Garzón Herrero.

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 ocho de Marzo de dos mil dieciséis.

Esta sala ha visto el recurso de casación número 2257/2014, interpuesto por la Comunidad de Madrid, representada y dirigida por D. Javier Espinal Manzanares, letrado de sus servicios jurídicos, contra la sentencia 21 de marzo de 2014, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso contencioso-administrativo número 1091/2011. Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y dirigida por D. Ignacio Blasco Lozano, abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

La Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid dictó sentencia en fecha 21 de marzo de 2014, en cuya parte dispositiva se acuerda: «Que desestimamos el

presente recurso contencioso administrativo interpuesto por la mercantil Promomadrid Desarrollo Internacional de Madrid SA, representada por la Procuradora de los Tribunales doña Helena Fernández Castán, contra la resolución de fecha 22 de julio de 2.011 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid. Se condena a la parte recurrente a las costas causadas en esta instancia.».

Segundo.

Contra la anterior sentencia, el letrado de la Comunidad de Madrid interpone recurso de casación al amparo del artículo 88.1 d) de la LJCA por considerar que se vulneran los siguientes artículos de la Ley 37/1992, del Impuesto del Valor Añadido: el artículo 5.Uno a) en relación con el apartado Dos del citado precepto, el artículo 4.Dos.a), el artículo 84.Uno y el artículo 7.8.

Termina suplicando de la sala se case y anule la sentencia recurrida.

Tercero.

Acordado señalar día para el fallo en la presente casación cuando por turno correspondiera, fue fijado a tal fin el día 9 de febrero de 2016 en cuya fecha tuvo lugar.

Cuarto.

Con fecha 22 de febrero de 2016 la presente sentencia pasa a la firma a los Excmos. Sres. que conforman la Sección Segunda.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero, Presidente de la Sección

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Antecedentes

Se impugna, mediante este recurso de casación, interpuesto por el letrado de la Comunidad de Madrid, la sentencia de 21 de marzo de 2014, de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, por la que se desestimó el recurso contencioso-administrativo número 1091/2011 de los que se encontraban pendientes ante dicho órgano jurisdiccional.

El citado recurso había sido iniciado por la entidad mercantil Promomadrid Desarrollo Internacional Madrid, S.A. contra la resolución de fecha 22 de julio de 2011 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid que desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acuerdo de la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT, de fecha 22 de abril de 2008, por el que se practica liquidación derivada del acta de disconformidad (A.02), número 71378046, por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2006 y cuantía 125.123,51 €.

La sentencia de instancia desestimó el recurso y no conforme con ella la Comunidad de Madrid interpone el recurso de casación que decidimos.

Segundo. Motivos de casación

La Comunidad de Madrid interpone el recurso de casación al amparo del artículo 88.1 d) de la LJCA por considerar que se vulneran los siguientes artículos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto del Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre): el artículo 5.Uno a) en relación con el apartado Dos del citado precepto, el artículo 4.Dos.a), el artículo 84.Uno y el artículo 7.8.

Tercero. Hechos probados

Según consta en las actuaciones la mercantil presentó declaraciones-liquidaciones de IVA por los periodos trimestrales de 2006, solicitando en el 4º trimestre una cantidad a devolver de 1.073.036,81 € siendo que las cuotas de IVA deducidas en dicho ejercicio ascendían a un total de 1.271.820,73 € de las cuales 25.827,30 € estaban relacionadas con la actividad de arrendamiento de local y 18.274,29 € con la venta de productos de merchandising que son consideradas por la Administración como deducibles y no así el resto al ser debida a la adquisición de bienes y servicios empleados en la realización de su actividad promoción de Madrid que no se considera deducible ya que no constituye ninguna operación de entrega de bienes o prestación de servicios.

Cuarto. Problema litigioso

Decidir si la actividad desempeñada por la actora está sujeta a IVA.
Ello exige decidir dos cuestiones:

A) Si la entidad actora es una entidad empresarial o profesional en los términos exigidos por el artículo 5 de la Ley 37/1992 , y no se encuentra incluida en el ámbito de las operaciones no sujetas a que se refiere el artículo 7.8 del mismo texto legal .

b) Si la actividad desempeñada por la entidad recurrente está incluida en el ámbito del artículo 4.1 de la Ley 37/1992 .

Quinto. *Con respecto a la naturaleza de la entidad recurrente*

A) Hechos: Interesa poner de relieve que la configuración de la actora es la de una sociedad anónima.

Su actividad principal (sujeta y no exenta del IVA es la de «alquiler de locales industriales»).

La entidad es de socio único, «Instituto Madrileño de Desarrollo». En su accionariado participaban inversores no públicos.

B) Preceptos aplicables: el artículo 5.Uno a) en relación con el apartado Dos del citado precepto, el artículo 4.Dos.a), el artículo 84.Uno y el artículo 7.8. de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto del Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre).

- Artículo 5.Uno a): «Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley , se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.».

- Artículo 5.Dos: «son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

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

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

- Artículo 4.Dos.a): «Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.».

- Artículo 84.Uno: «Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1.º Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

2.º Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

a) Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto.

