

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085386

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 2 de marzo de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 4775/2021

SUMARIO:

IVA. Hecho imponible. Prestaciones de servicios y operaciones asimiladas. Prestaciones de servicios. La sentencia impugnada afirmó que estamos ante una prestación de servicios en virtud de las obligaciones asumidas en la escritura pública de 2010, y ello implica que deba repercutirse IVA por esa prestación de servicios, pero no porque se esté devengando de nuevo el IVA de la entrega de los futuros locales al Ayuntamiento, sino porque se libera a la otra sociedad de las obligaciones que ésta tenía con el Ayuntamiento, y por esta operación debe repercutirse el IVA correspondiente y es evidente que como consecuencia de la futura entrega al Ayuntamiento, cuyo devengo ya se produjo, conlleva el devengo de una prestación de servicios por la que debe repercutirse IVA, repercusión que debe realizarse como consecuencia de percibirse el terreno como pago anticipado. La cuestión jurídica que la actora pretende someter a consideración de la Sala, relativa a la tributación procedente con motivo de la modificación de una permuta, consistente en la subrogación de un nuevo operador jurídico en la posición de una de las partes, cuando aquel negocio ya devengó el IVA de forma anticipada, no existe un pronunciamiento de este Tribunal Supremo. Si bien es cierto que se han dictado sentencias sobre el momento del devengo del IVA en los supuestos de permuta y sobre la determinación de la base imponible, como la STS de 9 de marzo de 2004, recurso n.º 11711/1998 (NFJ016891) en ninguna de ellas se realiza tal análisis en un supuesto como el que se sitúa en el origen de esta litis, en el que hubo un indiscutido devengo del impuesto en la fecha de la formalización de una primera escritura pública de permuta y una segunda escritura en la que se modificaba este contrato y un tercero pasaba a ocupar la posición jurídica de una de las partes. Coadyuva a mantener la decisión de admisión, el hecho de que la controversia latente en el presente recurso no versa sobre la interpretación de un contrato, sino sobre las consecuencias jurídico-tributarias del mismo en atención a si aparece con su modificación, un hecho imponible susceptible de ser gravado con el IVA, así como a la determinación de la base imponible. La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si la subrogación en un contrato de permuta de solar por obra futura previamente formalizado, con la asunción de los derechos y obligaciones de una de las partes, devenga IVA en el caso de que la entidad que formalizó el contrato original ya hubiese tributado por este impuesto al haberse producido el devengo anticipado con la entrega del terreno. En caso de que se devengue IVA con motivo de la subrogación en la posición de uno de los permutantes, determinar si el hecho imponible gravable es la entrega del bien o una prestación de servicios consistente en una obligación de hacer y en último lugar, deberá precisar, en caso de que se produzca un nuevo hecho imponible, cómo ha de determinarse la base imponible del impuesto. Esta cuestión presenta interés casacional porque además de que no existe jurisprudencia del TS, puede apreciarse cierta contradicción entre el criterio seguido por la sentencia de instancia, al encuadrar el supuesto de hecho acaecido en las obligaciones de hacer previstas en el art.11. Dos. 5º Ley IVA, y la STS de 9 de marzo de 2004, en la que se afirma que las obligaciones de hacer y no hacer... no pueden desconectarse del resto del precepto en el que están inmersas, que las refiere a los «contratos de venta en exclusiva o derivadas de convenios de distribución de bienes en áreas territoriales delimitadas». [Vid., SAN de 28 de diciembre de 2020, recurso n.º 211/2018 (NFJ081359) contra la que se plantea el recurso de casación]

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 11.

PONENTE:*Doña María Esperanza Córdoba Castroverde.***AUTO**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. César Tolosa Tribiño, presidente
D. Eduardo Calvo Rojas
D. Rafael Toledano Cantero
D.ª Ángeles Huet De Sande
D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 2 de marzo de 2022.

