

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ076196

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 31 de enero de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 5618/2019

SUMARIO:**ITP y AJD. Transmisiones patrimoniales onerosas. Normas especiales. Transmisiones de valores.**

Transmisión patrimonial por equiparación. Constituye el objeto de discusión si la operación de compraventa debe quedar o no exenta del ITP y AJD por aplicación del art. 108.1 de la Ley 24/1988 (Mercado de Valores). Lo que se discute es si el día 27 de diciembre de 2006 el patrimonio de la sociedad encargada de la construcción de un parque eólico sobre la base de un contrato "llave en mano" (que se considera bien inmueble) estaba constituido, al menos en un 50 por 100, por inmuebles situados en territorio español [Vid. STS de 21 de noviembre de 2013, recurso n.º 4080/2011 (NFJ052845)]. A la fecha de la transmisión de las acciones, la sociedad comitente de la obra, había hecho unos anticipos a las empresas contratistas, anticipos que constaban debidamente incluidos en el balance. Si se computan estas cantidades, se alcanza una cuantía que equivalía a más del 50 % del patrimonio de la sociedad. La Administración afirma que el importe de estos anticipos ha de computar como bien inmueble a los efectos del art. 108.2.a), y el TEAC admitió que el comitente posee solamente un derecho de crédito contra el contratista a la entrega futura del bien, pero considera que dicho derecho de crédito es un bien inmueble porque se refiere a la entrega futura de un bien inmueble. Sin embargo, la sentencia de instancia consideró que este razonamiento no era aceptable. Es necesario que el Tribunal se pronuncie el alcance de lo que debe entenderse por "inmuebles" a los efectos de la aplicación de la excepción a la exención, y más concretamente sobre si en dicho concepto, se entienden incluidos los derechos derivados de los contratos suscritos para la construcción de inmuebles y los anticipos realizados a cuenta de los mismos, sobre los que aún no se ha pronunciado el Tribunal Supremo. La cuestión que suscita un nítido interés casacional es la de discernir, interpretando el art.108.2.a) de la Ley 24/1988 (Mercado de Valores), en la redacción aplicable *ratione temporis*, si, a los efectos de la exención prevista en el art. 108, los anticipos a las empresas contratistas debidamente incluidos en el balance, deben computarse como bienes inmuebles a la hora de fijar el umbral del 50% del patrimonio de la sociedad, considerando por tanto que ese derecho de crédito contra el contratista a la entrega futura del bien es, a los efectos de aplicar la o no la exención fiscal, un bien inmueble al referirse a la entrega futura de un bien de esa naturaleza. [Vid., STSJ de Castilla-La Mancha de 21 de marzo de 2019, recurso n.º 567/2017 (NFJ074077) contra la que se interpone este recurso].

PRECEPTOS:

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 86, 88 y 89.

Ley 24/1988 (Mercado de Valores), art. 108.

Código Civil, arts. 334 y 1.588 y ss.

PONENTE:*Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.*

Magistrados:

Don LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ

Don JOSE LUIS REQUERO IBAÑEZ

Don CESAR TOLOSA TRIBIÑO

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 31/01/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5618/2019

Materia: TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOC.

Submateria: Transmisiones patrimoniales onerosas

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5618/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. Luis María Díez-Picazo Giménez, presidente

D. José Luis Requero Ibáñez

D. César Tolosa Tribiño

D. Fernando Román García

D. Dimitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 31 de enero de 2020.

HECHOS

Primero.