No obstante, lo dispuesto en esta letra no se aplicará en los siguientes casos:

a) Cuando se trate de prestaciones de servicios en las que el destinatario tampoco esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, salvo cuando se trate de prestaciones de servicios comprendidas en el número 1.º del apartado uno del artículo 69 de esta Ley.

b) Cuando se trate de las entregas de bienes a que se refiere el artículo 68, apartados tres y cinco de esta Ley.

c) Cuando se trate de entregas de bienes que estén exentas del Impuesto por aplicación de lo previsto en los artículos 21, números 1.º y 2.º, o 25 de esta Ley.

b) Cuando se trate de entregas de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro, de ley igual o superior a 325 milésimas.

c) Cuando se trate de:

Entregas de desechos nuevos de la industria, desperdicios y desechos de fundición, residuos y demás materiales de recuperación constituidos por metales férricos y no férricos, sus aleaciones, escorias, cenizas y residuos de la industria que contengan metales o sus aleaciones.

Las operaciones de selección, corte, fragmentación y prensado que se efectúen sobre los productos citados en el guión anterior.

Entregas de desperdicios o desechos de papel, cartón o vidrio.

Entregas de productos semielaborados resultantes de la transformación, elaboración o fundición de los metales no férricos referidos en el primer guión, con excepción de los compuestos por níquel. En particular, se considerarán productos semielaborados los lingotes, bloques, placas, barras, grano, granalla y alambón.

En todo caso, se considerarán comprendidas en los párrafos anteriores las entregas de los materiales definidos en el Anexo de esta Ley.

d) Cuando se trate de prestaciones de servicios que tengan por objeto derechos de emisión, reducciones certificadas de emisiones y unidades de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero a que se refieren la Ley 1/2005, de 9 de marzo, por la que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero y el Real Decreto 1031/2007, de 20 de julio, por el que se desarrolla el marco de participación en los mecanismos de flexibilidad del Protocolo de Kioto.

e) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:

Las entregas efectuadas como consecuencia de un proceso concursal.

Las entregas exentas a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.Uno en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.

Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente.

f) Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Lo establecido en el párrafo anterior será también de aplicación cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas.

g) Cuando se trate de entregas de los siguientes productos definidos en el apartado décimo del anexo de esta Ley:

Plata, platino y paladio, en bruto, en polvo o semilabrado; se asimilarán a los mismos las entregas que tengan por objeto dichos metales resultantes de la realización de actividades de transformación por el empresario o profesional adquirente. En todo caso ha de tratarse de productos que no estén incluidos en el ámbito de aplicación del régimen especial aplicable a los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

Teléfonos móviles.

Consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales.

Lo previsto en estos dos últimos guiones solo se aplicará cuando el destinatario sea:

a') Un empresario o profesional revendedor de estos bienes, cualquiera que sea el importe de la entrega.

b') Un empresario o profesional distinto de los referidos en la letra anterior, cuando el importe total de las entregas de dichos bienes efectuadas al mismo, documentadas en la misma factura, exceda de 10.000 euros, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.

A efectos del cálculo del límite mencionado, se atenderá al importe total de las entregas realizadas cuando, documentadas en más de una factura, resulte acreditado que se trate de una única operación y que se ha producido el desglose artificial de la misma a los únicos efectos de evitar la aplicación de esta norma.

La acreditación de la condición del empresario o profesional a que se refieren las dos letras anteriores deberá realizarse con carácter previo o simultáneo a la adquisición, en las condiciones que se determinen reglamentariamente.

Las entregas de dichos bienes, en los casos en que sean sujetos pasivos del Impuesto sus destinatarios conforme a lo establecido en este número 2.º, deberán documentarse en una factura mediante serie especial.

Téngase en cuenta que esta letra g) añadida por el art. 1.19 de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre. Ref. BOE-A-2014-12329. es aplicable a partir del 1 de abril de 2015, según se establece en la disposición final 5.b) de la misma.

3.º Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales pero sean destinatarias de las operaciones sujetas al Impuesto que se indican a continuación realizadas por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del mismo:

a) Las entregas subsiguientes a las adquisiciones intracomunitarias a que se refiere el artículo 26, apartado Tres, de esta Ley, cuando hayan comunicado al empresario o profesional que las realiza el número de identificación que, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, tengan asignado por la Administración española.

b) Las prestaciones de servicios a que se refieren los artículos 69 y 70 de esta Ley.

4.º Sin perjuicio de lo dispuesto en los números anteriores, los empresarios o profesionales, así como las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, que sean destinatarios de entregas de gas y electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto conforme a lo dispuesto en el apartado siete del artículo 68, siempre que la entrega la efectúe un empresario o profesional no establecido en el citado territorio y le hayan comunicado el número de identificación que a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido tengan asignado por la Administración española.».

- Artículo 7.8 del mismo texto legal establece: «Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas:

a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.

b) Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.

c) Los organismos autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.

d) Cualesquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.

No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de encomiendas de gestión por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en los artículos 4.1.n) y 24.6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo.

