

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091721

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1680/2023, de 13 de diciembre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 608/2022

SUMARIO:

IVA. Hecho imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Entregas de bienes. *Adjudicaciones de bienes en la disolución de una comunidad de bienes que ha sido sujeto pasivo del IVA.* El debate del asunto se enmarca en el tratamiento tributario que, a los efectos del IVA, comporta la disolución y liquidación de la sociedad cuando se transmiten a los socios su parte proporcional de participación en dicha entidad y que, en el presente caso, consistía en los derechos de edificación futura, garantizados mediante aval solidario, adquiridos en virtud del ejercicio de una opción de compra, que correspondían a la sociedad disuelta y liquidada frente a otra sociedad. La argumentación de la sentencia impugnada resulta algo confusa, por cuanto rechaza que la subrogación de los socios pueda calificarse a los efectos del IVA como una prestación de servicios; considera que estamos ante «una "operación societaria" interna, pues en dicha transmisión de derechos no interviene nadie ajeno a la mercantil, sino que se produce *ope legis* de la persona jurídica a los socios de la misma.»; trae a colación el art. 8.Dos.2.º de la Ley IVA (adjudicaciones - de aportaciones no dinerarias- en caso de liquidación o disolución total o parcial de sociedades o comunidades de bienes de aquéllas; rechaza que estemos ante una «mera cesión de bienes» o ante la transmisión en bloque de una «unidad empresarial» o «actividad económica autónoma», susceptible de explotación por cada uno de los socios; y, aunque aprecia que el socio adquirente de los derechos debe soportar dicho impuesto y que la sociedad debe emitir una factura para cada bien transmitido e ingresar el IVA, concluye que, en el presente caso, la sociedad tributó por dichos derechos y ya liquidó el IVA, por lo que no puede exigirse una nueva liquidación por la subrogación de los socios en esos mismos derechos, con el fin de evitar una doble imposición. La STS, de 7 de marzo de 2017, recurso n.º 1536/2017 (NFJ069951) aprecia la sujeción al IVA de las adjudicaciones de bienes o cuotas de participación con ocasión de la disolución y liquidación de una comunidad de bienes, considerándola una entrega de bienes sujeta al IVA. En el marco de la disolución de una sociedad, la distribución y adjudicación de sus bienes y derechos entre los socios está sujeta a IVA, estando obligada la sociedad liquidada a repercutir el impuesto a los socios por las correspondientes adjudicaciones. Afirmada la sujeción al IVA de la adquisición por parte de los socios del derecho a adquirir la edificación futura, la sistemática del auto de Admisión sugiere que analicemos cual sería la trascendencia del hecho de que la sociedad hubiera liquidado el IVA correspondiente con motivo de la operación contractual mediante la que adquirió los derechos de edificación futura y que hubiera deducido las cuotas soportadas, cuestión en la que la Sala coincide con el abogado del Estado, considerando que el IVA se devenga operación por operación, debiéndose liquidar por cada hecho imponible y, en el presente caso, con motivo de la disolución y liquidación de la sociedad se produce un segundo hecho imponible, distinto del que tuvo lugar en sede social en virtud del contrato celebrado con Grupo PRA, y en cuya virtud Almirall -que se disuelve- soportó un IVA que se dedujo en sus autoliquidaciones. De este modo, coincidimos plenamente con el abogado del Estado en el sentido de que no cabe afirmar que el mismo sujeto pasivo haya soportado el IVA dos veces. Por un lado, la sociedad disuelta y liquidada soportó el IVA y lo dedujo; por otro lado, los socios han de soportarlo al producirse, conforme hemos expresado, el hecho imponible pudiendo deducirlo o no según las circunstancias concurrentes, en particular, según su actividad profesional o empresarial. La Sala concluye que está sujeta a IVA la atribución a los socios, como consecuencia de la disolución y liquidación de una sociedad, de los derechos de edificación futura que correspondían a la sociedad en virtud de un contrato de opción de compra, cuando la sociedad hubiera liquidado el IVA correspondiente con motivo de la operación contractual mediante la que adquirió los derechos de edificación futura y hubiera deducido las cuotas soportadas. El hecho imponible se produjo con independencia de que la futura edificación no hubiera podido entregarse. Lo que se adjudicó a los socios fue el derecho a la entrega de la futura edificación y, evidentemente, el aval que garantizaba dicha obligación. El hecho imponible se ha producido sin que dicho alegato permita apreciar vulneración del principio de buena administración, que se invoca sin mayor concreción sin que, además, la regularización completa y real, que patrocina el escrito de oposición, pueda justificar, conforme a todo lo razonado anteriormente, la eventual devolución a los socios de unas cuotas que, a tenor de lo expuesto, estaban obligados a soportar. [Vid., ATS de 23 de noviembre de 2022, recurso n.º 608/2022 (NFJ088213) y SAN de 11 de noviembre de 2021, recurso n.º 619/2020 (NFJ088214) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 7, 8, 11, 20 y 75.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 18 y 19.

PONENTE:

Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 13 de diciembre de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 608/2022, interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado, contra la sentencia dictada el 11 de noviembre de 2021 por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 619/2020.

Ha sido parte recurrida don Higinio, don Inocencio, don Javier, don Julio, doña Casilda (heredera de don Marcelino) y la mercantil FDS Compañía de Inversiones y Servicios, S.A., todos ellos en su condición de sucesores de la entidad disuelta y liquidada ALMIRALL RESORT, S.A., representados por la procuradora de los Tribunales doña María del Carmen Gamazo Trueba bajo, la dirección letrada de don Fernando Torrescasana Lluch.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación*

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 11 de noviembre de 2021, que estimó el recurso núm. 619/2020, interpuesto por la representación procesal de don Higinio, don Inocencio, don Javier, don Julio, doña Casilda (heredera de don Marcelino) y la mercantil FDS Compañía de Inversiones y Servicios, S.A., todos en su condición de sucesores de la entidad disuelta y liquidada ALMIRALL RESORT, S.A. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 3 de junio de 2020, desestimatoria del recurso de alzada núm. 00/01708/2017 contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña, que confirma el acuerdo de 25 de junio de 2012 de la Inspección Regional de Cataluña, liquidación provisional, concepto Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) 2007 (2T y 4T), cuantía total 4.132.959,67€, de los que 3.236.431,63€ corresponden a principal y 896.528,04€ a intereses de demora.

Segundo. *Tramitación del recurso de casación*

1. Preparación del recurso. El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, mediante escrito de 5 de enero de 2022 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 11 de noviembre de 2021.

La Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 17 de enero de 2022, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2. Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 23 de noviembre de 2022, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

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

1.1. Determinar la tributación correspondiente a las atribuciones de derechos a los socios que se producen como consecuencia de la disolución y liquidación de una sociedad y, en particular, si se produce un supuesto de

sujeción al impuesto sobre el valor añadido cuando los socios se subroguen en la posición de la entidad disuelta como acreedores de unos derechos de edificación futura adquiridos en virtud de un contrato de opción de compra.

1.2. Precisar, en el caso de que tal subrogación sea una operación sujeta al impuesto, qué trascendencia tiene el hecho de que la sociedad hubiera liquidado el IVA correspondiente con motivo de la operación contractual mediante la que adquirió los derechos de edificación futura y que hubiera deducido las cuotas soportadas.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 8.Dos.º y 11.Uno de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido ["LIVA"] y 18.c) y 19 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido ["Directiva IVA"].