1. El letrado de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, en la representación que legalmente ostenta, mediante escrito fechado el 18 de junio de 2019, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 21 de marzo de 2019 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Castilla-La Mancha, que estimó el recurso 567/2017 deducido frente a la resolución de fecha 30 de octubre de 2017, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, referencia 00/01994/2015, desestimatoria del recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha de 28 de julio de 2014, por la que se resolvió la reclamación nº 16/695/2011 y acumulada, previamente interpuesta contra sendos acuerdos, liquidatorio y sancionador derivado, dictados por el Servicio de Inspección y valoración de la Delegación Provincial de Cuenca de la Vicepresidencia y Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Castilla-La Mancha en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por importe de 2.145.895,35 euros (Expediente de Inspección TP/1.4/105/10), ejercicio 2006. El Tribunal Económico-administrativo Regional de Castilla-La Mancha, en resolución de 28 de julio de 2014, resolvió de forma acumulada, desestimando la reclamación relativa al acuerdo de liquidación y anulando sin embargo la sanción impuesta.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, sostiene en apretada síntesis que la sentencia impugnada infringe el artículo 108.2.a), reglas 1ª ["Para realizar el cómputo del activo, los valores netos contables de todos los bienes se sustituirán por sus respectivos valores reales determinados a la fecha en que tenga lugar la transmisión o adquisición"] y 2ª ["No se tendrán en cuenta aquellos inmuebles, salvo los terrenos y solares, que formen parte del activo circulante de las entidades cuyo objeto social exclusivo consista en el desarrollo de actividades empresariales de construcción o promoción inmobiliaria"] de las que establece a los efectos del cómputo del 50 por 100 del activo constituido por inmuebles, de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores (BOE de 29 de julio) ["LMV"], en la redacción aplicable racione temporis, que le fue dada por el artículo 8 de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE de 30 de noviembre) ["LMPFF"].

3. Razona que las infracciones denunciadas han sido relevantes y determinantes del fallo de la sentencia impugnada porque la Sala a quo sostiene "que no cabe en modo alguno considerar como bien inmueble dichos derechos pues no es susceptible de incardinarse en ninguno de los apartados del artículo 334 del Código Civil. Entendemos que la interpretación que lleva a cabo del término "inmuebles" a que se refiere el artículo 108.2.a) no es la adecuada conforme al sentido y alcance de la excepción a la exención que dicho precepto plantea y resulta de una interpretación adecuada del mismo de acuerdo con la naturaleza y finalidad antielusiva que con dicha excepción se pretende por el legislador" (sic).

4. Asevera que los preceptos que se denuncian como infringidos forman parte del Derecho estatal.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en el recurso de casación preparado, porque se da la circunstancia de la letra a) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"], invocando como sentencia de contraste la dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo de Valencia en 9 de junio de 2015 (recurso 142/2014: ES:TSJCV:2015:3634) y la presunción de la letra a) del artículo 88.3 LJCA.

6. No aporta más razones que las derivadas de lo expuesto para fundamentar el interés casacional objetivo del recurso de casación preparado que justifiquen la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo.

Segundo.

1. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 2 de julio de 2019, emplazando a las partes con su notificación para comparecer ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, lo que se ha verificado por parte tanto de la recurrente, Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, como de las recurridas, Administración General del Estado y la mercantil Ceólica Hispania, S.L.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS**Primero.**

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación (artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, se encuentra legitimada para prepararlo, por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con suficiente precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que se reputan infringidas, alegadas en el proceso, tomadas en consideración por la Sala de instancia o que ésta hubiera debido observar aun sin ser alegadas. También se justifica que su infracción ha sido relevante y determinante del fallo de sentencia impugnada [artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en el recurso preparado, porque la doctrina sentada en la sentencia recurrida al interpretar y aplicar el artículo 108.2.a) LMV es contradictoria con la que otro órganos jurisdiccionales han establecido [artículo 88.2.a) LJCA], suscitando la siguiente cuestión jurídica sobre las que no hay jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA]: alcance de lo que debe entenderse por "inmuebles" a los efectos de la aplicación de la referida excepción a la exención, y más concretamente sobre si en dicho concepto, se entienden incluidos los derechos derivados de los contratos suscritos para la construcción de inmuebles y los anticipos realizados a cuenta de los mismos, sobre los que aún no se ha pronunciado el Tribunal Supremo. De las razones que esgrime para justificarlo se infiere nítidamente la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se puede dar por cumplido lo que exige el artículo 89.2.f) LJCA.

Segundo.

