

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082534

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 766/2021, de 31 de mayo de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 5618/2019

SUMARIO:

ITP y AJD. Transmisiones patrimoniales onerosas. Transmisiones de valores. Transmisión patrimonial por equiparación. *Los anticipos satisfechos a las empresas encargadas de construir un parque eólico no tienen la consideración de bienes inmuebles.* Debe determinarse 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. 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 inmuebles situados en territorio español. El contrato "llave en mano" no tiene reconocimiento normativo en nuestro ordenamiento, es un contrato complejo en el que confluyen elementos de otros contratos (contrato de obra, de servicios, de suministro de bienes de equipo, etc.). En particular, en el contrato que nos ocupa, resulta clave la recepción provisional de las instalaciones, que en nuestro caso se firmó con posterioridad a la compra de las acciones. En la hipótesis de que el parque eólico fuera un inmueble (que lo es) a la fecha de la elevación a escritura pública del contrato privado preexistente entre las partes, tal inmueble estaría contabilizado como tal en la empresa encargada de la construcción, no pudiendo al mismo tiempo contabilizarlo como tal la empresa a la que aún no se le ha entregado. El auto de admisión no incide sobre esta materia, se centra en si los anticipos a las empresas debidamente incluidos en el balance deben considerarse bienes inmuebles. Ello es decisivo, puesto que la propia entidad reconoce que los anticipos que figuraban en la contabilidad como parte de su activo (que representaban más del 87% de éste), correspondían a las cantidades satisfechas a los promotores encargados de la construcción de las obras civiles y auto generadores necesarios e imprescindibles para la puesta en marcha del parque eólico, lo que significaría, de ser cierta su naturaleza de bienes inmuebles que se superaría el umbral del 50 %. La Sala considera que no resulta aplicable la Orden de 28 de diciembre de 1994 por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias, puesto que las empresas que suscribieron el contrato "llave en mano" de construcción de las instalaciones del parque eólico no eran empresas inmobiliarias, ni no nos encontramos ante una concesión administrativa. 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. A ello es a lo que hay que estar, sin que resulte aceptable la tesis de que no son anticipos, sino que son inmuebles. Ello es consecuente con la naturaleza de lo transmitido, que no es la propiedad del inmueble. Los anticipos para inmovilizado material que figuraban en el balance tanto desde el punto de vista contable como económico, deben ser considerados como un crédito financiero otorgado a los suministradores del futuro parque eólico. Por tanto, como quiera que tal parque eólico aún no se ha entregado, hay que decir que, con ocasión de la venta de 610 acciones de la mercantil (100% de su capital), no se produce la transmisión de un inmueble, sino de un derecho y, por tanto, no se cumple la condición prevista en art. 108.2.a) de la Ley 24/1988. El Tribunal fija el siguiente criterio: Del art. 108.2.a) LMV, en la redacción aplicable *ratione temporis*, se desprende, a los efectos de la exención prevista en el art. 108.1 LMV, que los anticipos a las empresas contratistas debidamente incluidos en el balance, no deben computarse como bienes inmuebles a la hora de fijar el umbral del 50 % del patrimonio de la sociedad, puesto que ese derecho de crédito contra el contratista a la entrega futura del bien no es, a los efectos de aplicar la o no la exención fiscal controvertida, un bien inmueble. [Vid., ATS de 31 de enero de 2020, recurso n.º 5618/2019 (NFJ076196) y STSJ de Castilla-La Mancha de 21 de marzo de 2019, recurso n.º 567/2017 (NFJ074077) que se confirma].

PRECEPTOS:

Código Civil, arts. 334 y 1.588 y ss.
Ley 24/1988 (Mercado de Valores), art. 108.
Ley 58/2003 (LGT); art. 7.
RDLeg 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), arts. 3 y 17.

PONENTE:

Don Isaac Merino Jara.