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."

3. Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 22 de diciembre de 2022, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación de los artículos 8 y 11 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido ("Ley del IVA"), "BOE" núm. 312, de 29 de diciembre; y 18.c) y 19 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, ("Directiva IVA"), "DOUE" núm. 347, de 11 de diciembre.

El abogado del Estado se refiere, en primer término, a la tributación de las atribuciones de derechos a los socios.

Apunta que Almirall se disolvió y liquidó antes de que se produjera la entrega física de los bienes en cuestión, por lo que no podía transmitir unos bienes de los que no disponía en el momento de su extinción, ya que en dicho momento únicamente ostentaba un derecho por el pago anticipado efectuado, siendo dicho derecho el que transmitió a sus socios.

A su juicio, la citada transmisión de derechos debe calificarse en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido como prestación de servicios (ex artículo 11 de la Ley del IVA)

Así, en el presente caso, la primera entrega se produciría cuando Grupo Pra transmitiera las edificaciones acordadas, una vez construidas, a los titulares del derecho, es decir, a los accionistas de Almirall, sociedad disuelta y liquidada, ya que, hasta ese momento, no existía ninguna entrega. Afirma que, en realidad, no se discute que, desde el punto de vista conceptual, la cesión de derechos sea una prestación de servicios (en la medida en que, conforme al art. 11 Ley del IVA, no es una entrega de bienes), sino que -afirma el escrito de interposición- lo que la Sala de instancia cuestiona es que se haya producido el hecho imponible de la prestación de servicios, por tratarse, dice la Audiencia Nacional, de una "operación societaria" interna, pues en dicha transmisión de derechos no interviene nadie ajeno a la mercantil, sino que se produce "ope legis" de la persona jurídica a los socios de la misma. (...)"

Mantiene que Almirall es sujeto pasivo del IVA (artículo 5 Ley del IVA) y la transmisión del derecho a recibir una edificación futura de parte del Grupo Pra era una operación sujeta a este impuesto por aplicación conjunta de los artículos 8.Dos 2º Ley del IVA y 11 Ley del IVA.

Remarca que la cesión de derechos -que la Sala de instancia admite que concurre en el presente caso-, es una prestación de servicios a efectos del IVA y, por tanto, una operación sujeta. Recuerda que el contribuyente no negó que se tratara de una operación sujeta, sino que discrepaba de la Inspección acerca de la calificación, ya que consideró que se trataba de una operación exenta por ser segunda transmisión (artículo 20.uno 22º Ley del IVA), argumento no aceptado por la propia Sala, que niega la existencia de hecho imponible, lo que no comparte.

En el presente caso, no pone en duda que Almirall haya desarrollado una actividad empresarial, lo que determina la sujeción al IVA de las operaciones realizadas en el ejercicio de dicha actividad y la posibilidad de deducir las cuotas de IVA soportado en las inversiones o adquisiciones realizadas. Destaca que el IVA soportado y deducido por la sociedad solamente puede recuperarse si se repercute el IVA con motivo de la disolución. Con ello no quedaría afectado el principio de neutralidad del IVA, ni la regla general que rige el mecanismo del impuesto y que determina que en última instancia debe ser soportado por el consumidor. Si el adquirente es sujeto pasivo del IVA podrá, a su vez, deducir el impuesto repercutido con sujeción a las reglas del impuesto; si no es sujeto pasivo debe ser considerado como consumidor final y está obligado a soportar el gravamen.

Por tanto -concluye- nos encontramos ante una cesión de derechos a los socios sujeta y no exenta.

En segundo lugar, el escrito de interposición aborda la trascendencia de la previa liquidación y deducción del IVA por parte de la sociedad disuelta y liquidada

El abogado del Estado niega que el efecto derivado de la previa liquidación y deducción del IVA comporte un supuesto de doble imposición, si tenemos en cuenta que dicho impuesto es neutral y que la entidad disuelta y liquidada se dedujo el IVA satisfecho en la primera operación.

Alude a la sentencia del Tribunal Supremo de 370/2018, de 7 de marzo, rca.1536/2017, ECLI:ES:TS:2018:844, referida a un supuesto de entrega de bienes por disolución de una comunidad que desarrolla una actividad empresarial, que no aprecia que, en estos casos, se produzca un supuesto de doble imposición y que lo relevante es que, en su momento, se hubiera hecho efectivo el derecho a la deducción de las cuotas, porque de esa manera se garantiza la neutralidad del IVA.

Solicita de la Sala que fije la siguiente doctrina: "Cuando los socios se subroguen en la posición de la entidad disuelta como acreedores de unos derechos de edificación futura adquiridos en virtud de un contrato de opción de compra, la operación está sujeta al IVA como prestación de servicios siempre que la sociedad hubiera deducido las cuotas soportadas devengadas en el momento de adquirir el derecho."

A la vista de las consideraciones anteriores, patrocina la estimación del recurso, que se case la sentencia recurrida, declarando ajustada a derecho la resolución del TEAC de 3 de julio de 2020 y los acuerdos y actos de los que trae causa.

4. Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). La procuradora doña María del Carmen Gamazo Trueba, en representación de don Higinio, don Inocencio, don Javier, don Julio, doña Casilda (heredera de don Marcelino) y la mercantil FDS Compañía de Inversiones y Servicios, S.A., presentó escrito de oposición de fecha 9 de febrero de 2023.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, afirma la representación de los contribuyentes que la transmisión de unos derechos de edificación futura no es equiparable a una prestación de servicios bajo la normativa del IVA, sino que se trata de una entrega de bienes, remitiéndose a la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de enero de 2006, recurso 940/2001, ECLI:ES:TS:2006:443.

Considera que la transmisión de una obra en curso, en el ámbito del IVA, es siempre una entrega de bienes y no una prestación de servicios, calificándose como primera o segunda o ulterior entrega en función de quién deba terminar la obra conforme a las convenciones contractuales, siendo primera entrega si la terminación se lleva a cabo por el transmitente y segunda o ulterior entrega si esta obligación de finalizar la obra continúa correspondiendo al primer transmitente, no interviniendo nunca en el proceso constructivo el segundo o ulterior adquirente.

Apunta que debe prestarse especial atención a las convenciones contractuales que figuran en la escritura de cesión de derechos de 6 de abril de 2006, en virtud de la cual Almirall Resort, en la ejecución de un derecho de opción de compra, cedió a Grupo Pra su derecho de opción sobre el 30% de los terrenos que estuviesen finalmente comprendidos en el Sector UD-XI Ca l'Almirall del Texto Refundido del POUM de Sant Llorenç d'Hortons según su aprobación definitiva por la Comissió Territorial d'Urbanisme de Barcelona en sesiones de 13 de julio y 22 de diciembre de 2005, a cambio de recibir un precio de 20.259.140,78 €, distribuidos en 31.442,97 € en efectivo y el importe restante en edificación futura terminada.

A este respecto, destaca que Grupo Pra quedó obligada a entregar una obra completamente terminada.