1. En su redacción aplicable *ratione temporis* [la que le dio el artículo 8 LMPFF], el artículo 108.2.a) LMV establecía:

"Quedan exceptuadas de lo dispuesto en el apartado anterior las transmisiones realizadas en el mercado secundario, así como las adquisiciones en los mercados primarios como consecuencia del ejercicio de los derechos de suscripción preferente y de conversión de obligaciones en acciones o mediante cualquier otra forma, de valores, y tributarán por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como transmisiones onerosas de bienes inmuebles, en los siguientes supuestos:

a) Cuando los valores o participaciones transmitidos o adquiridos representen partes alícuotas del capital social o patrimonio de sociedades, fondos, asociaciones y otras entidades cuyo activo esté constituido al menos en un 50 por 100 por inmuebles situados en territorio español, o en cuyo activo se incluyan valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por 100 por inmuebles radicados en España, siempre que, como resultado de dicha transmisión o adquisición, el adquirente obtenga una posición tal

que le permita ejercer el control sobre esas entidades o, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ellas.

A los efectos del cómputo del 50 por 100 del activo constituido por inmuebles, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

1.^a Para realizar el cómputo del activo, los valores netos contables de todos los bienes se sustituirán por sus respectivos valores reales determinados a la fecha en que tenga lugar la transmisión o adquisición.

2.^a No se tendrán en cuenta aquellos inmuebles, salvo los terrenos y solares, que formen parte del activo circulante de las entidades cuyo objeto social exclusivo consista en el desarrollo de actividades empresariales de construcción o promoción inmobiliaria

3.^a El cómputo deberá realizarse en la fecha en que tenga lugar la transmisión o adquisición de los valores o participaciones, a cuyos efectos el sujeto pasivo estará obligado a formar un inventario del activo en dicha fecha y a facilitarlo a la Administración tributaria a requerimiento de ésta.

4.^a El activo total a computar se minorará en el importe de la financiación ajena con vencimiento igual o inferior a 12 meses, siempre que se hubiera obtenido en los 12 meses anteriores a la fecha en que se produzca la transmisión de los valores.

Tratándose de sociedades mercantiles, se entenderá obtenido dicho control cuando directa o indirectamente se alcance una participación en el capital social superior al 50 por 100. A estos efectos se computarán también como participación del adquirente los valores de las demás entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades.

En los casos de transmisión de valores a la propia sociedad tenedora de los inmuebles para su posterior amortización por ella, se entenderá a efectos fiscales que tiene lugar el hecho imponible definido en esta letra a). En este caso será sujeto pasivo el accionista que, como consecuencia de dichas operaciones, obtenga el control de la sociedad, en los términos antes indicados."

2. En los antecedentes de hecho de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central recurrida en la instancia se puede leer por lo que aquí importa:

"PRIMERO.- Mediante escritura pública otorgada el 27 de diciembre de 2006, ante el Notario de Madrid D. Antonio Morenés Giles, bajo el número 2.098 de su protocolo, se formaliza y eleva a pública la compra, por parte de CEÓLICA HISPANIA, S.L, de 610 acciones de la mercantil SISTEMAS ENERGÉTICOS VILLALBA, S.A (100% de su capital) por un total de 61 .000 G, siendo la entidad vendedora GAMESA ENERGÍA, S.A.U.

En la escritura se recoge que "De conformidad con lo previsto en la estipulación Tercera [del contrato privado de compraventa] las Partes acuerdan que es condición esencial para la eficacia de presente compraventa que el importe de VEINTICUATRO MILLONES SETECIENTOS VEINTISIETE MIL OCHOCIENTOS DIECISÉIS EUROS CON TREINTA Y CINCO CÉNTIMOS DE EURO (24.727.816,35 Euros), adeudado por la entidad SISTEMAS ENERGÉTICOS VILLALBA, S.A. al vendedor se pague en la forma y plazos previstos en la citada estipulación."

La entidad adquirente de los títulos presenta, ante la Administración Tributaria competente, la correspondiente autoliquidación por el I TP y AJD declarando la operación como exenta de tributación.

Segundo.

El 25 de noviembre de 2010 CEÓLICA HISPANIA, S.L recibe la notificación de la comunicación por la que el Servicio de Inspección y Valoración de la Delegación Provincial en Cuenca de la Vicepresidencia y Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Castilla la Mancha dispone iniciar, a su cargo, un procedimiento de inspección al objeto de verificar y comprobar su situación tributaria en relación a los hechos descritos y su sujeción al I TP y AJD.

