

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ079253

**TRIBUNAL SUPREMO**

Auto de 1 de octubre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2022/2020

**SUMARIO:**

**IVA. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Transmisiones de aprovechamientos urbanísticos.** Se otorgó escritura pública de permuta por la que una entidad transmitió al Ayuntamiento 95 fincas rústicas clasificadas como suelo no urbanizable con el fin de posibilitar la obtención por el Ayuntamiento de los suelos a efectos de constituir el soporte territorial sobre el que se desarrollarían las actividades inherentes a la celebración de la Exposición Internacional a celebrar en Zaragoza en 2008. A su vez, el Ayuntamiento de transmitió a la entidad aprovechamientos urbanísticos correspondientes a suelos con uso dominante de vivienda protegida, atribuidos al Ayuntamiento en virtud de cesión obligatoria del 10% de los aprovechamientos, en el sector de suelo urbanizable no delimitado y del Convenio Urbanístico con diversos propietarios del citado sector. La efectiva entrega de los terrenos en los que se materializarían los aprovechamientos permutados quedaba sujeta a la aprobación del Proyecto de Reparcelación de dicho ámbito. La entidad autoliquidó la escritura de permuta por el concepto de ITP y AJD, modalidad de AJD, declarando la permuta exenta del impuesto por estar sujeta la operación al IVA y tratarse de un acto no inscribible en el Registro de la Propiedad. La Dirección General de Tributos del Gobierno de Aragón se planteó el supuesto ante la DGT del Ministerio de Economía y Hacienda, que emitió informe de fecha 21 de octubre de 2009 con carácter vinculante, en el que concluyó que la transmisión de derechos de aprovechamiento urbanístico constituye una entrega de terrenos urbanizados que se encuentra sujeta al IVA y no exenta por aplicación del art. 20.Uno.20 de la Ley 37/1992.El TEAC consideró que era cuestión pacífica que la entrega de derechos de aprovechamiento urbanístico constituía una entrega de bienes en el impuesto sobre el valor añadido, porque lo que se estaba transmitiendo en última instancia era el suelo correspondiente, por lo que la transmisión se encontraba sujeta a dicho impuesto. El Gobierno de Aragón interpuso recurso contencioso-administrativo ante el TSJ de Aragón que resolvió que las referidas operaciones estarán sujetas al IVA, por cuanto la actuación de la Administración consiste en la adquisición y venta de aprovechamientos, mediante precio en todo caso («por su valor urbanístico»), lo cual supone una intervención en la producción de bienes en el mercado inmobiliario, aunque la razón última de dicha intervención coincida con la mejora en la ejecución del planeamiento urbanístico. La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si constituye o no el hecho imponible del IVA o, en su caso, el del ITP, la transmisión por un Ayuntamiento -por permuta o por cualquier otro título jurídico oneroso- de aprovechamientos urbanísticos futuros que, en virtud de las cesiones obligatorias y gratuitas que la legislación urbanística establece, habrán de derivarse en favor de esa Administración, aprovechamientos urbanísticos que, en consecuencia, no se habían materializado aún al tiempo de la cesión ni, por tanto, habían ingresado en el patrimonio del Ayuntamiento. [Vid., STSJ de Aragón de 16 de diciembre de 2019, recurso n.º 77/2018 (NFJ076763) contra la que se plantea el recurso de casación].

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 8, 20 y 75.

RDLeg. 1/1992 (TR Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana), arts. 185 a 198.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art.13.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 4.

Ley 6/1998 (Sobre Régimen del Suelo y Valoraciones), arts. 14 y 18.

**PONENTE:**

*Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.*

Magistrados:

Don JORGE RODRIGUEZ-ZAPATA PEREZ  
Don ANTONIO JESUS FONSECA-HERRERO RAIMUNDO  
Don CESAR TOLOSA TRIBIÑO  
Don ANGEL RAMON AROZAMENA LASO  
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

**TRIBUNAL SUPREMO**

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 01/10/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2022/2020

Materia: TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOC.

Submateria:

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.: 2022/2020

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

**AUTO**

Excmos. Sres.