Así -sigue argumentando- habiendo operado ya una primera transmisión, la posterior transmisión de esa obra futura a terminar por Grupo Pra a los socios de Almirall, en méritos de la disolución y liquidación de esta, constituía una segunda entrega de edificaciones, exenta conforme a lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, núm. 22 de la Ley del IVA y sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Se refiere a las especialidades concretas del presente caso, apuntando que la Audiencia Nacional ha apreciado que no se ha producido el hecho imponible, al considerar que no estamos ni ante una entrega de bienes ni una prestación de servicios, desde el ámbito de aplicación del IVA, si bien alcanza esta conclusión de una forma un tanto intrincada, sea dicho con los debidos respetos.

Afirma que la sentencia de instancia se pronuncia exclusivamente a la luz de las circunstancias especiales del caso analizado, sin que sienta doctrina alguna en cuanto a la tributación en el IVA de la disolución y liquidación de sociedades, ya que ello requiere analizar cada caso concreto para determinar, a modo meramente enunciativo y no limitativo, entre otros aspectos, la naturaleza de los bienes entregados, la afección de los mismos a la actividad, así como la gran diversidad de circunstancias que pueden darse.

Considera que dichas circunstancias especiales, resumidamente, consisten en la frustración de la operación concertada entre Almirall y Grupo Pra, ya que consta en el expediente que ante el incumplimiento de esta última, la operación se acabó concretando en un simple pago de dinero, aludiendo al Fundamento de Derecho Octavo de la sentencia, para enfatizar que el 21 de junio de 2007 "las edificaciones no sólo no se habían terminado, ni comenzado a levantarse, sino que ni siquiera habían comenzado las obras de urbanización de los terrenos sobre los que habrían de edificarse. En realidad, según señalaron ante la Inspección los sucesores del obligado tributario (los antiguos socios de la entidad) tales obras de urbanización de los terrenos ni siquiera habían comenzado a fecha 24-1- 2012, pues a esa fecha ni siquiera estaba aprobado el proyecto de urbanización de los terrenos sobre los que habrían de construirse las edificaciones. Los socios de la extinta Almirall afirmaron en vía administrativa económico-administrativa y contencioso administrativa el hecho de que Grupo Pra no ha concluido y no les ha entregado

edificación alguna por lo que afirman haber optado por ejecutar el aval con el que Grupo Pra garantizó el cumplimiento de su obligación de entrega."

Entiende que esa apreciación de la Audiencia Nacional de no haberse producido ni una entrega de bienes ni una prestación de servicios, con la conclusión de que no existe hecho imponible, se incardina perfectamente en la reiterada doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, asumida por el TEAC en sus resoluciones de 19 de febrero de 2014, RG 4558/11, y de 25 de junio de 2019, núm. 00/05683/2015, en las cuales establece, a efectos de determinar si existe hecho imponible y con ello sujeción al Impuesto, que no forman parte de la actividad económica, a efectos del IVA, los actos y operaciones que sean consecuencia del simple ejercicio de propiedad sobre un bien por parte de su titular, aunque este sea una persona jurídica.

Por otra parte, pone de manifiesto que la sentencia de la Audiencia Nacional en su Fundamento de Derecho Décimo anula la liquidación sin entrar en los otros argumentos esgrimidos por los recurrentes "sobre el principio de buena administración, y las posibles consecuencias derivadas de una posible rectificación, como la Administración tributaria recomienda, en su caso."

Por ello, apuntan las partes recurridas que, en el improbable caso de que fuera estimado el recurso de casación y en el supuesto de que la Sala no entre a conocer sobre esas otras cuestiones deducidas en el proceso, deberá ordenar la retroacción de las actuaciones a la Audiencia Nacional a fin de que resuelva dichas cuestiones no resueltas (Fundamentos de Derecho Sexto a Noveno del escrito de demanda), cuestiones que concretaba en (i) la inexistencia del hecho imponible debido a que la contraprestación final por la cesión de los derechos sobre el ejercicio de la opción de compra fue finalmente dinero; y en (ii) la vulneración del principio de buena administración.

Finalmente, suplica se dicte sentencia declarando no haber lugar al recurso de casación y, confirmando la anulación de la liquidación impugnada, se impongan al recurrente las costas del presente proceso; o, subsidiariamente, en caso de no haber entrado a resolver, en su caso, las cuestiones no resueltas por la Sala de instancia, ordene la retroacción de las actuaciones a la Audiencia Nacional.

5. Deliberación, votación y fallo del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 23 de febrero de 2023, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 10 de julio de 2023 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 14 de noviembre de 2023, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *La controversia jurídica*

Básicamente, el debate del asunto se enmarca en el tratamiento tributario que, a los efectos del IVA, comporta la disolución y liquidación de la sociedad cuando se transmiten a los socios su parte proporcional de participación en dicha entidad y que, en el presente caso, consistía en los derechos de edificación futura, garantizados mediante aval solidario, adquiridos en virtud del ejercicio de una opción de compra, que correspondían a Almirall Resort (sociedad disuelta y liquidada) frente a Grupo Pra.

La lectura que de la sentencia de instancia hacen los contribuyentes y la Administración es que la misma niega la existencia de hecho imponible, calificando la parte recurrida, incluso, de un tanto intrincada, la forma por la que llega a dicha conclusión.

Como se ha expresado en los antecedentes, Almirall no repercutió cuotas de IVA a los socios al tiempo de la disolución y liquidación por considerar que dicha transmisión constituía una segunda entrega de edificación y estaba sujeta y exenta por el art. 20.Uno. 22º Ley del IVA.

Frente a esa posición, la Administración tributaria sostiene que estamos ante una prestación de servicios y que no existe doble imposición.

Segundo. *Actuaciones de regularización tributaria*

A partir de la relación de antecedentes contenida en el auto de Admisión, así como de los escritos de las partes de este recurso de casación, cabe sintetizar los aspectos esenciales del debate tributario del siguiente modo:

1. Las sociedades ALMIRALL RESORT, S.A., GRUPO PRA, S.A. y MITTELAND, S.A. suscribieron en fecha 1 de octubre de 2004 un contrato de opción de compra de los terrenos de una serie de fincas comprendidas en el Sector UD-XI Ca IZAlmirall del Texto Refundido del POUM de Sant Llorenç d'Hortons. GRUPO PRA y ALMIRALL RESORT y ejercitaron su derecho de opción de compra conforme al contrato de opción sobre los terrenos referidos a razón de un 70% y de un 30% respectivamente.

2. En escritura pública de 6 de abril de 2006, GRUPO PRA y ALMIRALL ejercieron el derecho de opción de compra que tenían sobre unos terrenos a razón de un 70% la primera y el restante 30% la segunda; asimismo, ALMIRALL cedió a GRUPO PRA la totalidad de los derechos y obligaciones dimanantes del ejercicio de la opción de compra, a cambio de una cantidad en dinero más la entrega de una obra futura terminada a construir por GRUPO PRA en dichos terrenos.

3. En la escritura de cesión de derechos se estableció que esta operación estaba sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, al tipo impositivo del 16% en lo que se refería a la transmisión de los derechos dimanantes del ejercicio de la opción. Por consiguiente, ALMIRALL RESORT repercutió a GRUPO PRA en tal concepto, la suma de 3.241.462,51 euros. Asimismo, repercutió al tipo impositivo del 7% en cuanto a la transmisión de la edificación futura de viviendas la suma de 706.937,83 euros y al tipo del 16% con relación al resto de las edificaciones la cantidad de 1.620.573,74 euros.