Magistrados:

Don RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE
Don JOSE DIAZ DELGADO
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don ISAAC MERINO JARA
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 766/2021

Fecha de sentencia: 31/05/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5618/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 25/05/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.CAST.LA MANCHA CON/AD SEC.2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 5618/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 766/2021

Excmos. Sres. y Excmo. Sra.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Díaz Delgado

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 31 de mayo de 2021.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación núm. 5618/2019, interpuesto por la JUNTA DE COMUNIDADES DE CASTILLA-LA MANCHA, representada y defendida por el letrado de sus servicios jurídicos, 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 Justicia de Castilla-La Mancha, en el recurso 567/2017, sobre Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Han comparecido como partes recurridas el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado y la mercantil CEÓLICA HISPANIA, S.L. representada por el procurador don Jesús Córdoba Blanco.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto 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, 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 (en adelante, ITP y AJD) 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. Los hechos sobre los que ha versado el litigio son los siguientes:

a) La sociedad GAMESA ENERGÍA, S.A.U. vendió a la mercantil CEÓLICA HISPANIA, S.L, 610 acciones de la mercantil SISTEMAS ENERGÉTICOS VILLALBA, S.A (100% de su capital), por un total de 61.000 euros, quedando formalizada, y elevada a pública la operación mediante escritura pública otorgada el 27 de diciembre de 2006, en la que 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 la 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".

CEÓLICA HISPANIA presentó la correspondiente autoliquidación por el ITP y AJD el 6 de febrero de 2007 declarando la operación como exenta de tributación.

b) 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 ITP y AJD. El 14 de abril de 2011 se incoa Acta de Disconformidad A02- 06/11 en el que se propone regularización bajo la consideración de 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, adopta el correspondiente acuerdo liquidatorio, confirmando la propuesta previa y concretando la base imponible en 24.503.707 euros, por lo que se fija una cuantía a ingresar de 2.145.895,35 euros incluyendo intereses de demora. El acuerdo es efectivamente notificado al sujeto pasivo, el 23 de mayo de 2011.

c) Contra dicha resolución, CEÓLICA HISPANIA, S.L interpuso recurso de reposición 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".

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.

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.

d) El 23 de agosto de 2011, CEÓLICA HISPANIA, S.L interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla la Mancha.

e) Considerando que la conducta del sujeto pasivo objeto de regularización pudiera ser constitutiva de infracción tributaria, el mismo Servicio de Inspección Tributaria acuerda incoar el correspondiente expediente sancionador, y el 12 de septiembre de 2011, se dicta resolución en la que se confirma que CEÓLICA HISPANIA, SL es, por los hechos descritos, responsable de la infracción tributaria tipificada en el artículo 191.1 Ley General Tributaria por lo que se le impone una sanción de 1.286.444,62 euros. Contra dicha sanción, promueve la mercantil reclamación económico administrativa, que se acumulará a la anterior.

El TEARCM desestimó la reclamación núm. 16/695/2011 y acumulada, por resolución del 28 de julio de 2014, en el que parte de que es indudable la naturaleza de bien inmueble de un parque eólico, incluidos los aerogeneradores. Dice la resolución que "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" y continúa especificando que "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". En cambio, estima la reclamación en relación con la sanción por considerar que la recurrente ha realizado una interpretación razonable de la norma, amparada por el artículo 179.2 LGT.

f) CEÓLICA HISPANIA, S.L promueve recurso de alzada el 1 de octubre de 2014, ante el Tribunal Económico Administrativo Central, insistiendo en exponer su criterio sobre la no tributación de la operación.

El 10 de octubre de 2017, el TEAC desestimó íntegramente la reclamación considerando el activo vinculado al contrato que la persona que quiere disponer de un parque eólico suscribe con la persona que lo va a construir ha de tener, como el mismo parque, la naturaleza de bien inmueble, dado que hay una estrecha vinculación entre uno y otro (contrato y parque) y no se encuentra razón para establecer diferencias en función de si el contrato de obras es de un tipo u otro: llave en mano (no regulado por el Cc), a precio alzado, por unidad de medida, etc, pues lo cierto es que todo contrato de obras recae sobre bienes inmuebles y pretende un resultado, la construcción y puesta en marcha de un bien inmueble.

g) El 19 de diciembre de 2017, la interesada presentó recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAC. El recurso fue registrado con el número 567/2017 en la Sección Segunda del TSJCM, la cual, tras la pertinente tramitación, dictó sentencia núm. 91/2019, de 21 de marzo. En el fundamento tercero de la sentencia recurrida se acoge la pretensión de la mercantil, desarrollando su argumentación en tres apartados: (i) sobre la naturaleza inmobiliaria de un parque eólico; (ii) sobre la adquisición de la propiedad en el contrato de obras; y (iii) sobre el carácter de bien inmueble de los anticipos.

Y, así, por un lado, en relación con la naturaleza inmobiliaria de un parque eólico declara:

"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".