D. Jorge Rodríguez-Zapata Pérez, presidente

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo

D. César Tolosa Tribiño

D. Ángel Ramón Arozamena Laso

D. Dimitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 1 de octubre de 2020.

**HECHOS****Primero.**

1. El letrado de la Comunidad Autónoma de Aragón, en representación de Gobierno de Aragón, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 16 de diciembre de 2019 por la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, que desestimó el recurso 77/2018, promovido por el propio Gobierno de Aragón, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 22 de noviembre de 2017, que desestimó el recurso de alzada 6481/14 formulado por el Director General de Tributos del Departamento de Hacienda y Administración Pública de la Diputación General de Aragón, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón de 27 de marzo de 2014 que estimó la reclamación de CERRO GOYA, S.L. contra acuerdo de liquidación por el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

2.1 Los artículos 185 y siguientes del Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana (BOE 30 de junio) ["TRLRSOU"].

2.2 Los artículos 4, 5. Uno y 5. Dos, 7.8 y 8. Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) ["LIVA"].

2.3 El artículo 4, apartado 5 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios-Sistema común del IVA (Diario Oficial de las Comunidades Europeas, serie L, n 145 de 1977, p. 1) ["Sexta Directiva"] (actualmente, artículo 13.1 de la Directiva 2006/112/CEE del Consejo).

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, toda vez que "el error de considerar que los derechos urbanísticos transmitidos (o "aprovechamientos urbanísticos", en la terminología utilizada en la escritura de la permuta) habían ingresado previamente en el patrimonio municipal de suelo de Zaragoza, la Sala de instancia llega a la conclusión, que esta parte considera improcedente, según la cual estamos ante una actuación realizada en el marco de una actividad empresarial o profesional Y, por ello, sujeta al IVA. De haber tenido debidamente en cuenta la Sala de instancia que la cesión realizada por el Ayuntamiento de Zaragoza era una consecuencia derivada de la necesidad de dar cumplimiento al Convenio de Colaboración suscrito con la entidad financiera IBERCAJA unos meses antes (el 13 de septiembre de 2004) para posibilitar que tuviera lugar la Exposición Internacional 2008 que se había de

celebrar en Zaragoza, y que, por otra parte, estaba ejerciendo sus competencias y prerrogativas en materia de "ordenación, gestión, ejecución y disciplina urbanística", la solución dada al recurso hubiera sido la de su estimación, por considerar que la actuación del Ayuntamiento no era una actividad empresarial o profesional".

4. Subraya que la norma que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contemplada en la letra c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa ["LJCA"], así como la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a), LJCA.

5.1. La doctrina que sienta la sentencia recurrida afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso [ artículo 88.2.c) LJCA]. Razona que "la doctrina que establece la sentencia de la Sala de instancia, de consolidarse, puede afectar a un gran número de situaciones, por trascender al caso objeto del proceso".

5.2 Se han aplicado normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [ artículo 88.3.a) LJCA] en el sentido del artículo 1.6 del Código Civil. Afirma que "no existe Jurisprudencia que haya entrado a examinar la posible tributación por el IVA, y subsidiariamente por el ITP y AJD, de aquellas transmisiones o cesiones onerosas que, como en este caso, pueden realizar los Ayuntamientos, y que tienen por objeto los "derechos" del ente público cedente a recibir en el futuro los aprovechamientos urbanísticos que le correspondan en una determinada área o sector urbanístico como consecuencia de la cesión legal del 10% o bien, como en este caso, de las mayores cesiones a su favor que deriven de lo previamente convenido con los propietarios del sector; es decir, cuando lo que se cede no es, propiamente, los aprovechamientos urbanísticos en ese sector, dado que tales aprovechamientos aún no existen por no haber sido aprobado el proyecto de reparcelación ni estar inscrito en el Registro de la Propiedad".

6. Por todo lo expuesto reputa conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo, que esclarezca "[s]i puede considerarse que un Ayuntamiento actúa como empresario o profesional, y por ello sus operaciones están sujetas al IVA, al ceder onerosamente los derechos o aprovechamientos urbanísticos que derivarán a su favor en un determinado sector urbanístico, por las cesiones obligatorias que establece la legislación urbanística o bien por las mayores cesiones convenidas con los propietarios del suelo en dicho sector, cuando en el momento de realizarse la cesión tales aprovechamientos urbanísticos aún no se han materializado en el correspondiente proyecto de reparcelación, por lo que no hay parcelas resultantes que hayan ingresado en el patrimonio municipal del suelo".