HECHOS

Primero. *Preparación del recurso de casación.*

1. El procurador don Manuel María Álvarez-Buylla Ballesteros, en representación de la mercantil EUROPEA DE INVERSIONES RIBENSA, S.L., asistida del letrado don José Francisco Álvarez Díaz, presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 28 de diciembre de 2020 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestima el recurso contencioso-administrativo nº 211/2018 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 22 de febrero de 2018, que confirma en alzada la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias de fecha 11 de abril de 2014, a su vez, desestimatoria de la reclamación formulada frente al acuerdo de liquidación correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), cuarto trimestre de 2010.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, imputa a la sentencia de instancia la infracción (i) de los artículos 4.Uno; 11.Dos. 5º y 78 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE 29 diciembre 1992) ["LIVA"] y (ii) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común de IVA (DOL 11 diciembre 2006) ["Directiva IVA"]. Se considera también infringida la jurisprudencia del Tribunal Supremo contenida en las sentencias de 9 de marzo de 2004, dictada en el recurso de casación 11711/1998 (ECLI:ES:TS:2004:1580) y de 25 de enero de 2010, recurso de casación 9177/2003 (ECLI:ES:TS:2010:798).

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida.

4. Subraya que las normas que entiende vulneradas forman parte del Derecho estatal y del de la Unión Europea.

5. Considera que debe apreciarse interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras a), c) y f) 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.

Segundo. *Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.*

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 22 de junio de 2021, habiendo comparecido la mercantil recurrente, EUROPEA DE INVERSIONES RIBENSA, S.L., 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 la Administración General del Estado, que no se ha opuesto a la admisión del recurso.

Es Magistrado Ponente la Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde, Magistrada de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero. *Requisitos formales del escrito de preparación.*

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y la mercantil EUROPEA DE INVERSIONES RIBENSA, S.L., se encuentra legitimada 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 y se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal y del ordenamiento comunitario que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia, así como la jurisprudencia que fue invocada. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que existe interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia porque la sentencia discutida fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación contradictoria con la sostenida por otros órganos jurisdiccionales [artículo 88.2.a) LJCA]; sienta una doctrina sobre dichas normas que puede afectar a un gran número de situaciones por trascender del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA]; interpreta y aplica el Derecho de la UE en contradicción aparente con la jurisprudencia del TJUE o en supuestos en que aún puede ser exigible la intervención de éste a título prejudicial [artículo 88.2.f) LJCA] y, finalmente, porque el Tribunal Supremo no se ha pronunciado sobre este asunto [88.3.a) LJCA]. También se razona de forma suficiente sobre la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo [artículo 89.2 LJCA, letra f)].

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 resolución 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. Con fecha 9 de febrero de 2007, la entidad mercantil URBASTURIAS, S.L., y el Ayuntamiento de Tineo (Asturias), formalizaron un contrato de permuta de obra futura por el que el ente local hacía entrega del suelo municipal denominado "Plaza de las Campas" a cambio de la construcción y cesión de una serie de locales y un aparcamiento público subterráneo. Como consecuencia del levantamiento de la escritura en la que se documentó esta operación, se devengó y liquidó el IVA correspondiente a la entrega del suelo por parte del consistorio, así como por los locales que la mercantil se comprometía a entregar una vez construidos.

2º. Con fecha 15 de diciembre de 2010, se otorga nueva escritura en la que la entidad hoy recurrente, con el consentimiento del Ayuntamiento de Tineo, se subroga en la posición de URBASTURIAS, S.L., asumiendo los derechos que tenía esta y las obligaciones con el citado ayuntamiento derivadas de la permuta. Como consecuencia de la formalización de esta segunda escritura, URBASTURIAS, S.L. transmite a EUROPEA DE INVERSIONES RIBENSA, S.L. el terreno que había recibido del Ayuntamiento de Tineo, por lo que emite una factura por un importe de 2.479.228,25 € en la que se liquida el IVA correspondiente, que ascendía a la cantidad de 446.216,07 €.

3º. Al final del ejercicio 2010, la entidad subrogada solicita la devolución del IVA que consideró soportado en exceso por importe de 444.023,23 €.

4º. Posteriormente, en el marco de unas actuaciones de comprobación tributaria se dicta el acta de disconformidad, A02 nº 71941616, en la que se realiza una propuesta de liquidación de la que resulta como cantidad a devolver el importe de 105.752,15 € en lugar de la suma solicitada. Esta propuesta se confirma en el acuerdo de liquidación dictado por el Inspector Coordinador de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Asturias de la Agencia Tributaria de fecha 7 de septiembre de 2011.