Por otro lado, con respecto a la adquisición de la propiedad en el contrato de obras sostiene:

"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".

Y, por último, acerca del carácter de bien inmueble de los anticipos señala:

"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".

Segundo.

Preparación y admisión del recurso de casación.

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 antes señalada.

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

El artículo 108.2.a), reglas 1ª y 2ª 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 *ratione 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. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 2 de julio de 2019.

Tercero.

Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La Sección de Admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 31 de enero de 2020, en que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"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".

2. El Letrado de la Junta de Comunidades de Castilla la Mancha interpuso recurso de casación mediante escrito de 15 de julio de 2020, que observa los requisitos legales. Concluye en el mismo, que: "la pretensión deducida en el presente recurso de casación tiene por objeto la casación y anulación de la sentencia de 21 de marzo de 2019, dictada por la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha en el Procedimiento Ordinario núm. 567/2017, solicitando, en consecuencia se dicta sentencia con los siguientes pronunciamientos: se desestime el recurso contencioso-administrativo y se declare la conformidad a Derecho de la Resolución de fecha 30 de octubre de 2017, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, referencia 00/01994/2015, de 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 así como la liquidación del 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)".

Cuarto.

- Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como recurrido en este recurso de casación, presentó escrito de 3 de noviembre de 2020 en el que manifiesta que se abstiene de formular oposición al recurso.

Por su parte, el representante procesal de CEÓLICA HISPANIA S.L., formuló su oposición por escrito de 29 de octubre de 2020 en el que solicita de esta Sala que: "dicte sentencia desestimando dicho recurso y confirmando la Sentencia nº 91 del Tribunal Superior de Justicia de Casilla-La Mancha (rec. Nº 567/2017), con expresa imposición en costas".

Quinto.

Señalamiento para deliberación, votación y fallo

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, fijándose al efecto, mediante providencia de 25 de marzo de 2021 en la que se designó magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara, el día 25 de mayo de 2021, fecha en la que se inició la deliberación con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Objeto del presente recurso de casación

Como se ha indicado en los antecedentes, tras las correspondientes actuaciones administrativas, CEÓLICA HISPANIA acabó interponiendo reclamación económico administrativa.

Está reflejado en el auto de admisión de 31 de enero de 2020, que 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)". El TEAC no 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 VILLABA- 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.)". Según el TEAC "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".

Como ya hemos visto en los antecedentes, contra dicha resolución del TEAC se interpuso recurso contencioso administrativo, que fue estimado por la sentencia aquí recurrida. Está, como ya se ha dicho, desarrolló una argumentación basada en tres aspectos: (i) sobre la naturaleza inmobiliaria de un parque eólico; (ii) sobre la adquisición de la propiedad en el contrato de obras; y (iii) sobre el carácter de bien inmueble de los anticipos. Aunque nos referiremos a los tres, haremos más hincapié en el último de ellos, toda vez que sobre él se basa, en esencia, la cuestión con interés casacional.

Segundo.

La posición de las partes.

La Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha sostiene que la interpretación de la sentencia recurrida, choca con la llevada a cabo por la sentencia 585/2015, de 9 de junio, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que presenta un claro paralelismo con el supuesto ahora enjuiciado, aunque se refiere a una concesión administrativa.

Por lo demás, sigue la tesis del voto particular contenido en la propia sentencia recurrida que se expresa en estos términos:

"Pues bien, aunque el caso examinado no sea el de una empresa de construcción o de promoción inmobiliaria, entiendo que resulta relevante que el art. 108 [LMV] haya plasmado ese supuesto, pues no está dando a entender que, abstracción hecha de la excepción que se contiene en la regla segunda, en los restantes supuestos sí se tendrán en cuenta los inmuebles que formen parte del activo circulante de la empresa en cuestión, siendo éste un elemento interpretativo de primer orden al encontrarse en el mismo precepto de aplicación al supuesto enjuiciado.