## Segundo.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 11 de febrero del 2020, habiendo comparecido el Gobierno de Aragón recurrente ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho como parte recurrida CERRO GOYA, S.L. representada por la procuradora doña María Susana de Torre Lerena, quien se ha opuesto a la admisión del recurso y la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado, quien no se ha opuesto a la admisión del recurso.

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

## RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

### Primero. *Requisitos formales del escrito de preparación.*

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 recurso de casación ( artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y Gobierno de Aragón, se encuentra legitimado para interponerlo, al 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 precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [ 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 porque la sentencia impugnada, (i) que afecta a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) LJCA], siendo así que, además (ii) aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [ artículo 88.3.a) LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) LJCA.

**Segundo. Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.**

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales, respetando los hechos de la sentencia impugnada nos lleva a destacar a efectos de la admisión del presente recurso de casación, algunas circunstancias que han de ser tenidas en cuenta:

1º.- Otorgamiento de escritura de permuta.

El 13 de diciembre de 2004, se otorgó escritura pública de permuta por la que CERRO GOYA, S.L. transmitió al Ayuntamiento de Zaragoza 95 fincas rústicas clasificadas como suelo no urbanizable con el fin de posibilitar la obtención por el Ayuntamiento de los suelos integrantes del Meandro de Ranillas, a efectos de constituir el soporte territorial sobre el que se desarrollarían las actividades inherentes a la celebración de la Exposición Internacional a celebrar en Zaragoza en 2008.

A su vez, el Ayuntamiento de Zaragoza transmitió a CERRO GOYA, S.L. aprovechamientos urbanísticos correspondientes a suelos con uso dominante de vivienda protegida, atribuidos al Ayuntamiento en virtud de cesión obligatoria del 10% de los aprovechamientos, en el sector 89/3 de suelo urbanizable no delimitado (Arco Sur) y del Convenio Urbanístico suscrito el 22 de abril de 2002 con diversos propietarios del citado sector. La efectiva entrega de los terrenos en los que se materializarían los aprovechamientos permutados quedaba sujeta a la aprobación del Proyecto de Reparcelación de dicho ámbito. En la estipulación novena de la escritura de permuta el Ayuntamiento se comprometió a notificar a la Asociación de propietarios del Sector 89/3 de suelo urbanizable no delimitado (Arco Sur) lo acordado en la escritura con el fin de que en las entregas de terrenos a que diera lugar la reparcelación de dicho sector se atribuyan por parte de la Junta de compensación a CERRO GOYA, S.L. las que correspondían en virtud del acuerdo.

Ambas partes aceptaron como valor cierto de los bienes que se permutan respectivamente, el de 66.320.357,41 euros.

Previamente, se había suscrito por el Ayuntamiento de Zaragoza e IBERCAJA un Convenio de Colaboración el 13 de septiembre de 2004 con el fin de impulsar las actuaciones necesarias para posibilitar la obtención por parte municipal de los suelos integrantes del Meandro de Ranillas en los que se ubicaría la Exposición Internacional. En virtud del Convenio, el Ayuntamiento cedería a CERRO GOYA, S.L., sociedad participada de IBERCAJA, su posición jurídica en los contratos de opción de compra formalizados con anterioridad con los entonces propietarios de los suelos del Meandro de Ranillas, asumiendo CERRO GOYA, S.L. el conjunto de derechos y obligaciones señalados en dichos contratos y comprometiéndose, una vez ejercitada la opción de compra y adquiridos los terrenos, a transmitirlos al municipio de Zaragoza, recibiendo en contraprestación y en concepto de permuta aprovechamientos urbanísticos en las condiciones señaladas en la escritura.

2º.- Autoliquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, concepto Actos Jurídicos Documentados- Documentos Notariales.

CERRO GOYA SL autoliquidó la escritura de permuta de 13 de diciembre de 2004 por el concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de Actos Jurídicos



Documentados-Documentos Notariales, declarando la permuta exenta del impuesto por estar sujeta la operación al Impuesto sobre el Valor Añadido y tratarse de un acto no inscribible en el Registro de la Propiedad.

3º.- Inicio actuaciones inspectoras de comprobación e investigación.

El 1 de diciembre de 2008, el Servicio de Inspección Tributaria de la Dirección General de Tributos del Gobierno de Aragón comunicó a CERRO GOYA, S.L. el inicio de procedimiento inspector. Las actuaciones tenían carácter general, sin perjuicio de limitarse a la comprobación de las transmisiones documentadas en la escritura de permuta de 13 de diciembre de 2004 entre la entidad y el Ayuntamiento de Zaragoza.