4. MITTELAND, por su parte, consintió y aceptó la cesión por ALMIRALL RESORT a favor de GRUPO PRA de los mencionados derechos y obligaciones y la consiguiente subrogación de GRUPO PRA en la posición jurídica que al respecto tenía hasta ese momento ALMIRALL RESORT. El precio de la cesión fue de 20.259.148,68 37 euros.

5. Adicionalmente, en garantía del cumplimiento de dicho compromiso de finalizar en plazo de la edificación terminada, GRUPO PRA hizo entrega a ALMIRALL de un Aval bancario solidario y a primer requerimiento, de importe 20.227.697,71 €.

6. El 17 de julio de 2007 se otorgó escritura de disolución, liquidación y extinción de la entidad ALMIRALL RESORT, S.A. Como consecuencia de la misma, sus accionistas quedaron subrogados en sus respectivas proporciones en todos los derechos y acciones que la citada sociedad tenía frente a la mercantil GRUPO PRA en mérito a la escritura de cesión de derechos otorgada el día 6 de abril de 2006 y, en particular, en el derecho a recibir en el plazo y las condiciones pactadas en esa escritura las unidades constructivas que se obligó a entregar GRUPO PRA a ALMIRALL RESORT, correspondientes a edificaciones terminadas dentro del Sector UDXI CA L ZALMIRALL del POUM de Sant Llorenç d'Hortons, con un total de 8.879,47 metros cuadrados. Se subrogaron también en la posición acreedora del aval bancario solidario a primer requerimiento constituido el 24 de mayo de 2006 por La Caja de Ahorros de Valencia, Castellón y Alicante, BANCAJA, por importe de 20.227.679,71 euros, aval que, finalmente fue ejecutado por los socios en razón del incumplimiento de entrega de las edificaciones.

7. Los obligados tributarios -aquí en posición de recurridos-, no habían repercutido ninguna cuota del impuesto por dicha operación al considerar que se trataba de una segunda entrega de edificación futura y se trataba de una operación exenta en virtud del artículo 20. Uno.22º LIVA.

8. La regularización practicada por la Inspección comprendió diversos ajustes, entre los que cabe destacar un incremento del IVA devengado en 3.236.431,63 euros por la cesión de derechos sujeta al Impuesto que se produce al extinguirse ALMIRALL RESORT a favor de sus socios correspondiente al periodo del segundo trimestre de 2007. El origen de esta operación vino constituido por la realización de un pago anticipado por la futura recepción de edificación.

En la misma regularización, en el periodo del cuarto trimestre de 2007, se minoraron las cuotas a compensar de periodos anteriores por importe de 5.572,73 euros, lo que vino motivado por el incremento del IVA devengado en el segundo trimestre de 2007.

9. En fecha 5 de julio de 2012 la Administración notificó acuerdo de liquidación con una deuda de 4.132.959,67 euros, incluidos intereses de demora por importe de 896.528,04 euros.

Derivado de lo anterior, y en el marco de un procedimiento sancionador, se dictó acuerdo en fecha 5 de julio de 2012 imponiendo una sanción por importe de 1.618.215, 82 euros.

10. Contra el acuerdo de liquidación y contra el acuerdo sancionador, la parte hoy recurrida promovió reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico Administrativa Regional de Cataluña (núm. R.G.: NUM000 y NUM001) que fueron estimadas parcialmente en sesión de 21 de enero de 2016, anulando la sanción. La resolución fue notificada el día 25 de julio de 2016.

Interpuesto recurso de alzada por los mismos reclamantes, el mismo fue desestimado por resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de junio de 2020.

Tercero. *La argumentación de la sentencia de instancia*

Frente a la expresada resolución del TEAC, se interpuso recurso contencioso-administrativo, que se tramitó con el número 619/2020 ante la Sección quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que dictó la sentencia recurrida y cuyo Fundamento de Derecho Noveno contiene la ratio decidendi de la estimación del recurso en la instancia:

"NOVENO. Pues bien, en el presente caso, como consecuencia de la escritura de fecha 17 de julio de 2007, de disolución, liquidación y extinción de la entidad ALMIRALL RESORT, SA., sus accionistas quedaron subrogados

en sus respectivas proporciones en todos los derechos y acciones que la citada sociedad ostentaba frente a la mercantil GRUPO PRA en mérito a la escritura de cesión de derechos, ya referida, otorgada el día 6 de abril de 2006 y en particular en el derecho a recibir en el plazo y las condiciones pactadas en dicha escritura las unidades constructivas que se obligó a entregar GRUPO PRA a ALMIRALL RESORT, correspondientes a edificaciones terminadas dentro del Sector citado, con un total de 8.879,47 metros cuadrados; así como en la posición acreedora del aval bancario solidario a primer requerimiento constituido el 24 de mayo de 2006 por La Caja de Ahorros de Valencia, Castellón y Alicante, BANCAJA, por importe de 20.227.679,71 euros.

En la citada escritura se une la Certificación de la Junta General Extraordinaria de Accionistas en la que se acuerda la disolución, extinción y liquidación de la mercantil, además se expresa:

"En consecuencia los accionistas de ALMIRALL RESORT, S.A. quedan subrogados en sus respectivas proporciones en todos los derechos y acciones que dicha entidad ostenta frente a la mercantil "GRUPO PRA, S.A." en mérito a la anteriormente relacionada escritura, así como en la posición acreedora del aval bancario solidario a primer requerimiento constituido por La Caja de Ahorros de Valencia, Castellón y Alicante, BANCAJA, por importe de 20.227.679,71 euros, el 24 de mayo de 2006, inscrito en el Registro Especial de Avaluos con el número 1087/0184717, en garantía del cumplimiento por parte de "GRUPO PRA, S.A." de todas y cada una de sus obligaciones dimanantes de la Escritura Pública de Cesión de Derechos otorgada el 6 de abril de 2006 ante la Notario de Piera (Barcelona), Dña. María José Gómez Grau, con número 536 de protocolo y, en particular de la entrega en plazo pactado de las unidades constructivas a que se obligó "GRUPO PRA, S.A." frente a ALMIRALL RESORT, S.A."

De estos derechos eran partícipes los socios mientras la mercantil Almirall mantenía su personalidad jurídica, al redundar en el patrimonio de la sociedad. Por ello, al extinguirse la mercantil, esos derechos le son atribuidos al margen de la escritura en la que se plasmó la primera operación, colocándose en lugar de la citada mercantil.

Por ello, si en la primera operación no hubo una primera entrega de bienes, sino cesión de derechos, tampoco en la segunda operación se produce una primera ni segunda entrega de bienes, pues la situación contractual creada por la primera operación se mantiene, cambiando, únicamente, la titularidad del acreedor frente a Grupo Almirall.