Y para el correcto entendimiento de lo que constituye el activo circulante de las empresas de promoción inmobiliaria, nada mejor que acudir a la orden de 28 de diciembre de 1994 por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias, en cuyo punto 9, párrafo segundo, de la Introducción, se señala que

"Independientemente de que en la empresa inmobiliaria las existencias están constituidas por elementos cuya permanencia en la empresa puede ser superior a un año, la clasificación entre Inmovilizado y Existencias (Activo Fijo o Circulante) para determinados elementos de la empresa vendrá determinada por la función que cumplan en relación con su participación en el proceso productivo. Por lo que un elemento inmobiliario pertenecerá al grupo de Existencias si está destinado a transformarse en disponibilidad financiera a través de la venta como actividad ordinaria de la empresa, y un elemento pertenecerá al grupo de Inmovilizado si se encuentra vinculado a la empresa de una manera permanente".

Criterio este que es el seguido por la sentencia de 19 de abril de 2012, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso administrativo 196/2009, confirmada por el Tribunal Supremo en la de 18 de julio de 2014 (recurso de casación para unificación de doctrina núm. 197/2013).

Y, de hecho, en el punto 2 de la Introducción, la referida Orden aclara que "A título de ejemplo, el ensamble del cuadro de cuentas de las normas de adaptación del Plan General de contabilidad a las empresas constructoras e inmobiliarias para el subgrupo 22. Inmovilizaciones materiales, podría ser el siguiente: En el caso del grupo 3, existencias, el ensamble por subgrupos podría ser: (...) 34. Obras y promociones en cursos. 35. Obras terminadas y edificios construidos".

Luego, a la fecha en que se produjo la adquisición por la recurrente de la totalidad de las acciones de la sociedad SISTEMAS ENERGÉTICOS VILLABA, S.A., 27 de diciembre de 2006, el criterio para el encuadramiento de las obras y promociones en curso de las empresas de promoción inmobiliaria era, según la referida Orden, considerar, en dichas empresas, que las obras y promociones en curso debían considerarse como existencias o activo circulante, por lo que, si la mencionada regla 2ª del art. 108 de la LMV excluyó, a los efectos del cómputo del 50 por 100 del activo constituido por inmuebles, "los 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", la conclusión no puede ser otra que la de que en los supuestos no excluidos por la mencionada regla, es decir, los bienes en construcción que vayan a formar parte del inmovilizado de la empresa (y también el activo circulante de las empresas cuyo objeto exclusivo no sea construcción o promoción inmobiliaria) han de considerarse, a los efectos que aquí nos interesan, es decir, como integrantes de su activo, como bienes inmuebles; sin que a ello afecte que la obra se realice por un tercero y que no se tenga la propiedad de la misma hasta que se produzca la tradición".

Mientras, como hemos dicho, la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha basa sus alegaciones, esencialmente, en dicho voto particular, CEÓLICA HISPANIA las basa en la propia sentencia recurrida.

En ese sentido, aclara que en el presente caso, SISTEMAS ENERGÉTICOS VILLALBA, S.A. no llevó a cabo, de forma directa, la construcción del Parque Eólico "El Escepar", sino que optó por encargar la construcción del parque eólico a distintas sociedades del Grupo Gamesa mediante la modalidad de contrato "llave en mano con precio cerrado", que implicaba la entrega del parque eólico completamente terminado y operativo, sin que dicha sociedad pudiera intervenir o disponer de la obra contratada hasta que ésta estuviese completamente ejecutada y en funcionamiento.

Manifiesta que, por lo que se refiere a los contratos "llave en mano", la voluntad de las partes es que, tanto la transmisión del poder de disposición sobre las instalaciones (entre las que se incluye la obra civil) como de su propiedad con plenitud de facultades, tenga lugar con la firma del Certificado de Aceptación Provisional (CAP). En esta ocasión, tal firma tuvo lugar el 25 de junio de 2007 y 8 de agosto de 2007 y, por tanto, con posterioridad a la compra de las acciones que nos ocupan.

Sostiene CEÓLICA HISPANIA, que la "traditio" -entrega- tuvo lugar en el momento de la firma del Certificado de Aceptación Provisional (CAP). Es en ese momento en el que los proveedores -las sociedades GAMESA ENERGIA SERVICIOS, S.A. y GAMES EOLICA, S.A.- entregaron la obra civil, y los aerogeneradores, y el comprador -la Sociedad SISTEMAS ENERGÉTICOS VILLALBA, S.A. dio su conformidad, quedando a su entera disposición, y convirtiéndose, además, en propietario de ambos elementos.

Afirma que, entre el momento en que se suscribieron dichos contratos, y la fecha en que CEÓLICA HISPANIA se hizo con el 100% de las acciones de SISTEMAS ENERGÉTICOS VILLALBA, S.A., ésta última, únicamente pagó a los proveedores antes citados una serie de anticipos a cuenta de la entrega futura, tanto de la obra civil, como de los aerogeneradores.