El 14 de abril de 2011 y ante la incomparecencia del obligado tributario se incoa Acta de Disconformidad A02 - 06/11 en el que el actuario encargado del procedimiento recoge la propuesta de regularización que estima procedente, basada en considerar que la adquisición de los títulos de SISTEMAS ENERGÉTICOS VILLABA, S.A por parte de CEÓLICA HISPANIA, S.L ha de quedar sujeta al ITP y AJD modalidad transmisiones onerosas en virtud de lo establecido en el artículo 108.2 Ley 24/1988, de 28 de julio, Ley del Mercado de Valores (en adelante, LMV).

El 19 de mayo de 2011 el Inspector Jefe del Servicio de Inspección y Valoración de la Delegación Provincial en Cuenca de la Vicepresidencia y Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Castilla la Mancha, adopta

el correspondiente acuerdo liquidatorio, confirmando la propuesta previa y concretando la base imponible en 24.503.707 €, por lo que se fija una cuantía a ingresar a cargo de la entidad interesada de 2.145.895,35 € incluyendo intereses de demora. El acuerdo es efectivamente notificado al sujeto pasivo el 23 de mayo de 2011.

Tercero.

Contra dicha resolución promueve, dentro del plazo concedido al efecto, CEÓLICA HISPANIA, S.L recurso de reposición ante el propio Servicio de Inspección Tributaria negando que la entidad cuyos títulos se adquirieron (SISTEMAS ENERGÉTICOS VILLALBA) cumpliera, en la fecha en que se realizó la operación, la condición que exige el artículo 108.2 LMV sobre el porcentaje de su activo representado por bienes inmuebles. Se resalta que a 27 de diciembre de 2006 en el patrimonio de la entidad "(...)no se integraba aún, ningún aerogenerador, ni ninguna obra civil, por lo que en su activo no podían contabilizarse tales elementos, ya que de lo contrario no estaríamos reflejando la imagen fiel de su patrimonio (...) no podía incluir en su Activo otra cosa que los Anticipos satisfechos "a cuenta" de su entrega futura". Aporta diversa documentación en defensa de sus argumentos.

Con carácter subsidiario plantea que, como poco, se tenga en cuenta que los aerogeneradores no pueden ser considerados, a estos efectos, como bienes inmuebles pues son elementos con una singularidad y características especiales que los diferencian del resto de elementos de un parque eólico.

También discute que se someta la operación a gravamen sin tener en cuenta la finalidad con la que se realizó y sin atender a la estricta finalidad antielusoria con la que se introdujo, en nuestro ordenamiento, el artículo 108 LMV. El 18 de julio de 2011 el mismo Inspector Jefe dicta resolución desestimatoria del referido Recurso de Reposición quedando confirmado el acuerdo liquidatorio previo dictado por el ITP y AJD. La notificación es efectiva el 26 de julio de 2011.

Cuarto.

El 23 de agosto de 2011 CEÓLICA HISPANIA, S.L interpone, contra la referida actuación del Servicio de Inspección y Valoración de la Delegación Provincial en Cuenca de la Vicepresidencia y Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Castilla la Mancha por el ITP y AJD reclamación económico - administrativa ante el Tribunal Regional de Castilla la Mancha.

En sus alegaciones, insiste en defender que la operación de adquisición de los títulos de SISTEMAS ENERGÉTICOS VILLALBA, S.A no ha de tributar en el ITP y AJD puesto que, en la fecha en que se realizó, esta entidad no cumplía la condición requerida sobre la composición de su activo."