Como hemos expuesto, Grupo Para adquirió de Almirall los derechos que Almirall ostentaba frente a Mittelland sobre los referidos terrenos en virtud del contrato de opción de 2004, y por la que, a cambio, Grupo Pra recibió una contraprestación valorada en 20.259.148,68€, de los que 31.442,97€ fueron abonados en dinero y el resto correspondían al derecho a la futura entrega de 8.879,47 m²t (metros cuadrado de techo) de edificaciones terminadas dentro del referido Sector UD-XI; lo que conllevó un pago anticipado; derechos en los que se "subrogan" los socios.

Por ello, entendemos que la subrogación de los socios, recurrentes, en los citados derechos, no puede calificarse en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido como prestación de servicios, conforme se establece en el artículo 11 de la Ley del IVA, según el cual: "se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes".

Efectivamente, lo producido con la disolución y liquidación de Almirall es una "operación societaria" interna, pues en dicha transmisión de derechos no interviene nadie ajeno a la mercantil, sino que se produce "ope legis" de la persona jurídica a los socios de la misma.

Dicha operación societaria tiene repercusión en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades (al afectar a la persona jurídica, conforme al art. 15, apartados 2, 3, 6 y 9 del RFLIS, pues, como consecuencia de su disolución - liquidación, la mercantil debió integrar en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos a sus socios y el valor contable de dichos elementos), y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (al afectar a los socios, como personas físicas, debido a la diferencia entre el valor de mercado de los activos entregados a los mismos y el coste de adquisición de las acciones/participaciones de la sociedad liquidada, pues el socio puede obtener una ganancia o pérdida patrimonial, como dispone el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio). Incluso en el ámbito del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (en el caso de que, si existe cuota de liquidación a repartir entre los socios cada uno de ellos deberá tributar un 1% de la cantidad recibida en concepto de ITP modalidad operaciones societarias).

En este sentido traemos a colación el artículo 8.Dos.º, de la Ley 37/1992, que establece de forma expresa que, tienen la consideración de entrega de bienes "las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del Impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas, sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de los conceptos

"actos jurídicos documentados" y "operaciones societarias" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados".

En el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la medida en que los bienes y derechos adjudicados estén sujetos a IVA, el socio adquirente de los mismos debe soportar dicho impuesto, por lo que la sociedad deberá emitir una factura para cada bien transmitido e ingresar el IVA, pero en el presente caso, ya la sociedad por dichos derechos ya liquidó el IVA, por lo que no puede exigirse una nueva liquidación por la subrogación de los socios en esos mismos derechos, con el fin de evitar una doble imposición.

En el artículo 7, número 1º, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece:

"No estarán sujetas al Impuesto:

"1º. La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del precedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley."

Quedarán excluidas de la no sujeción a que se refiere el párrafo anterior las siguientes transmisiones:

a) La mera cesión de bienes o de derechos.
(...)"

La jurisprudencia comunitaria, en especial, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de noviembre de 2003, recaída en el Asunto C-497/01, Zita Modes Sarl, en relación con los supuestos de no sujeción de las transmisiones globales de patrimonio, entiende (apartado 40 de la referida sentencia), que "el concepto de "transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes" debe entenderse en el sentido que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias".

Se trata de transmisión entre personas jurídicas, no entre una persona jurídica y sus socios.

En el presente caso, no es una "mera cesión de bienes", sino de la subrogación de los socios en los derechos de la mercantil disuelta y liquidada; situación jurídica que hace desaparecer la sociedad del tráfico mercantil, sin que pueda considerarse como la transmisión en bloque de una "unidad empresarial" o "actividad económica autónoma", susceptible de explotación por cada uno de los socios, quienes, por otra parte, se colocan en la posición acreedora que en el contrato de "cesión de derechos", la mercantil ALMIRALL ostentaba frente a GRUPO PRA, S.A.; circunstancia que se produce en el momento de la disolución de la sociedad, no en un momento anterior por un acto de transmisión de esos derechos por ALMIRALL a los socios."

Cuarto. *La delimitación del hecho imponible*

La argumentación -anteriormente transcrita- de la sentencia impugnada, ciertamente copiosa, resulta, sin embargo, algo confusa, por cuanto (i) rechaza que la subrogación de los socios pueda calificarse a los efectos del IVA como una prestación de servicios (artículo 11 de la Ley del IVA); (ii) considera que estamos ante "una "operación societaria" interna, pues en dicha transmisión de derechos no interviene nadie ajeno a la mercantil, sino que se produce "ope legis" de la persona jurídica a los socios de la misma."; (iii) trae a colación el artículo 8.Dos.2º de la Ley del IVA (adjudicaciones -de aportaciones no dinerarias- en caso de liquidación o disolución total o parcial de sociedades o comunidades de bienes de aquéllas; (iv) rechaza que estemos ante una "mera cesión de bienes" o ante la transmisión en bloque de una "unidad empresarial" o "actividad económica autónoma", susceptible de explotación por cada uno de los socios; (v) y, aunque aprecia que el socio adquirente de los derechos debe soportar dicho impuesto y que la sociedad debe emitir una factura para cada bien transmitido e ingresar el IVA, concluye que, en el presente caso, la sociedad tributó por dichos derechos y ya liquidó el IVA, "por lo que no puede exigirse una nueva liquidación por la subrogación de los socios en esos mismos derechos, con el fin de evitar una doble imposición."

Respecto a la primera cuestión que plantea este recurso de casación -determinar la tributación correspondiente a las atribuciones de derechos a los socios que se producen como consecuencia de la disolución y liquidación de una sociedad y, en particular, si se produce un supuesto de sujeción al impuesto sobre el valor añadido cuando los socios se subrogan en la posición de la entidad disuelta como acreedores de unos derechos de edificación futura adquiridos en virtud de un contrato de opción de compra- el auto de Admisión precisa que no

nos hallamos ante una cuestión totalmente nueva, pues la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de marzo de 2018 (rca.1536/2017, ECLI:ES:TS:2018:844), aprecia la sujeción al IVA de las adjudicaciones de bienes o cuotas de participación con ocasión de la disolución y liquidación de una comunidad de bienes, considerándola una entrega de bienes sujeta al IVA.

Como veremos a continuación, la jurisprudencia derivada de dicho pronunciamiento resulta aplicable al caso que nos ocupa, en el que, efectivamente, la transmisión y adjudicación a los socios de los derechos de participación que le correspondían en la sociedad constituye el hecho imponible a los efectos del IVA, específicamente, en la modalidad de entrega de bienes, ex art 8.Dos. 2º Ley del IVA.

Decíamos en aquella sentencia de 7 de marzo de 2018, rca.1536/2017, ECLI:ES:TS:2018:844:

"[...] *Objeto del recurso contencioso-administrativo, cuestión con interés casacional objetivo y precisiones fácticas previas*

1. La sentencia impugnada en casación estima el recurso contencioso-administrativo instado por don Eusebio y DIRECCION000 CB y concluye, con anulación de los actos administrativos impugnados, que la adjudicación a los comuneros de bienes (ya directamente o mediante cuotas ideales) en la liquidación de una comunidad que venía actuando como sujeto pasivo del IVA no está sujeta a dicho tributo.

2. El fundamento de tal decisión, que se sustenta en pronunciamientos de este Tribunal Supremo (vid. sentencias de 23 de mayo de 1998 y 28 de octubre de 2009, ya citadas y dictadas respectivamente en los recursos de casación 2327/1997 y 6919/2003), estriba en que en tal situación no se produce una "entrega de bienes", sino la concreción sobre unos determinados bienes de lo que los comuneros ya disponían con anterioridad.