Defiende que ello implica que, a la fecha de devengo del impuesto (27 de diciembre de 2006), no existía en el balance de CEÓLICA HISPANIA bien inmueble alguno, sino un crédito o anticipo a proveedores contabilizado en la partida 239 "Anticipos inmovilizado material".

Recuerda, por lo que respecta al carácter de bien inmueble de los anticipos, que la sentencia recurrida rechaza el razonamiento del TEAC, que, aun reconociendo que el comitente posee solamente un derecho de crédito contra el contratista a la entrega futura del bien, considera que dicho derecho de crédito es un bien inmueble porque se refiere a la entrega futura de un bien inmueble.

Argumenta que el artículo 108 LMV, aunque se incluya en una ley de carácter no tributario, es una disposición que afecta al régimen jurídico del ITPAJD, y que la normativa reguladora de este tributo, aunque recoge una definición de inmueble como "instalaciones de cualquier clase establecidas con carácter permanente, aunque sean transportables o el terreno sobre el que se hallen situadas no pertenezcan al dueño de las mismas" (art. 3.2 del TRLITP), fija con carácter prioritario la remisión al Código Civil, o en su defecto del Derecho Administrativo para calificar jurídicamente los bienes sujetos al ITPAJD por razón de su distinta naturaleza, destino, uso o aplicación.

En resumidas cuentas, sostiene que hay que atender a un concepto jurídico-tributario para definir qué se entiende por inmueble a efectos de este artículo.

En ese sentido, señala que hay que tener en cuenta que el ITPAJD es un impuesto eminentemente jurídico y que el artículo 12.2 de la Ley General Tributaria dice que "en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda". Ello significa que, por tratarse de un impuesto que grava figuras jurídicas, procede el sentido jurídico de la palabra "inmueble", no el sentido técnico ni ninguno otro. Por tanto, será inmueble lo que defina como tal el Código Civil, ya que el artículo 7.2 de la Ley General Tributaria defiende el carácter supletorio de las normas de Derecho Común, entre ellas, las del Derecho Civil. Y es evidente que un "anticipo de inmovilizado material" no es un bien inmueble con arreglo a las normas del Derecho Civil, según se desprende de su artículo 334.

Advierte que la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha pretende aplicar la referida sentencia del TSJ de Valencia al presente supuesto, pero lo hace obviando totalmente el razonamiento por el cual el propio TSJ de Valencia emite el fallo que pretende aplicar, que no es otro que la calificación como bien inmueble de una concesión administrativa en virtud del referido artículo 334.10 del Código Civil. En el presente caso, es evidente que no nos encontramos ante una concesión administrativa, que sí tendría la naturaleza de bien inmueble.

Recuerda CEÓLICA HISPANIA que el TEAC quiso eludir el debate en torno a la propiedad jurídica del Parque Eólico "para acabar "retorciendo" el contenido del artículo 108 LMV, concluyendo que el hecho imponible ínsito en el artículo 108 LMV también debe extenderse a cualquier derecho vinculado o derivado del encargo a terceros de la realización o construcción de un bien inmueble en la medida que también ese derecho se convierte a estos efectos en bien inmueble".

Esgrime que no es posible el recurso a la analogía para extender esta cláusula a supuestos distintos de los expresamente previstos en el texto art.108 LMV.

Subraya, por otro lado, que el mencionado voto particular de la sentencia recurrida se remite a una sentencia del TSJ Valencia que nada tiene que ver con el presente supuesto para justificar que un "bien en construcción" (que no derecho de crédito) debe ser calificado como bien inmueble en base a la interpretación de la Orden de 28 de diciembre de 1994 por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias.

Al respecto, señala CEÓLICA HISPANIA, en primer lugar, que ella no es una empresa inmobiliaria, puesto que su actividad consiste en el desarrollo de proyectos de energías renovables y, en segundo lugar, que un dictamen pericial obrante en el expediente concluía, en base a criterios técnicos y contables, que los anticipos para inmovilizado material que figuraban en el balance de SISTEMAS ENERGÉTICOS VILLALBA, S.A., el 27 de diciembre de 2006, tanto desde el punto de vista contable como económico, deben ser considerados como un crédito financiero otorgado a los suministradores del futuro parque eólico, no existiendo razón alguna que pueda avalar su calificación como inmueble. En contra de lo manifestado en el Voto particular ya referido, en el balance de SISTEMAS ENERGÉTICOS VILLALBA, S.A. el 27 de diciembre de 2006 no figuraba una partida de "bien en construcción" o "inmovilizado en curso", sino un derecho de crédito o anticipos para inmovilizado material.