3. La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, partiendo de la indudable naturaleza de bien inmueble del parque eólico y de todos los elementos e instalaciones precisas para su funcionamiento, incluyendo los aerogeneradores, desestima la reclamación de la mercantil arguyendo que "el activo vinculado al contrato o contratos celebrados por quien quiere disponer de él con el proveedor o proveedores que lo van a construir ha de tener, también, la naturaleza de bien inmueble al existir una indisoluble y estrecha vinculación entre ellos (contrato para la construcción y parque eólico). A este respecto, no se encuentra razón para establecer diferencias en función de si el contrato de obras, entendido como el convenio que tiene por objeto la realización de un conjunto de trabajos de construcción o de ingeniería civil que tenga por objeto un bien inmueble, celebrado entre promotor en este caso SISTEMAS ENERGÉTICOS VILLALBA - y contratista o proveedor - en este caso GAMESA ENERGÍA SERVICIOS, S.A y GAMESA EÓLICA, S.A - sea de un tipo u otro (llave en mano no regulado en el Código Civil, a precio alzada, por unidad de medida, etc). Todo contrato de obras recae sobre bienes inmuebles, pretendiendo un resultado que es la construcción y puesta en marcha de un bien inmueble, agotándose la prestación que tiene por objeto con su ejecución. En este sentido, el Dictamen del Consejo de Estado 3687/1998, de 28 de enero de 1999, aunque se refiere al sector público, señala que el contrato de obras es un negocio de resultado, que exige la entrega total de la prestación pactada. Se pronuncia en estos términos: "Los contratos administrativos de obras se conciben como negocios "de resultado". Ello comporta la indivisibilidad iurídica de aquéllos V de las obras que tienen por objeto, de tal suerte que no pueden ser cumplidos por el contratista de forma sucesiva y sí sólo total (mediante la realización y entrega de las obras en su integridad), ni la Administración queda obligada al pago sino a partir de dicha entrega. Por lo tanto, el cumplimiento del contrato por el adjudicatario requiere la entrega de la obra de conformidad con lo pactado, para cuya comprobación sirven los actos de recepción (...)".

Por tanto, habiendo admitido la propia entidad recurrente que los Anticipos que figuraban en la contabilidad de SISTEMAS ENERGÉTICOS VILLALBA, S.A a 27 de diciembre de 2006 como parte de su activo (representaban más del 87% de éste) correspondían a las cantidades satisfechas a los promotores encargados de la construcción de las obras civiles y autogeneradores necesarios e imprescindibles para la puesta en marcha del parque eólico "El Escepar", y siendo éste de naturaleza inmueble, tales anticipos han de tener la misma naturaleza (bienes inmuebles) pues se vinculan a un contrato de construcción de un bien inmueble, entendiéndose por tal aquel por el que una parte encarga a otra la construcción de un bien inmueble, con sujeción a un proyecto arquitectónico o de ingeniería previamente definido, obligándose a pagar por ello un precio cierto. Y es que no se trata de hablar de la propiedad del Parque Eólico, pues en este sentido podrían surgir importantes dudas pues, como bien expone el recurrente, mientras no se produzca la entrega del bien no existirá el traslado de la propiedad del mismo en términos civiles. Lo que se requiere, en un supuesto como éste, es analizar cuál es la naturaleza de los activos de la entidad cuyos títulos fueron objeto del negocio para concluir si ésta es de "naturaleza inmobiliaria". Y, como ya se ha dicho, unos derechos vinculados o derivados del encargo a terceros de la realización o construcción de un bien inmueble, por el que se han realizado diversos pagos a cambio de obtener en un momento futuro la obra terminada, han de participar de la misma naturaleza de éste y ser considerados bienes inmuebles.

Han de desestimarse, por ello, las pretensiones de la entidad recurrente y mantener el criterio de la Inspección de Tributos y del TEAR, en el sentido de afirmar que SISTEMAS ENERGÉTICOS VILLALBA, S.A tenía, a 27 de diciembre de 2006, más del 50% de su activo representado por bienes inmuebles."

4. En el fundamento tercero de la sentencia recurrida se acoge la pretensión de la mercantil y lo fundamenta así:

"Sentado lo anterior, podemos ya pasar a examinar lo que constituye el argumento principal en que se fundamenta la demanda, dividiendo los razonamientos en epígrafes titulados para mayor claridad.

Sobre la naturaleza inmobiliaria de un parque eólico.