3. La Administración General del Estado se ha alzado en casación contra tal decisión, considerando que infringe el artículo 8.Dos.2º LIVA, en relación con el artículo 7.1º, letras a) y b), de la misma Ley, y los artículos 14.1, 18.c) y 19 Directiva IVA, tal y como han sido interpretados por la jurisprudencia del TJUE.

4. En congruencia con esa delimitación del debate, la cuestión con interés casacional objetivo que la Sección Primera de esta Sala ha estimado concurre en este caso consiste en dilucidar si las transmisiones que se producen con ocasión de la disolución de una comunidad de bienes que ha sido sujeto pasivo del IVA deben tributar por tal impuesto en cuanto integran el hecho imponible "entrega de bienes".

5. Antes de seguir adelante, conviene hacer un alto en el camino para dejar sentado que DIRECCION000 CB era sujeto pasivo del IVA, actuando como tal en los ejercicios 2006 y 2007, durante los que compró bienes (fundamentalmente terrenos) mediante operaciones en las que soportó cuotas del IVA cuya devolución obtuvo (ejercicio 2006) o intentó obtener (ejercicio 2007). La liquidación tributaria que se encuentra en el origen de este litigio se limitó, con ocasión de la disolución de la comunidad el 31 de diciembre de 2007 y la adjudicación a los antiguos comuneros de cuotas de participación sobre los bienes que la integraban, a negar la devolución de las cuotas soportadas en 2007 y a exigir el pago de las reintegradas en el ejercicio 2006, tras su repercusión por la compra de bienes durante dichos periodos, al considerar que aquella adjudicación es una entrega de bienes sujeta al IVA.

SEGUNDO. *En general, la noción de "entrega de bienes" como hecho imponible del IVA*

1. Con arreglo al artículo 2.1.a) Directiva IVA están sujetas al impuesto las "entregas de bienes" realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal. Se entiende por "entrega de bienes" la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas al propietario (artículo 14.1 Directiva IVA).

2. La LIVA, que es trasposición a nuestro Derecho interno de la Directiva IVA, sujeta al impuesto las entregas de bienes (artículo 4.Uno) y considera sujetos pasivos del mismo, entre otros, a las comunidades de bienes cuando realicen operaciones sujetas al IVA (artículo 84.Tres). Nuestra Ley define la entrega de bienes como la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante la cesión de títulos representativos de dichos bienes (artículo 8.Uno).

3. La noción de entrega de bienes de los artículos 2.1.a) y 14.1 Directiva IVA es un concepto autónomo del Derecho comunitario, que debe recibir una interpretación uniforme en toda la Unión. No se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra a disponer de hecho como si fuera la propietaria del bien. No son admisibles soluciones que basan su razonamiento en el régimen de propiedad del

Derecho civil nacional (sentencias HE, apartados 63 a 65, Dixons, apartado 20, Fast Bunkering, apartado 51, todas ya referenciadas; también, sentencia de 12 de enero de 2006, Optigen y otros (C-354/03, C-355/03 y C-484/03, apartado 39; EU:C:2006:16).

4. Por consiguiente, a la vista de la jurisprudencia del TJUE se ha de poner en tela de juicio una interpretación como la sostenida en la sentencia recurrida que, sustentándose en dos pronunciamientos anteriores de este Tribunal Supremo, pivota sobre la noción de propiedad y de sus transmisión en nuestro Derecho civil, considerando que en la disolución de una comunidad de bienes y la adjudicación de una concreta cuota sobre determinados bienes como concreción de la cuota ideal hasta entonces existente no constituye un acto traslativo del dominio (sentencias de 23 de mayo de 1998 y 28 de octubre de 2009, ya citadas, FFJJ 3º y 10º, respectivamente).

TERCERO. En particular, las "entregas de bienes" con ocasión de la cesación de una actividad económica

1. La regulación armonizada en el ordenamiento de la Unión Europea, permite a los Estados miembros considerar "entregas de bienes" la tenencia de bienes por un sujeto pasivo o sus derechohabientes, en el caso de cesación de su actividad económica, siempre que dichos bienes hubieren dado derecho a la deducción total o parcial del IVA en el momento de su adquisición o de su aplicación a las necesidades de su empresa, salvo que, si opta por ello el Estado miembro, se trate de la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes (vid. artículo 18, letra c), en relación con la letra a) del mismo precepto y el artículo 19 Directiva IVA).

2. La Ley española precisa que también son "entregas de bienes" las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a comunidades de bienes, así como las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación total o parcial de aquéllas (artículo 8.Dos.2º) (la reforma llevada a cabo mediante la Ley 16/2012 añadió un segundo párrafo al precepto para precisar que, en particular, se consideran entregas de bienes la adjudicación de terrenos o edificaciones promovidos por una comunidad de bienes realizada en favor de los comuneros, en proporción a su cuota de participación).

3. Con arreglo al artículo 18.c) Directiva IVA (con excepción de los casos enunciados en el artículo 19, si así lo decide el legislador interno), la tenencia de bienes por un sujeto pasivo o por sus derechohabientes puede asimilarse a una entrega de bienes a título oneroso en el caso del cese de una actividad económica imponible, siempre que dichos bienes hubieren dado derecho a la deducción. Aquel precepto se refiere a los supuestos de cese de la actividad económica imponible en general, sin hacer distinción según las causas o las circunstancias de dicho cese (con exclusión, si procede, de los casos del artículo 19) y con independencia de la forma de personificación (personas físicas, personas jurídicas, entidades sin personalidad), pues su objetivo principal es evitar que bienes que hayan dado derecho a la deducción sean objeto de un consumo final no gravado como consecuencia del cese de la actividad imponible (sentencias Marinov, apartados 25 a 27, y Mateusiak, apartado 26, ya citadas; en el mismo sentido la sentencia de 17 de mayo de 2001, Fischer y Brandenstein (C-322/99 y C-323/99, apartado 86; EU:C:2001:280)) y eliminar efectivamente cualquier desigualdad en materia de IVA entre los consumidores que adquieran sus bienes a otro sujeto pasivo y aquellos que lo adquieran dentro de la actividad de su empresa (sentencia Mateusiak, apartado 39).

4. Además, la tributación con arreglo al artículo 18.c) Directiva IVA debe efectuarse cuando un bien que haya dado derecho a la deducción del IVA conserve un valor residual en la fecha de cesación de la actividad económica imponible, con independencia del periodo transcurrido entre la fecha de la adquisición de ese bien y la del cese de la actividad (sentencia Mateusiak, apartado 39).

5. Por lo tanto, teniendo en cuenta que la noción de "entrega de bienes" como hecho imponible del IVA es un concepto autónomo del Derecho de la Unión Europea que no puede concretarse atendiendo a las peculiaridades de los Derechos civiles domésticos y la asimilación a esa noción de la tenencia o la entrega de bienes con ocasión del cese de la actividad de un sujeto pasivo cuya adquisición dio lugar a la deducción de la cuota en su momento repercutida, se ha de concluir que está sujeta al IVA la asignación a los comuneros de concretas cuotas de participación sobre los bienes resultantes de la disolución y liquidación de una comunidad de bienes que era sujeto pasivo del IVA, bienes cuya adquisición dio lugar en su momento a la deducción de las cuotas soportadas.