De las actuaciones inspectoras desarrolladas cabe destacar los siguientes aspectos relevantes:

- El Ayuntamiento de Zaragoza repercutió cuota de IVA por la entrega de aprovechamientos urbanísticos a favor de la entidad CERRO GOYA, S.L.

- El 8 de noviembre de 2007 se aprobó con carácter definitivo el proyecto de reparcelación del sector 89/3, en el que constan directamente adjudicadas a CERRO GOYA, S.L. las parcelas correspondientes a los aprovechamientos permutados. En respuesta al requerimiento de información realizado a la Junta de Compensación, ésta indicó que ni por sí misma ni en representación de sus miembros había repercutido cuota de IVA por tales adjudicaciones a la entidad, debido a que el proyecto no se encontraba aún inscrito en el Registro de la Propiedad.

- El 24 de julio de 2008 se aprobó definitivamente el proyecto de urbanización del sector 89/3.

- El Servicio de Inspección remitió el expediente a la consideración y examen del Consejo Territorial de Dirección para la Gestión Tributaria de Aragón, de conformidad con el artículo 65, párrafo final, de la Ley 21/2001, a efectos de alcanzar un acuerdo entre Administraciones estatal y autonómica.

Al no llegar a acuerdo, por la Dirección General de Tributos del Gobierno de Aragón se planteó el supuesto ante la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, que emitió informe de fecha 21 de octubre de 2009 con carácter vinculante, en el que concluyó que la transmisión de derechos de aprovechamiento urbanístico constituye una entrega de terrenos urbanizados que se encuentra sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exenta por aplicación del artículo 20.Uno.20.º de la Ley 37/1992.

La Dirección General de Tributos consideró en su informe que la transmisión de derechos de aprovechamiento constituía una entrega de terrenos a efectos de IVA, de acuerdo con su doctrina reiterada, por cuanto implica la transmisión del poder de disposición sobre determinados inmuebles que antes de ser cedidos eran propiedad de otras personas o entidades distintas del cesionario. Respecto a la transmisión de parcelas por los Ayuntamientos, la resolución 2/2000 de la Dirección General de Tributos establece que los terrenos que se incorporan al patrimonio municipal en virtud de cesión obligatoria forman parte en todo de un patrimonio empresarial, por lo que la posterior transmisión de los mismos se realiza por el Ayuntamiento en el desarrollo de una actividad y, por tanto, queda sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, en el caso planteado, el Ayuntamiento de Zaragoza no incorporaba el suelo dimanante del deber de cesión obligatoria de derechos de aprovechamiento al patrimonio municipal, sino que solicitaba a los propietarios del suelo que entregaran directamente los aprovechamientos a la entidad CERRO GOYA, S.L., por lo que no resultaba de aplicación la Resolución 2/2000 antes citada.

Así, no existía entrega de bienes por parte del Ayuntamiento, sino que la entrega de derechos de aprovechamiento se realizaba por los propietarios del suelo a la entidad CERRO GOYA, S.L., para quien se trataba de una entrega de terrenos urbanizados, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo los transmitentes de los aprovechamientos urbanísticos repercutir también el impuesto con ocasión de la entrega.

4º.- Incoación acta de disconformidad.

Como consecuencia de las actuaciones inspectoras descritas, en fecha 19 de enero de 2010 se incoa acta de disconformidad A02-586.

5º.- Acuerdo de Liquidación.

La propuesta de regularización contenida en el acta se confirmó mediante acuerdo de liquidación de 10 de junio de 2010, notificado a la entidad CERRO GOYA SL el 17 de junio de 2010.

En los fundamentos de derecho del acuerdo de liquidación se indicaba expresamente la obligación de atenerse a lo dictaminado por la Dirección General de Tributos en su informe de 21 de octubre de 2009, dado el carácter vinculante del informe de acuerdo con lo establecido en el artículo 65 de la Ley 21/2001. En el informe se concluía que la entrega de aprovechamientos urbanísticos, que se equipara a una entrega de terrenos urbanizados, realizada por los propietarios del suelo a favor de CERRO GOYA, S.L., era una entrega sujeta y no exenta de IVA.