Como ya hemos señalado, la parte actora no discute, en su escrito de demanda, que un parque eólico sea un bien inmueble; criterio que es coincidente no solo con la Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0107-10 de 25 de enero de 2010, sino también con el mantenido por esta Sala en diversas sentencias de cita innecesaria a la vista de que no hay discusión sobre este extremo. Ahora bien, considera la parte que tal cosa nada tiene que ver con lo que aquí se discute, pues lo que aquí se debate es si, no siendo en el momento del contrato SISTEMAS ENERGÉTICOS VILLALBA, S.A. propietaria del parque eólico -pues en dicho momento la obra todavía se encontraba en construcción y no se había producido la entrega de la misma (traditio)- puede considerarse que fuera titular de inmuebles en absoluto; de modo que de lo que se trata es de determinar si es acertada la idea de la Administración de que los anticipos en pago de la futura entrega de la obra pueden tener carácter inmobiliario por su relación con dicha obra.

Sobre la adquisición de la propiedad en el contrato de obras

El TEAC no parece discutir en absoluto que, a la fecha del contrato de adquisición de acciones, SISTEMAS ENERGÉTICOS VILLALBA, S.A. no era propietaria, en absoluto, de los bienes materiales que constituían el parque eólico en construcción, ni discute que la propiedad de los mismos solo se adquirió tiempo después, cuando se produjo la entrega del parque terminado.

Desde luego, estamos completamente de acuerdo con el TEAC, y con el actor, en que esto es así.

En el contrato de obras la cuestión de la propiedad de la obra antes de su entrega -esto es, si dicha obra es, en ese lapso de tiempo, del comitente o del contratista- es de capital importancia para muy distintas cuestiones, como pueda ser la de autos y también otras, tales como la de quién asume el riesgo por su destrucción o la de qué derechos sobre la misma tienen los acreedores de comitente y contratista, por ejemplo, en caso de concurso de uno u otro. De modo que es necesario determinar con precisión de quién es la obra mientras se está ejecutando y hasta su entrega.

Los arts. 1588 y siguientes del Cc son de aplicación al contrato de obras civil y al mercantil -como el de autos-, pues no está regulado este último en el Código de Comercio; y sobre la base de tales preceptos, en particular del art. 1589 interpretado a sensu contrario, hay notable coincidencia doctrinal (así, Garrigues) y jurisprudencial (S.S.T.S. Civil de 7 de octubre de 1964, 31 de mayo de 1983, 28 de febrero de 2013 y Audiencias Provinciales de Barcelona, 25 de septiembre de 2014, Guadalajara, 23 de septiembre de 2014) en que, salvo en caso de aportación de los materiales por el comitente, la propiedad se adquiere por éste solo cuando se produce la entrega o traditio de la obra terminada (art. 609, 1095 Cc). Como señala el Dictamen del Consejo de Estado que cita el TEAC, los

contratos de obras se conciben como negocios de resultado, lo cual comporta la indivisibilidad jurídica de las obras que tienen por objeto, de tal suerte que no pueden ser cumplidos por el contratista de forma sucesiva y sí solo total, mediante la realización y entrega de las obras en su integridad; y en ese momento, añadimos, se produce la traslación dominical. Expresamente se dice para un caso singular en la Ley 14/2014, de 24 de julio, de Navegación Marítima, cuando se establece que " La propiedad del buque en construcción corresponde al constructor hasta el momento de su entrega al comitente ".

Si esto es así en general, el análisis del contrato concreto que SISTEMAS ENERGÉTICOS VILLALBA, S.A. tenía con las empresas contratistas despejaría las pocas dudas que pudieran existir, pues se establecía que el comitente consolidaría la propiedad de las instalaciones una vez firmado el certificado de aceptación provisional, que el inicio de la garantía tendría lugar en la fecha de la firma del mencionado certificado, que el contratista, durante todo el proceso de instalación, pruebas y puesta en marcha, correría con todos los riesgos, estando obligado a suscribir un seguro, que hasta el momento de la firma del certificado de aceptación el adquirente carecía de cualquier facultad inherente al poder de disposición sobre la obra civil, e incluso se incluía un pacto de reserva de dominio sobre los aerogeneradores a favor del contratista.