Por último, invoca dos consultas de la Dirección General de Tributos en apoyo de sus puntos de razonamientos. Una, la consulta V0626-07 de 27 de marzo de 2007, que reconoce que la cesión de los derechos derivados de un contrato de compra-venta de un inmueble cuya construcción no ha finalizado, y no ha sido objeto de entrega, no es la transmisión de un inmueble, sino de un derecho. Y otra, la consulta V2735-11, de 17 de noviembre de 2011, que analiza la posible aplicación o no del artículo 108 LMV para el caso de transmisión de participación de una sociedad cuyo activo está formado mayoritariamente por un inmueble gravado por un leasing, en la que se manifiesta que no será aplicable el artículo 108 de la LMV porque los bienes objeto de arrendamiento son propiedad de la entidad de leasing hasta el ejercicio de la opción de compra, y hasta ese instante no cabe computar tales bienes como propios.

Tercero.

El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.

El Real Decreto Legislativo de 1/1993 de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados establece en su artículo 17.2 que "Las transmisiones de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, que queden exentos de tributar como tales, bien en el Impuesto sobre el Valor Añadido o bien en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como su adquisición en los mercados primarios como consecuencia del ejercicio de los derechos de suscripción preferente y de conversión de obligaciones en acciones, tributarán por la citada modalidad, como transmisiones onerosas de bienes inmuebles, en los casos y con las condiciones que establece el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores".

La Ley 36/2006, de 29 de diciembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal dio nueva redacción al artículo 108 LMV; redacción que es la aplicable en esta ocasión.

Su apartado 1 establece que "l a transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados".

Su apartado 2 dispone que " 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[...]."

La STS de 18 de octubre de 2011 (rec. 153/2005) sostiene, tras la respuesta dada por el auto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Octava) de 6 de octubre de 2010, INMOGOLF, C-487/09, a la cuestión prejudicial planteada mediante auto del Tribunal Supremo de 24 de septiembre de 2009, en relación con el artículo 108 Ley 24/1988, según la redacción dada por la disposición adicional 12ª de la Ley 18/1991, de 6 de junio, que el nuevo artículo 108 LMV "se trata de una norma cautelar para evitar que la transmisión de inmuebles bajo la apariencia de una transmisión de valores no tribute por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, que incluye, tras establecer una exención de las transmisiones de valores en el IVA y en el Impuesto sobre Transmisiones, no el gravamen de las transmisiones de los valores, sino un supuesto de hecho que determina el devengo del Impuesto de Transmisiones en todos los casos excepcionales de las exenciones", por un lado; y, por otro, señala "que el artículo 108.2 de la Ley 24/1988 no da opción alguna a la posibilidad de valorar la concurrencia o no del ánimo tendencial de encubrir una transmisión de inmuebles a través de una operación de adquisición de valores mobiliarios, al prever la aplicación del gravamen del Impuesto sobre Transmisiones a toda clase de operaciones de valores mobiliarios que cumplan las dos circunstancias previstas", esto es, de un lado, que se adquieran valores representativos del capital de una sociedad mercantil cuyo activo esté constituido por inmuebles y, de otro, que como consecuencia de esa operación, el adquirente obtenga el control de dicha sociedad.

Asimismo, debe acudir al auto del Tribunal Supremo de 19 de marzo de 2012 mediante el que se planteó cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia. La Sala Decima de éste dictó sentencia de fecha 20 de marzo de 2014, respondiendo a la cuestión prejudicial (asunto, C-139/12/ Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona) donde responde que 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 negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una disposición nacional, como el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, en su versión modificada por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que grava la adquisición de la mayoría del capital de una sociedad cuyo activo está constituido esencialmente por inmuebles con un impuesto indirecto distinto del IVA, como el que es objeto del procedimiento principal.