No obstante, el informe no contenía un pronunciamiento expreso acerca de la calificación de la transmisión realizada por el Ayuntamiento a favor de CERRO GOYA, S.L. en virtud de la escritura de permuta otorgada por ambas partes. No podía afirmarse que no existiera ningún tipo de transmisión por parte del Ayuntamiento a favor de CERRO GOYA, S.L, puesto que dicha transmisión se pactó precisamente como contraprestación o pago de las parcelas ubicadas en la Partida de Ranillas que CERRO GOYA, S.L. entregaba mediante ese mismo acto al Ayuntamiento.

La resolución indicaba que se trataba de una transmisión de derechos patrimoniales, económicamente valiables y de naturaleza onerosa, que no estaba sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido por haber sido realizada al margen de la actividad empresarial del Ayuntamiento dado que los derechos habían sido adquiridos en el ejercicio de potestades y prerrogativas públicas y, por tanto, se encuentra sujeta al concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

#### 6º.- Interposición de reclamación económico-administrativa.

Contra el acuerdo de liquidación CERRO GOYA, S.L. interpuso reclamación económico-administrativa 50/522/11 ante el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Aragón.

#### 7º.-Resolución de las reclamaciones económico-administrativas.

El 27 de marzo de 2014 el Tribunal Regional dictó resolución por la que estimó la reclamación y acordó la anulación del acto impugnado.

El Tribunal Regional consideró que la transmisión de derechos de aprovechamiento urbanístico realizada por el Ayuntamiento a favor de CERRO GOYA, S.L. era de cumplimiento futuro y no quedaba realizada a fecha de otorgamiento de la escritura, sino que se hacía efectiva tras la aprobación del proyecto de reparcelación y mediante la adjudicación de las parcelas en que aquel aprovechamiento quedara materializado.

La repercusión de IVA realizada por el Ayuntamiento en concepto de transmisión de derechos urbanísticos que debía materializarse en la adjudicación de las parcelas urbanizadas concordaba con el pago anticipado de dicha prestación mediante la entrega de fincas rústicas por CERRO GOYA, S.L., en el importe coincidente con el valor de tales derechos. Es decir, CERRO GOYA, S.L. adelantaba el pago de su contraprestación al Ayuntamiento mediante la entrega de terrenos rústicos, anterior a la realización del hecho imponible derivado de la transmisión de los derechos citados y produciendo el devengo de IVA como pago anticipado.

Por tanto, la adjudicación a CERRO GOYA, S.L. de las parcelas urbanizadas era una entrega sujeta y no exenta de IVA, aunque el devengo de la cuota tuvo lugar anticipadamente con la entrega de terrenos rústicos en pago de los derechos urbanísticos que dichas parcelas habrían de materializar, por lo que no procedía el gravamen por transmisiones patrimoniales onerosas.

#### 8º.- Interposición de recursos de alzada.

El 28 de mayo de 2014 el Director General de Tributos del Departamento de Hacienda y Administración Pública de la Diputación General de Aragón interpuso recurso de alzada ordinario contra la citada resolución ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

#### 9º.- Resolución del recurso de alzada.

El 22 de noviembre de 2017 Tribunal Económico-Administrativo Central dictó resolución por la que desestimó el recurso de alzada.

En dicha resolución se razonaba que era cuestión pacífica que la entrega de derechos de aprovechamiento urbanístico constituía una entrega de bienes en el impuesto sobre el valor añadido, porque lo que se estaba transmitiendo en última instancia era el suelo correspondiente, por lo que la transmisión se encontraba sujeta a dicho impuesto. Invocaba asimismo la resolución 2/2000, de 22 de diciembre, de la DGT que señala en su parte II, apartado tercero que:

" Los terrenos que se incorporen al patrimonio municipal en virtud de la citada cesión obligatoria forman parte, en todo caso y sin excepción, de un patrimonio empresarial, por lo que la posterior transmisión de los mismos habrá de considerarse efectuada por parte del Ayuntamiento transmitente en el desarrollo de una actividad empresarial, quedando sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido sin excepción".