Así pues, la cuestión es clara y se acepta por la Administración que en el momento de la transmisión de las acciones el parque eólico no estaba en absoluto en el patrimonio de la sociedad.

Sobre el carácter de bien inmueble de los anticipos.

A la fecha de la transmisión de las acciones, la sociedad SISTEMAS ENERGÉTICOS VILLALBA, S.A., comitente de la obra, había hecho unos anticipos a las empresas contratistas, anticipos que constaban debidamente incluidos en el balance. Si se computan estas cantidades, se alcanza una cuantía que equivalía a más del 50 % del patrimonio de la sociedad. Pues bien, la Administración afirma que el importe de estos anticipos ha de computar como bien inmueble a los efectos del art. 108.2.a LMV. Así el TEAC señala que " el activo vinculado al contrato o contratos celebrados por quien quiere disponer de él [del parque] con el proveedor o proveedores que lo van a construir ha de tener, también, la naturaleza de bien inmueble al existir una indisoluble y estrecha vinculación entre ellos (contrato para la construcción y parque eólico) ".

Dicho de otro modo, el TEAC admite que el comitente posee solamente un derecho de crédito contra el contratista a la entrega futura del bien, pero considera que dicho derecho de crédito es un bien inmueble porque se refiere a la entrega futura de un bien inmueble.

Pues bien, la Sala entiende que este razonamiento no es aceptable.

La definición de bien inmueble está recogida en el art. 334 Cc y no vemos en cuál de sus apartados sea posible incluir el derecho que la sociedad tenía en el momento a considerar. La sentencia del TSJ de Valencia que el Abogado del Estado cita tiene el apoyo expreso en el apartado 10 del art. 334 Cc , pero el caso de autos nada tiene que ver porque la sociedad no era titular de ninguna concesión administrativa.

No vemos de qué forma ni en qué manera puede el derecho de crédito que tenía la sociedad mutar en bien inmueble; un derecho de crédito que entonces, es de suponer, podrá ser hipotecado, inscrito en el Registro de la Propiedad y tratado a todos los efectos como tal bien inmueble; cosa que evidentemente no sucede.

Afirmar que el derecho de crédito en cuestión es un bien inmueble porque -dice el TEAC- se refiere a un inmueble no es para nosotros un argumento jurídico comprensible. Muchos derechos de crédito se refieren en última instancia a inmuebles (como el derecho del comprador antes de la entrega de la cosa, o el del arrendatario de un inmueble) pero ello no los convierte en bienes inmuebles.

El argumento que utiliza el TEAC, más que un argumento jurídico válido en sí, es una forma de encubrir una aplicación analógica de la Ley. Ahora bien, esta analogía es inaceptable, pues el artículo 14 de la Ley General Tributaria establece que " No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales ". Además, el art. 13 señala que "Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado ". Más aún, el mismo art. 108 LMV, en su apartado 3, indica que el valor real de los bienes a considerar se calculará de acuerdo con las reglas de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, y el art. 3 del Real Decreto Legislativo del impuesto dispone que " Para la calificación jurídica de los bienes sujetos al impuesto por razón de su distinta naturaleza, destino, uso o aplicación, se estará a lo que respecto al particular dispone el Código Civil o, en su defecto, el Derecho Administrativo. Se considerarán bienes inmuebles, a efectos del impuesto, las instalaciones de cualquier clase establecidas con carácter permanente, siquiera por la forma de su construcción sean transportables, y aun cuando el terreno sobre el que se hallen situadas no pertenezca al dueño de los mismos ". No vemos pues aquí ninguna extensión del concepto de bien inmueble, fuera de la que contiene el segundo inciso. Además, el art.