CUARTO. El legislador español, la opción del artículo 18.c) Directiva IVA y la atribución de cuotas sobre bienes

1. El artículo 8.Uno LIVA considera entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, "incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes".

2. El artículo 8.Dos LIVA dispone que también se considerarán entrega de bienes: "2º (...) las adjudicaciones (no dinerarias) en caso de liquidación o disolución total o parcial de (sociedades o comunidades de bienes)" (redacción vigente al tiempo de los hechos del litigio -año 2007-).

3. Estos preceptos, en particular, el artículo 8.Dos constituyen una evidencia de que el legislador español optó por realizar la asimilación autorizada por el artículo 18.c) Directiva IVA.

4. La opción ya era permitida por la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativa a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto Sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DOUE, serie L, nº 145, p. 1) - artículo 5.7.c)- y está presente en nuestro ordenamiento jurídico desde la vigencia del artículo 6.2.5º de la Ley 30/1985.

5. La LIVA, como ha quedado dicho, la incorpora en el artículo 8.Dos.2º desde su redacción originaria y la reforma llevada a cabo en 2012, que incorporó un nuevo párrafo 3º al artículo 8.Dos ("En particular, se considerará entrega de bienes la adjudicación de terrenos o edificaciones promovidos por una comunidad de bienes realizada en favor de los comuneros, en proporción a su cuota de participación") no hizo más que clarificar el párrafo 2º, según se indica expresamente en el apartado VII de la exposición de motivos de la Ley 16/2012.

6. Se ha de tener en cuenta que el ejercicio de la opción no requiere una expresa indicación en la norma de transposición de que así se trata, siendo suficiente con que la previsión que habilita la Directiva IVA sea incorporada al ordenamiento jurídico interno a través de la disposición que corresponda con arreglo al sistema interno de fuentes del Derecho. En otras palabras, se cumple materialmente sin que sea imprescindible una manifestación formal al respecto.

7. Decaen, por tanto, los alegatos realizados por los recurridos en relación con la no aplicación al caso de la jurisprudencia del TJUE sobre el artículo 18.c) Directiva IVA, siendo también irrelevante su énfasis en poner de manifiesto que en el caso enjuiciado no hubo adjudicación de concretos y específicos bienes, sino atribución de cuotas de participación sobre los mismos. Como se obtiene de lo hasta aquí expuesto, la Directiva IVA, la LIVA y la jurisprudencia del TJUE no discriminan entre una forma de atribución u otra. La adjudicación de cuotas sobre bienes concretos, singularizando la participación ideal que se tenía en la propiedad de todos ellos cuando integraban una comunidad de bienes de la que se formaba parte, constituye una "entrega de bienes", hecho imponible del IVA, si, como es el caso, la comunidad de bienes disuelta y liquidada era sujeto pasivo del mismo y en el momento de la adquisición de aquéllos se dedujo, como nadie ha discutido, las cuotas repercutidas por el mencionado tributo.

QUINTO. *Contenido interpretativo de esta sentencia*

Conforme a lo hasta aquí expuesto y según ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación de las normas concernidas en este litigio.

"El artículo 8.Dos.2º LIVA, a la luz de la Directiva IVA y de la jurisprudencia del TJUE, debe ser interpretado en el sentido de que la adjudicación de bienes o cuotas de participación en ellos con ocasión de la disolución y liquidación de una comunidad de bienes que ha sido sujeto pasivo del IVA constituye una "entrega de bienes", a efectos de considerarla hecho imponible de dicho tributo y quedar sujeta al mismo, si la adquisición de tales bienes dio en su momento lugar a la deducción de las cuotas repercutidas".

A la vista de lo expresado, debemos apuntar las siguientes consideraciones:

1. Con independencia de que el derecho adquirido por los socios consistiera en una edificación futura, dicha transmisión se produce como consecuencia de la disolución de una sociedad, resultando aplicable el artículo 8.Dos.2º Ley del IVA.

En efecto, la sociedad disuelta -Almirall Resort- era sujeto pasivo del IVA y, además, soportó el IVA correspondiente tanto por el importe en metálico percibido de Grupo Pra como por el compromiso de esta última entidad de entregarle las correspondientes edificaciones futuras, IVA que -no se discute- se dedujo posteriormente.

A estos efectos, no se comparte la calificación que, sobre el hecho imponible, contiene el escrito de interposición, pues pone en relación el artículo 8.Dos.2º Ley del IVA con el artículo 11 de la Ley del IVA, para defender que estamos ante una prestación de servicios, invocando el carácter residual de la misma frente a los otros conceptos "de entrega, adquisición intracomunitario o importación de bienes".

Y es que la Administración recurrente centra su atención en que la primera entrega de la futura edificación "se produciría cuando Grupo PRA transmitiera las edificaciones acordadas, una vez construidas, a los titulares del

derecho, es decir, a los accionistas de Almirall, sociedad disuelta y liquidada, ya que, hasta ese momento, no existe ninguna entrega."

Sin embargo, el hecho imponible consiste en la adjudicación al socio de los derechos y bienes de la sociedad que, en este caso, consisten en el derecho adquirido a una edificación futura, derecho garantizado con aval solidario.

De esta manera, emerge la aplicación del art. 8.Dos.2º Ley del IVA y la calificación del hecho imponible como de entrega de bienes.

Así, en la fecha de los hechos, el artículo 8 de la Ley del IVA, relativo al concepto de entrega de bienes, apuntaba:

"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.

Dos. También se considerarán entregas de bienes:

1.º Las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del artículo 6 de esta Ley, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 20 por 100 de la base imponible.

2.º Las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas, sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de los conceptos "actos jurídicos documentados" y "operaciones societarias" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados [...]"

En definitiva, en el marco de la disolución de una sociedad, la distribución y adjudicación de sus bienes y derechos entre los socios está sujeta a IVA, estando obligada la sociedad liquidada a repercutir el impuesto a los socios por las correspondientes adjudicaciones.

2. Por otro lado, como mantiene la sentencia y ninguna de las partes cuestiona, no concurre el supuesto de exención previsto en el art. 7.1 de la Ley del IVA, eventualmente aplicable -en la redacción vigente en la época de los hechos- a la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada en favor de un solo adquirente, cuando éste continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente; o a la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial del sujeto pasivo o de los elementos patrimoniales afectos a una o varias ramas de la actividad empresarial del transmitente.

No estamos, por tanto, en el caso de una transmisión de los bienes y derechos a un único socio que comprenda todo el patrimonio empresarial ni tampoco la transmisión de partes de dicho patrimonio de una forma en que pudiera mantenerse su funcionamiento autónomo.

3. Las anteriores consideraciones deben llevarnos a rechazar, también, que nos encontremos en el supuesto de exención de segundas y ulteriores entregas de edificaciones (artículo 20. Uno.22º de la Ley del IVA).