La resolución citaba el artículo 75. Uno.1º de la Ley 37/1992, indicando que en la fecha en que el Ayuntamiento entregó los derechos de aprovechamiento urbanístico, la entidad adquirente entregaba a su vez la totalidad de la contraprestación fijada, perfeccionándose la operación con independencia de que la entrega de los terrenos se realizara una vez aprobado el proyecto de reparcelación. La resolución razonaba también que dicha transmisión constituía una operación que queda excluida del ámbito de la exención del impuesto regulada en el artículo 20. Uno.20º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

10º.- Interposición del recurso contencioso-administrativo.

El Gobierno de Aragón interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el número 77/2018 ante la Sección 2ª Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón.

La ratio decidendi de la Sentencia sobre este particular se contiene en el Fundamento de Derecho Cuarto con el siguiente tenor literal:

"Hay que destacar además que quien transmite a CERRO GOYA es el Ayuntamiento de Zaragoza, con independencia de que adquiera dichos aprovechamientos de terceros, por cesión obligatoria del 10% de los aprovechamientos y en virtud de un convenio urbanístico de 22 de abril de 2002.

Por tanto hay que tener en cuenta la resolución 2/2000, de 22 de diciembre, de la DGT que señala en su parte II, apartado tercero:

"Tercero. Los terrenos que se incorporen al patrimonio municipal en virtud de la citada cesión obligatoria forman parte, en todo caso y sin excepción, de un patrimonio empresarial, por lo que la posterior transmisión de los mismos habrá de considerarse efectuada por parte del Ayuntamiento transmitente en el desarrollo de una actividad empresarial, quedando sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido sin excepción".

Es en el momento de otorgamiento de la escritura cuando los aprovechamientos y derechos inherentes a los mismos se transmiten a CERRO GOYA, y con una valoración propia no de terrenos rústicos, sino como parcelas resultantes.

Estamos por tanto ante unos bienes que incorporan valor añadido aun cuando dependan de la materialización de una actuación futura que en este caso tuvo lugar.

A juicio de la Sala resulta por tanto de aplicación la doctrina de la resolución de la DGT 2079/2003, de 4 de diciembre, que señala:

"Por otra parte, en relación con determinadas transmisiones de aprovechamientos efectuadas por la Administración municipal actuante que habitualmente se denominan "transferencias de aprovechamientos", este Centro Directivo estableció lo siguiente, en contestación a consulta planteada por la Junta de Andalucía (expediente 1282/95):

"En cuanto a la transmisión de aprovechamientos efectuada por la Administración actuante de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 195 de la Ley del Suelo , este Centro Directivo considera que en base a la interpretación conjunta de los artículos 5 y 7 de la Ley del Impuesto debe concluirse que las referidas operaciones



estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, por cuanto la actuación de la Administración consiste en la adquisición y venta de aprovechamientos, mediante precio en todo caso ("por su valor urbanístico"), lo cual supone una intervención en la producción de bienes en el mercado inmobiliario, aunque la razón última de dicha intervención coincida con la mejora en la ejecución del planeamiento urbanístico.

Por lo que respecta a la exención de las referidas operaciones cuando resulten sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, a juicio de esta Dirección General no cabe aplicar ninguna de las exenciones previstas en el artículo 20, apartado uno de la Ley del Impuesto; concretamente, no resulta de aplicación la exención establecida en el número 23º del precepto, por cuanto el citado beneficio fiscal se predica respecto de los arrendamientos de terrenos y de los derechos reales de goce y disfrute sobre los mismos, calificación que sólo forzosamente cabría otorgar a las transferencias de aprovechamientos urbanísticos, los cuales no tienen obviamente un contenido equiparable al de aquellos derechos a los cuales la normativa reguladora del Impuesto ha considerado acreedores a la exención. En las transmisiones de aprovechamientos, lo transmitido otorga al adquirente el derecho a edificar una superficie mayor a la que tenía derecho con los inmuebles de que disponía; en definitiva, su contenido se parece más a una transmisión de terrenos edificables que a un derecho real de goce o disfrute sobre terreno indeterminado.

En consecuencia, con todo lo expuesto, este Centro Directivo considera que las transmisiones de aprovechamientos urbanísticos previstas en los artículos 185 a 198 de la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana estarán sujetas y no exentas cuando se realicen por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad, en los términos indicados en los párrafos precedentes de esta contestación".

En relación con las transmisiones de parcelas por parte de los Ayuntamientos, hay que tener en cuenta la Resolución 2/2000, de 22 de diciembre, de esta Dirección General.

[...]