108.2.a LMV establece una serie de detalladas reglas para computar el 50 % del activo constituido por inmuebles, y en ninguna de ellas vemos que se autorice a utilizar un concepto de bien inmueble peculiar y distinto del legal. En fin, el art. 108.2.a se refiere a "inmuebles situados en territorio español", y realmente resulta difícil afirmar que un derecho de crédito esté "situado" en territorio español o en ninguno otro, o que pueda hablarse propiamente de que esté situado en algún sitio; sea esto dicho como simple prueba de que la extensión arbitraria de la naturaleza de un bien a otro que no la tiene provoca perplejidades y contradicciones como esta. Y es que la Administración no está autorizada para omitir el sentido propio y regular de los términos jurídicos con el fin de lograr el gravamen de realidades que cree deberían estar gravadas, y mucho menos cuando tales términos tienen definiciones perfectamente claras en el derecho positivo a nivel legal, que solo podrían ser excepcionadas por otras normas de igual rango.

Por consiguiente, debe ser estimado el recurso contencioso-administrativo planteado".

5. La Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha denuncia que con tales decisiones la sentencia impugnada infringe el artículo 108.2.a), reglas 1ª y 2ª, LMV, en la redacción aplicable *ratione temporis*, al concluir que no cabe en modo alguno considerar como bien inmueble los derechos derivados del contrato para la construcción de un bien inmueble y los anticipos realizados a cuenta del mismo, de los que son titulares una determinada entidad, pues no es susceptible de incardinarse en ninguno de los apartados del artículo 334 del Código Civil.

Tercero.

- 1. A la vista de cuanto antecede, el recurso de casación preparado sólo nos suscita una cuestión jurídica con nítido interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, parcialmente coincidente con la que nos planteaba los RRCA/6598/2017 y 4667/2018, admitidos a trámite por autos de 9 de abril de 2018 (ES:TS:2018:3530A) y 14 de noviembre de 2018 (ES:TS:2018:12134A); a saber:

Discernir, interpretando el artículo 108.2.a) LMV, en la redacción aplicable *ratione temporis*, si, a los efectos de la exención prevista en el art. 108.1 LMV, los anticipos a las empresas contratistas debidamente incluidos en el balance, deben computarse como bienes inmuebles a la hora de fijar el umbral del 50 % del patrimonio de la sociedad, considerando por tanto que ese derecho de crédito contra el contratista a la entrega futura del bien es, a los efectos de aplicar la o no la exención fiscal, un bien inmueble al referirse a la entrega futura de un bien de esa naturaleza.

2. Como allí dijimos, la cuestión enunciada presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque no se le ha dado respuesta en los abundantes pronunciamientos de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo sobre el artículo 108 LMV [artículo 88.3.a) LJCA], y no carece manifiestamente del interés casacional que legalmente se le presume, puesto que la contestación que se le dé puede aportar una dimensión hermenéutica del ordenamiento jurídico con potencial proyección en otros supuestos, como evidencia el tenor literal del vigente artículo 314.3, regla 1ª, TRLMV. Se aprecia así la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo en pos de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 de la Constitución Española).

Cuarto.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión precisada en el punto 1 del anterior fundamento jurídico de esta resolución.

2. La norma que, en principio, será objeto de interpretación es el artículo 108 LMV, apartado 2.a), en la redacción temporalmente aplicable.

Quinto.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

Sexto.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión

ACUERDA

1º) Admitir el recurso de casación RCA/5618/2019 preparado por el letrado de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, en la representación que legalmente ostenta, contra la sentencia dictada el 21 de marzo de 2019 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Castilla-La Mancha, que estimó el recurso 567/2017.

2º) Precisar la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, que consiste en:

Discernir, interpretando el artículo 108.2.a) LMV, en la redacción aplicable *ratione temporis*, si, a los efectos de la exención prevista en el art. 108.1 LMV, los anticipos a las empresas contratistas debidamente incluidos en el balance, deben computarse como bienes inmuebles a la hora de fijar el umbral del 50 % del patrimonio de la sociedad, considerando por tanto que ese derecho de crédito contra el contratista a la entrega futura del bien es, a los efectos de aplicar la o no la exención fiscal, un bien inmueble al referirse a la entrega futura de un bien de esa naturaleza.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación el artículo 108, apartado 2.a), del texto legal mencionado.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto para su tramitación y decisión, remitir.

Así lo acuerdan y firman.

Luis María Díez-Picazo Giménez

José Luis Requero Ibañez César Tolosa Tribiño

Fernando Román García Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

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.