5º. Frente al acuerdo de liquidación, se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias, que fue desestimada en resolución de 11 de abril de 2014. Formulada recurso de alzada, fue desestimado por el Tribunal Económico-Administrativo Central con fundamento en que con la formalización de la escritura pública de 15 de diciembre de 2010 se hubo producido no solo el hecho imponible de entrega de terrenos sino, además, el hecho imponible de prestación de servicios al liberar RIBENSA a URBASTURIAS de las obligaciones que tenía con el Ayuntamiento, operación por la que debe repercutirse el IVA correspondiente.

6º. La resolución del TEAC fue recurrida ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que dictó sentencia desestimatoria el 28 de diciembre de 2020, objeto del presente recurso de casación.

La ratio decidendi de la sentencia se encuentra en su fundamento jurídico cuarto, del que merece ser transcrita la última parte:

"[...] en relación con las operaciones realizadas entre URBASTURIAS y el Ayuntamiento de Tineo, consistentes en entrega de locales y aparcamientos, y obligaciones de urbanización y construcción, ya se había producido el devengo anticipado por la totalidad del precio, al haber entregado el Ayuntamiento un terreno a cambio. El devengo del pago anticipado, con la repercusión del Impuesto por URBASTURIAS, fue correcto. Pero al quedar liberada URBASTURIAS de estas obligaciones, y asumirlas RIBENSA, nos encontramos en el ámbito de las

prestaciones de servicios del artículo 11 de la LIVA, siendo una asunción de obligaciones de naturaleza no dineraria, y por la que deberá repercutirse IVA por parte de RIBENSA a URBASTURIAS, pues RIBENSA presta un servicio a URBASTURIAS.

Por tanto, estamos ante una prestación de servicios de RIBENSA a URBASTURIAS en virtud de las obligaciones asumidas en la escritura pública de 2010, y ello implica que deba repercutirse IVA por esa prestación de servicios, pero no porque se esté devengando de nuevo el IVA de la entrega de los futuros locales al Ayuntamiento, sino porque RIBENSA libera a URBASTURIAS de las obligaciones que ésta tenía con el Ayuntamiento, y por esta operación debe repercutirse el IVA correspondiente. Aunque la entrega al Ayuntamiento se va a realizar ahora por RIBENSA y no por URBASTURIAS, el IVA correspondiente a esa entrega ya se devengó y fue soportado por el comprador (el Ayuntamiento), y se devengó de forma correcta; si se acude a la figura utilizada por las partes en la escritura de 2010, es evidente que como consecuencia de la futura entrega al Ayuntamiento por RIBENSA, cuyo devengo ya se produjo, conlleva el devengo de una prestación de servicios de RIBENSA a URBASTURIAS por la que debe repercutirse IVA, repercusión que debe realizarse como consecuencia de percibirse por RIBENSA el terreno como pago anticipado."

Tercero. Normas que deberán ser interpretadas.

El recurrente plantea la necesidad de interpretar, entre otros, el artículo 11.Dos.5º LIVA, que dispone que se considerarán prestaciones de servicios "(l)as obligaciones de hacer y no hacer y las abstenciones estipuladas en contratos de agencia o venta en exclusiva o derivadas de convenios de distribución de bienes en áreas territoriales delimitadas."

Invoca, asimismo, en defensa de sus pretensiones, el artículo 78.Uno del mismo texto legal, en virtud del cual "(l)a base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas."

Por último, aunque no sea objeto de controversia la tributación originada por la formalización de la primera escritura pública, a juicio de esta Sala, es necesario traer a colación también lo establecido en el artículo 75.Dos LIVA, que dispone:

"No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos."

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 la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

1. Determinar si la subrogación en un contrato de permuta de solar por obra futura previamente formalizado, con la asunción de los derechos y obligaciones de una de las partes, devenga IVA en el caso de que la entidad que formalizó el contrato original ya hubiese tributado por este impuesto al haberse producido el devengo anticipado con la entrega del terreno.
2. En caso de que se devengue IVA con motivo de la subrogación en la posición de uno de los permutantes, determinar si el hecho imponible gravable es la entrega del bien o una prestación de servicios consistente en una obligación de hacer.
3. En último lugar, precisar, en caso de que se produzca un nuevo hecho imponible, cómo ha de determinarse la base imponible del impuesto.