Asimismo, no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos.

En todo caso, estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan:

- a) Telecomunicaciones.
- b) Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía.
- c) Transportes de personas y bienes.
- d) Servicios portuarios y aeroportuarios y explotación de infraestructuras ferroviarias incluyendo, a estos efectos, las concesiones y autorizaciones exceptuadas de la no sujeción del Impuesto por el número 9.º siguiente.
- e) Obtención, fabricación o transformación de productos para su transmisión posterior.
- f) Intervención sobre productos agropecuarios dirigida a la regulación del mercado de estos productos.
- g) Explotación de ferias y de exposiciones de carácter comercial.
- h) Almacenaje y depósito.
- i) Las de oficinas comerciales de publicidad.
- j) Explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares.
- k) Las de agencias de viajes.
- l) Las comerciales o mercantiles de los Entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones. A estos efectos se considerarán comerciales o mercantiles en todo caso aquellas que generen o sean susceptibles de generar ingresos de publicidad no provenientes del sector público.
- m) Las de matadero.».

C) El objeto social de dicha entidad, tal como expresaba la resolución del TEAC, era:

«1º.- La promoción y desarrollo internacional de la Comunidad de Madrid, desarrollando cuantas acciones, directas o indirectas, tanto fuera de España como en el ámbito del Estado español, tengan como fin la mejora de la presencia, percepción y valoración de esta comunidad autónoma, sus empresas, sus instituciones, su patrimonio cultural y económico y su imagen en la comunidad internacional.

2º.- A tal fin desarrollará actividades de promoción comercial y de fomento de la inversión, tanto dentro como fuera del territorio del Estado español, que apoyen la presencia de las empresas y de los proyectos de la Comunidad de Madrid en terceros mercados.

3º.- Desarrollará actividades de atracción de inversiones extranjeras hacia la Comunidad de Madrid.

6º.- Los proyectos que le encomiende el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid.

D) Decisión de la Sala: El examen de los preceptos citados ha de ser interpretado en el marco de una interpretación estricta de las exenciones reguladas en el artículo 20 de la ley.

Desde esta perspectiva resulta evidente que estamos en presencia de una entidad mercantil incluida en la órbita del artículo 5.Uno. a) y b) de nuestra ley, cuya actividad se haya comprendida en el ámbito del artículo 4.Dos.a) y a la que no resulta aplicable la no sujeción prevista en el artículo 7.8 .1º en virtud de lo establecido en el artículo 7.8.2.

La conclusión de todo lo reseñado hasta ahora no puede ser otra sino la de que estamos en presencia de un empresario cuya actividad se encuentra sujeta al impuesto.

Interesa no olvidar que la resolución del TEAC proclama que el capital de la recurrente es íntegramente del Instituto Madrileño de Desarrollo (IMADE), lo que siendo verdad, omite que el capital de esta entidad no es enteramente público.

Sexto. *Análisis de la actividad desarrollada por el ente recurrente*

A) La sentencia del TJUE de 29 de octubre de 2015 no excluye la actividad económica en supuestos en que el objeto de la entidad sea la ejecución de una obligación constitucional que corresponde exclusivamente al Estado. Tampoco parece posible cuestionar el vínculo directo existente entre la prestación de servicios llevada a cabo y la contrapartida recibida por el hecho de que la actividad empresarial tenga por objeto la ejecución de una obligación constitucional que incumbe exclusiva y directamente al Estado en virtud de la Constitución, a saber, la obligación de crear un servicio nacional de salud universal y potencialmente gratuito que debe financiarse esencialmente con recursos públicos. Y que la actividad económica se mantiene «cualquiera que sean los fines y resultados de esa actividad». En efecto, según el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112, serán considerados sujetos pasivos quienes realicen, con carácter independiente, alguna actividad económica cualesquiera que sean los fines y los resultados de esa actividad.

B) Decisión de la sala: Es evidente, por tanto, que por razones subjetivas nos encontramos ante un ente que es sujeto pasivo del IVA, y, por razones objetivas, la actividad ejecutada ha de considerarse incluida en la órbita de las actividades económicas sujetas a este impuesto, pues la actividad efectuada lo es de modo

independiente, cuya naturaleza económica no es cuestionable con la abstracción de los fines y resultados pretendidos.

Séptimo. Costas

Dada la estimación del recurso de casación interpuesto por la Comunidad de Madrid y la estimación del recurso contencioso-administrativo, hemos de declarar la no imposición de las costas procesales, tanto en la instancia como en casación.

FALLAMOS

Por todo lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey, por la autoridad conferida por la Constitución, esta sala ha decidido:

- 1º.- Estimar el recurso de casación interpuesto por la Comunidad de Madrid.
- 2º.- Anular la sentencia de 21 de marzo de 2014 dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid .
- 3º.- Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 1091/2011.
- 4º.- No hacemos expresa imposición de las costas causadas en ambas instancias.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndolas saber que contra la misma no cabe recurso. Insértese en la colección legislativa.

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 PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Manuel Vicente Garzon Herrero, 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.