3.- Por su parte, el artículo 8, apartado uno de la Ley del Impuesto dispone que "se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes".

Las transmisiones de "aprovechamientos urbanísticos" constituyen entregas de bienes (entregas de terrenos) a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido según lo dispuesto en el artículo 8 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora de dicho Impuesto, dado que tales transmisiones no son sino transmisiones de terrenos que incorporan una determinada edificabilidad".

En este mismo sentido la STS de 10-04-2014, rec. 1183/2012, señala:

"el artículo 47 de la Constitución EDL 1978/3879 dispone que "la Comunidad participará en la plusvalía que genere la acción urbanística de los Entes públicos" y a partir de ello, la Ley 6/1998 articuló esa participación, detrayendo del aprovechamiento urbanístico de los propietarios del suelo urbanizable un porcentaje que atribuye a los Ayuntamientos, como Entes que gestionan los intereses comunitarios."

Solución distinta, que supone la sujeción a IVA, ha de darse al caso de transmisión de terrenos por parte de un Ayuntamiento procedentes del deber de cesión obligatoria a que se refiere el artículo 16.1, b) del Real Decreto Texto Refundido de la Ley del Suelo EDL 1992/15748, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2008 EDL 2008/89754 o entregados al mismo en pago de los gastos de urbanización, que constituye una de las actividades englobadas dentro de la general de gestión del patrimonio público del suelo llevada a cabo por la Administración municipal correspondiente".

Por lo expuesto procede desestimar el recurso interpuesto".

### **Tercero. Normas que deberán ser interpretadas.**

1. A estos efectos, el recurrente plantea la interpretación de los artículos 185 y siguientes del Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana. Al tiempo en que se produjeron los hechos, esa norma había sido derogada y los citados artículos sustituidos por los artículos 14 y 18 de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre Régimen del Suelo y Valoraciones (BOE de 14 de abril) que contemplaban la obligación de ceder gratuitamente a la Administración actuante el suelo correspondiente al 10 por 100 del aprovechamiento del correspondiente ámbito.

2. También será preciso interpretar el artículo 4 de la LIVA relativo al "Hecho imponible" dispone que:

"Uno. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Dos. 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.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto".

Añade el Gobierno de Aragón como artículo necesitado de exegesis el artículo 5 de la LIVA, que señala que:

"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.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

e) Quienes realicen a título ocasional las entregas de medios de transporte nuevos exentas del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 25, apartados uno y dos de esta Ley.

Los empresarios o profesionales a que se refiere esta letra sólo tendrán dicha condición a los efectos de las entregas de los medios de transporte que en ella se comprenden.

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"

Igualmente, debe tenerse en consideración el artículo 7 de la LIVA, que se intitula "Operaciones no sujetas al impuesto" y preceptúa que:

"No estarán sujetas al impuesto:

8.º A) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas, así como las entidades a las que se refieren los apartados C) y D) de este número, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

B) 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"

Y, por último, el artículo 8 que define el "Concepto de entrega de bienes" señalando que:

"Uno. Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.

A estos efectos, tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía"

3. Por otra parte, el Gobierno de Aragón cita en su recurso el artículo 4, apartado 5 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios-Sistema común del IVA (Diario Oficial de las Comunidades Europeas, serie L, n 145 de 1977, p. 1) ["Sexta Directiva"] que dispone que:

"Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.

En cualquier caso, los organismos anteriormente citados tendrán la condición de sujetos pasivos cuando efectúen las operaciones enumeradas en el Anexo D, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante.

Los Estados miembros podrán considerar como actividades de la autoridad pública las actividades de los organismos anteriormente citados que estén exentas en virtud de los artículos 13 ó 28".

Actualmente, el artículo 13.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido señala que:

"1. Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia.

En cualquier caso, los organismos de Derecho público tendrán la condición de sujetos pasivos en relación con las actividades que figuran en el anexo I, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante.

2. Los Estados miembros podrán considerar como actividades en las que actúen como autoridades públicas las actividades de los organismos de Derecho público que estén exentas en virtud de los artículos 132, 135, 136, 371, 374 a 377, 378, apartado 2, 379, apartado 2, y 380 a 390".