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

1. Sobre la cuestión jurídica que la actora pretende someter a consideración de la Sala, relativa a la tributación procedente con motivo de la modificación de una permuta, consistente en la subrogación de un nuevo operador jurídico en la posición de una de las partes, cuando aquel negocio ya devengó el IVA de forma anticipada, no existe un pronunciamiento de este Tribunal Supremo.

Si bien es cierto que se han dictado sentencias por la Sala Tercera del Tribunal Supremo sobre el momento del devengo del IVA en los supuestos de permuta y sobre la determinación de la base imponible, así como otras en las que se interpreta el artículo 11.Dos.5º del antiguo Reglamento del IVA, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de redacción idéntica al vigente artículo de la LIVA, como es el caso de la sentencia invocada por el recurrente de fecha 9 de marzo de 2004, dictada en el recurso de casación 11711/1998 (ECLI:ES:TS:2004:1580), en ninguna de

ellas se realiza tal análisis en un supuesto como el que se sitúa en el origen de esta litis, en el que hubo un indiscutido devengo del impuesto en la fecha de la formalización de una primera escritura pública de permuta y una segunda escritura en la que se modificaba este contrato y un tercero pasaba a ocupar la posición jurídica de una de las partes.

Coadyuva a mantener la decisión de admisión, el hecho de que la controversia latente en el presente recurso no versa sobre la interpretación de un contrato, sino sobre las consecuencias jurídico-tributarias del mismo en atención a si aparece con su modificación, un hecho imponible susceptible de ser gravado con el IVA, así como a la determinación de la base imponible.

Las circunstancias expuestas hacen necesario que esta Sala se pronuncie sobre la cuestión suscitada en el presente recurso de casación, pues entronca con una materia de gran repercusión social y económica y con una evidente proyección de generalidad.

2. 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], y porque, además, puede apreciarse cierta contradicción entre el criterio seguido por la sentencia de instancia, al encuadrar el supuesto de hecho acaecido en las obligaciones de hacer previstas en el artículo 11. Dos. 5º LIVA, y la sentencia de este Tribunal Supremo de 9 de marzo de 2004, recurso de casación 11711/1998 (ECLI:ES:TS:2004:1580), en la que se afirma que "las obligaciones de hacer y no hacer... no pueden desconectarse del resto del precepto en el que están inmersas, que las refiere a los "contratos de venta en exclusiva o derivadas de convenios de distribución de bienes en áreas territoriales delimitadas", [artículo 88.2.a) LJCA], lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que la esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).

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 vendrá constituido, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, por las cuestiones descritas en el razonamiento jurídico cuarto.

2. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 11.Dos.Cinco, 75.Dos y 78 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE 29 diciembre 1992).

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/4775/2021, preparado por el procurador don Manuel María Álvarez-Buylla Ballesteros, en representación de la mercantil EUROPEA DE INVERSIONES RIBENSA, S.L., contra la sentencia dictada el 28 de diciembre de 2020 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestima el recurso contencioso-administrativo nº 211/2018.

2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

1. Determinar si la subrogación en un contrato de permuta de solar por obra futura previamente formalizado, con la asunción de los derechos y obligaciones de una de las partes, devenga IVA en el caso de que la entidad que

formalizó el contrato original ya hubiese tributado por este impuesto al haberse producido el devengo anticipado con la entrega del terreno.

2. En caso de que se devengue IVA con motivo de la subrogación en la posición de uno de los permutantes, determinar si el hecho imponible gravable es la entrega del bien o una prestación de servicios consistente en una obligación de hacer.

3. En último lugar, precisar, en caso de que se produzca un nuevo hecho imponible, cómo ha de determinarse la base imponible del impuesto.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, deben ser interpretadas, los artículos 11.Dos.Cinco, 75.Dos y 78 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE 29 diciembre 1992).

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.

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.