Después de dicha sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el Tribunal Supremo dictó sentencia de 2 de octubre de 2014 que puso punto final al recurso 7199/2004, desestimándolo, explicitando que el artículo 108 LMV no exige que exista intención de defraudar en la operación concertada, señalando, textualmente, que: "El hecho de que con el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores se intentase evitar el fraude no significa que siempre que dicho precepto se aplique lo sea partiendo de la premisa de que el mismo concurre, por lo que no es preciso que exista o se acredite al elemento, siendo suficiente con que, se sucede en este caso, se cumplan los requisitos que la normativa taxativamente establece".

El hecho de que con el artículo 108 LMV se intentase evitar el fraude no significa que, siempre que dicho precepto se aplique, lo sea partiendo de la premisa de que concurre esa intención. Es irrelevante, pues, la existencia o no de ánimo defraudatorio, de cara a someter a gravamen las operaciones descritas en el artículo 108 LMV, en la redacción aplicable en la presente ocasión.

El artículo 108.2 LMV se ha construido como una norma que amplía el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, configurando la norma de excepción que se contempla en él como su elemento objetivo. Nos encontramos, pues, ante un "nuevo hecho imponible", que se compone de dos elementos: negocio traslativo y adquisición de control.

Como hemos advertido en nuestras sentencias de 29 de octubre de 2012 (rec. 6325/2010), de 18 de diciembre de 2018 (rec. 1794/2018) y de 18 de mayo de 2020 (rec. 5155/201), con arreglo a la legislación a la sazón vigente, se contemplan - tratándose de sociedades mercantiles- dos hipótesis:

Una, cuando se alcanza el control de una sociedad como consecuencia de la operación que se somete a gravamen (sería la operación que nos ocupa).

Y, otra, cuando ya adquirido el control de la sociedad, se aumenta la participación (no es nuestro caso).

En la hipótesis de que consideráramos que la operación realizada en 2006 es una operación sujeta y no exenta, el sujeto pasivo sería, al amparo de lo dispuesto en el artículo 8º a) del Texto Refundido del ITPyAJD, al tratarse de una operación sujeta a la modalidad TPO, el adquirente, es decir, sería CEÓLICA HISPANIA.

La cuestión a la que debemos responder es, en esencia, si los anticipos a las empresas debidamente incluidos en el balance, tienen la consideración de bienes inmuebles, a la hora de fijar el umbral del 50 % al que se refiere la letra a) del artículo 108.2 LMV.

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".

El contrato "llave en mano" no tiene reconocimiento normativo en nuestro ordenamiento, es un contrato complejo en el que confluyen elementos de otros contratos (contrato de obra, de servicios, de suministro de bienes de equipo, etc.). En particular, en el contrato que nos ocupa, resulta clave la recepción provisional de las instalaciones, tal como se prevé en el artículo 8.4 titulado "certificado aceptación provisional", del contrato "llave en mano" de construcción de las instalaciones del parque eólico "El Escepar", suscrito entre SISTEMAS ENERGÉTICOS VILLALBA, SAU y GAMESA SERVICIOS, S.A. de fecha 11 de noviembre de 2015.

Lleva razón CEÓLICA HISPANIA en que la voluntad de las partes es que tanto la transmisión del poder de disposición sobre las instalaciones (entre las que se incluye la obra civil) como de su propiedad con plenitud de facultades, tenga lugar con la firma del Certificado de Aceptación Provisional. En esta ocasión, tal firma tuvo lugar los días 25 de junio de 2007 y 8 de agosto de 2007, es decir, con posterioridad a la compra de las acciones que nos ocupan, que se produjo el 27 de diciembre de 2006. En ello también está de acuerdo la sentencia recurrida. Es más, el propio TEAC declaró literalmente 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".

Ello es determinante.

En la hipótesis de que el parque eólico fuera un inmueble (que lo es) a la fecha de la elevación a escritura pública del contrato privado preexistente entre las partes (27 de diciembre de 2006), tal inmueble estaría contabilizado como tal en la empresa encargada de la construcción, no pudiendo al mismo tiempo contabilizarlo como tal la empresa a la que aún no se le ha entregado (CEÓLICA HISPANIA).

El auto de admisión no incide sobre esta materia, se centra en si los anticipos realizados por SISTEMAS ENERGÉTICOS VILLALBA, SAU a las empresas debidamente incluidos en el balance deben considerarse bienes inmuebles. Ello es decisivo, puesto que la propia entidad CEÓLICA HISPANIA reconoce 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 (que representaban más del 87% de éste), correspondían a las cantidades satisfechas a los promotores encargados de la construcción de las obras civiles y auto generadores necesarios e imprescindibles para la puesta en marcha del parque eólico "El Escepar". Ello significaría, de ser cierta su naturaleza de bienes inmuebles que se superaría el umbral del 50 % previsto en el artículo 108.2, a), LMV.