#### **Cuarto.** *Cuestiones en las que se entiende que existe interés casacional.*

Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el 90.4 de la misma norma, procede admitir a trámite este recurso de casación, precisando que las cuestiones con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consisten en:

Determinar si constituye o no el hecho imponible del IVA o, en su caso, el del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, la transmisión por un Ayuntamiento -por permuta o por cualquier otro título jurídico oneroso- de aprovechamientos urbanísticos futuros que, en virtud de las cesiones obligatorias y gratuitas que la legislación urbanística establece, habrán de derivarse en favor de esa Administración, aprovechamientos urbanísticos que, en consecuencia, no se habían materializado aún al tiempo de la cesión ni, por tanto, habían ingresado en el patrimonio del Ayuntamiento.

**Quinto.** *Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.*

Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque en la sentencia recurrida se han aplicado normas que sustentan la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo [ artículo 88.3.a) LJCA].

Además, debemos tener presente que estamos en un supuesto donde se discute si la operación está sujeta a IVA o a ITP, por lo que debemos tener presente que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras, en la sentencia de 4 de junio de 2009 asunto C-102/08, ha declarado que:

"71 En efecto, el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véanse, en particular, las sentencias de 22 de febrero de 2001, Abbey National, C-408/98, Rec. p. I-1361, apartado 24; de 21 de abril de 2005, HE, C-25/03, Rec. p. I-3123, apartado 70, así como Kittel y Recolta Recycling, antes citada, apartado 48).

72 De ello se desprende que el derecho a deducción es, en principio, aplicable en toda la cadena de entregas de bienes y de prestaciones de servicios realizadas por sujetos pasivos que actúan como tales para las necesidades de las actividades económicas de otros sujetos pasivos (véanse, en particular, las sentencias de 12 de enero de 2006, Optigen y otros, C-354/03, C-355/03 y C-484/03, Rec. p. I-483, apartado 52, así como Kittel y Recolta Recycling, antes citada, apartado 45).

73 Ahora bien, no puede excluirse que el hecho de no considerar sujeto pasivo a un organismo de Derecho público que desarrolla ciertas actividades u operaciones, obstaculizando así el ejercicio de dicho derecho a la deducción del IVA, pueda repercutir en la cadena de entregas de bienes y de prestaciones de servicios en perjuicio de sujetos pasivos que operen en el sector privado".

Conviene, por tanto, un pronunciamiento del Tribunal Supremo que, cumpliendo su función uniformadora, sirva para dar respuesta a las cuestiones que suscita este recurso de casación; sin que deba descartarse prima facie una aplicación incorrecta del criterio interpretativo del TJUE por la Sala de instancia, ni tampoco la necesidad de dirigirse a este último a título prejudicial, dándose el interés casacional objetivo por la razón que contempla el artículo 88.2.f) LJCA.

**Sexto.** *Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.*

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

2. Las normas que en principio serán objeto de interpretación son:

2.1 Los artículos 4, 5. Uno y 5. Dos, 7.8 y 8. Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.2 El artículo 4, apartado 5 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre

el volumen de los negocios-Sistema común del IVA (actualmente, artículo 13.1 de la Directiva 2006/112/CEE del Consejo).

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

**Séptimo.** *Publicación en la página web del Tribunal Supremo.*

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

**Octavo.** *Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.*

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la 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/2022/2020, preparado por letrado de la Comunidad Autónoma de Aragón, en representación de Gobierno de Aragón, contra la sentencia dictada el 16 de diciembre de 2019 por la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, que desestimó el recurso 77/2018.

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

Determinar si constituye o no el hecho imponible del IVA o, en su caso, el del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, la transmisión por un Ayuntamiento -por permuta o por cualquier otro título jurídico oneroso- de aprovechamientos urbanísticos futuros que, en virtud de las cesiones obligatorias y gratuitas que la legislación urbanística establece, habrán de derivarse en favor de esa Administración, aprovechamientos urbanísticos que, en consecuencia, no se habían materializado aún al tiempo de la cesión ni, por tanto, habían ingresado en el patrimonio del Ayuntamiento.

**3º)** Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1 Los artículos 4, 5. Uno y 5. Dos, 7.8 y 8. Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.2 El artículo 4, apartado 5 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios-Sistema común del IVA (actualmente, artículo 13.1 de la Directiva 2006/112/CEE del Consejo).

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

**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)** Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.



El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme ( artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

D. Jorge Rodríguez-Zapata Pérez

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo D. César Tolosa Tribiño

D. Ángel Ramón Arozamena Laso D. Dimitry 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.