Pues bien, en primer lugar, no resulta aplicable la orden de 28 de diciembre de 1994 por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias, puesto que las empresas que suscribieron el contrato "llave en mano" de construcción de las instalaciones del parque eólico "El Escepar" no eran empresas inmobiliarias.

En segundo lugar, no nos encontramos ante una concesión administrativa, por lo que la invocación realizada por la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, en apoyo de sus pretensiones, de la doctrina emanada de la sentencia del TSJ de Valencia no puede ser trasladada al presente supuesto.

Por último y, en tercer lugar, como hemos dicho, 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. A ello es a lo que hay que estar, sin que resulte aceptable la tesis de que no son anticipos, sino que son inmuebles. Ello es consecuente con la naturaleza de lo transmitido, que no es la propiedad del inmueble -en la medida que no la ostenta aun SISTEMAS ENERGÉTICOS VILLALBA, S.A., al no estar aun en su posesión puesto que únicamente tiene, en esa fecha, el derecho a adquirirlo.

Los anticipos para inmovilizado material que figuraban en el balance de SISTEMAS ENERGÉTICOS VILLALBA S.A., el 27 de diciembre de 2006, tanto desde el punto de vista contable como económico, deben ser considerados como un crédito financiero otorgado a los suministradores del futuro parque eólico, como se indica en el informe pericial obrante en los autos.

Por tanto, como quiera que tal parque eólico aún no se ha entregado, hay que decir que, con ocasión de la venta por la sociedad GAMESA ENERGÍA, S.A.U. a la mercantil CEÓLICA HISPANIA, S.L. de 610 acciones de la mercantil SISTEMAS ENERGÉTICOS VILLALBA, S.A. (100% de su capital), no se produce la transmisión de un inmueble, sino de un derecho y, por tanto, no se cumple la condición prevista en la letra a) del artículo 108.2 LMV.

Por todo lo dicho, en respuesta la cuestión con interés casacional, y a la vista de las circunstancias concurrentes el día 26 de diciembre de 2006, fijamos el siguiente criterio: Del artículo 108.2.a) LMV, en la redacción aplicable *ratione temporis*, se desprende, a los efectos de la exención prevista en el art. 108.1 LMV, que los anticipos a las empresas contratistas debidamente incluidos en el balance, no deben computarse como bienes inmuebles a la hora de fijar el umbral del 50 % del patrimonio de la sociedad, puesto que ese derecho de crédito contra el contratista a la entrega futura del bien no es, a los efectos de aplicar la o no la exención fiscal controvertida, un bien inmueble.

Cuarto.

Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.

La pretensión deducida por la Junta de Castilla-La Mancha tiene por objeto la casación y anulación de la sentencia de 21 de marzo de 2019, dictada por la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha en el Procedimiento Ordinario núm. 567/2017, solicitando, en consecuencia, que se dicte sentencia en la que se desestime el recurso contencioso-administrativo y se declare la conformidad a Derecho de las resoluciones y actos administrativos que motivaron su interposición 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).

Por el contrario, CEÓLICA HISPANIA, S.L pretende que confirmemos la sentencia recurrida y, por tanto, anulemos las resoluciones y actos recurridos.

A la vista de lo dicho en los fundamentos anteriores, procede declarar no haber lugar al recurso, lo que lleva aparejada la confirmación de la sentencia recurrida, y por ello, la anulación de las resoluciones y actos administrativos impugnados.

Quinto.

Pronunciamiento sobre costas.

En relación con las costas procesales, en virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Y respecto de las correspondientes a la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

Primero.

Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero.

Segundo.

No haber lugar al recurso de casación núm. 5618/2019, interpuesto por la JUNTA DE COMUNIDADES DE CASTILLA-LA MANCHA, representada y defendida por el letrado de sus servicios jurídicos, 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 Justicia de Castilla-La Mancha, en el recurso 567/2017, sobre Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, con lo cual se confirma esta sentencia y, por ello, se anulan las resoluciones y actos administrativos recurridos.

Tercero.

No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa. Así se acuerda y firma.

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.