En primer lugar porque, como ya hemos dicho, el hecho imponible consiste en la adjudicación de los bienes y derechos de la sociedad a los socios, con independencia de su naturaleza o de las circunstancias que contextualizasen dicha adjudicación. Como han recordado las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de noviembre de 2013, *Dixons Retail*, C-494/12, EU:C:2013:758, apartados 19 y 21; y de 27 de junio de 2018 *SGL y Valériane SNC* (C- 459/17 C-460/17), apartado 38, el concepto de "entrega de bienes" tiene un carácter objetivo y debe interpretarse con independencia de los objetivos y de los resultados de las operaciones de que se trate, sin que la Administración tributaria esté obligada a investigar con el fin de determinar la intención del sujeto pasivo ni a tener en cuenta la intención de un operador distinto de ese sujeto pasivo interviniente en la misma cadena de entregas.

En segundo lugar, porque con independencia de que eventualmente pudiera emerger la excepción de la exención referida a entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento -que nadie ha planteado-, en el momento en que se produce la disolución de la sociedad, como expresa la sentencia recurrida, tales edificaciones "no sólo no se habían terminado, ni comenzado a levantarse, sino que ni siquiera habían comenzado las obras de urbanización de los terrenos sobre los que habrían de edificarse."

Ya en tercer lugar, aunque dialécticamente considerásemos que, en el contexto de una adjudicación de bienes y derechos, concurren todos los elementos para aplicar la exención del artículo 20. Uno.22º de la Ley del IVA, no resultaría posible apreciar la exención desde el momento que la misma vendría reservada -insistimos, en el

contexto de la disolución de la sociedad- al supuesto de no sujeción (anteriormente descartado), de transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional o por ramas de actividad, hipótesis estas en las que la Ley del IVA (art 7 .1º) contempla que los adquirentes de los bienes beneficiados por esa no sujeción se subrogarán, "respecto de dichos bienes, en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 20, apartado uno, número 22.º..." No concurriendo dicho supuesto ni, por tanto, el beneficio de la no sujeción, los adjudicatarios de los bienes y derechos de la sociedad tampoco podrían invocar por vía indirecta dicha excepción.

Afirmada, en los términos expresados, la sujeción al IVA de la adquisición por parte de los socios del derecho a adquirir la edificación futura, la sistemática del auto de Admisión sugiere que analicemos cual sería la trascendencia del hecho de que la sociedad hubiera liquidado el IVA correspondiente con motivo de la operación contractual mediante la que adquirió los derechos de edificación futura y que hubiera deducido las cuotas soportadas.

Esta cuestión no plantea problemas interpretativos serios, si partimos de las consideraciones anteriormente expresadas.

En este punto, coincidimos con el escrito de interposición en el sentido de que no hay doble imposición.

En efecto, como expresa el abogado del Estado, el IVA se devenga operación por operación, debiéndose liquidar por cada hecho imponible y, en el presente caso, con motivo de la disolución y liquidación de la sociedad se produce un segundo hecho imponible, distinto del que tuvo lugar en sede social en virtud del contrato celebrado con Grupo PRA, y en cuya virtud Almirall -que se disuelve- soportó un IVA que se dedujo en sus autoliquidaciones. De este modo, coincidimos plenamente con el abogado del Estado en el sentido de que no cabe afirmar que el mismo sujeto pasivo haya soportado el IVA dos veces.

Por un lado, la sociedad disuelta y liquidada soportó el IVA y lo dedujo; por otro lado, los socios han de soportarlo al producirse, conforme hemos expresado, el hecho imponible pudiendo deducirlo o no según las circunstancias concurrentes, en particular, según su actividad profesional o empresarial.

Quinto. *Contenido interpretativo de esta sentencia*

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

En las circunstancias del caso, está sujeta a IVA la atribución a los socios, como consecuencia de la disolución y liquidación de una sociedad, de los derechos de edificación futura que correspondían a la sociedad en virtud de un contrato de opción de compra, cuando la sociedad hubiera liquidado el IVA correspondiente con motivo de la operación contractual mediante la que adquirió los derechos de edificación futura y hubiera deducido las cuotas soportadas.

En consecuencia, la sentencia impugnada debe ser casada y anulada al resultar contraria a la anterior doctrina.

Sexto. *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso*

El escrito de oposición, formulado por quienes fueron recurrentes en la instancia, apunta que existen motivos de impugnación no abordados por la sentencia recurrida, poniendo de manifiesto que el Fundamento de Derecho Décimo expresa lo siguiente:

"DÉCIMO. Así las cosas, procede estimar, por los argumentos expuestos, lo suplicado en la demanda de anular la liquidación impugnada, sin que sea necesario, entrar en los otros argumentos esgrimidos por los recurrentes sobre el principio de buena administración, y las posibles consecuencias derivadas de una posible rectificación, como la Administración tributaria recomienda, en su caso."

En este sentido, dichos litigantes solicitan que resolvamos sobre la base de los alegatos que vienen a reproducir en su escrito de oposición o, en su caso, que ordenemos la retroacción de actuaciones a los efectos de evitar una situación de indefensión vulneradora de la tutela judicial efectiva.

Pues bien, a la vista de toda la argumentación anteriormente expresada, estamos en disposición de resolver el recurso de instancia atendiendo a los argumentos que viene a reproducir el escrito de oposición y que se vienen a concretar en la inexistencia del hecho imponible debido a que la contraprestación final por la cesión de los derechos sobre el ejercicio de la opción de compra fue finalmente dinero; y en la vulneración del principio de buena administración.

Ambos argumentos han de ser rechazados.

Es de observar que los recurrentes en la instancia aducían la inexistencia del hecho imponible porque por razones ajenas al adquirente la entrega de edificación no llegó a producirse y, en su lugar, los socios de la entidad disuelta se vieron obligados a ejecutar el aval que garantizaba la operación.

Nuevamente, se ofrece una perspectiva desenfocada, toda vez que el hecho imponible que subyace en el recurso que nos ocupa debe analizarse en el contexto de la disolución de la sociedad, esto es, en el de las respectivas adjudicaciones de los bienes y derechos de esta a los respectivos socios.

Por tanto, el hecho imponible se produjo con independencia de que la futura edificación no hubiera podido entregarse. Lo que se adjudicó a los socios fue el derecho a la entrega de la futura edificación y, evidentemente, el aval que garantizaba dicha obligación. Recuérdese que, Grupo Pra hizo entrega a Almirall de un aval bancario solidario a primer requerimiento con el fin de garantizar el cumplimiento del contrato y la entrega en plazo de las unidades constructivas objeto de contraprestación, por importe total de 20.227.697,71 euros. De este modo, se mantiene el carácter oneroso de la operación subyacente como consecuencia del aval que resultó ejecutado por los socios.

Por lo que se refiere a la infracción del principio de buena administración, los recurrentes en la instancia se refieren a la circunstancia de que "siendo concedora la Administración Tributaria de que el hecho tributario no iba a producirse, lo que hubiera procedido es que regularizara, en su caso, la situación tributaria de la operación cuestionada desde una perspectiva real y completa, que en este caso no hubiera originado cuota alguna adicional a favor de las arcas públicas, en lugar de limitarse a realizar parcialmente la regularización, generando un enriquecimiento injusto de la Administración, que lejos de resultar eficiente, denota una clara finalidad recaudatoria." Nuevamente, cabe afirmar que el hecho imponible se ha producido sin que dicho alegato permita apreciar vulneración del principio de buena administración, que se invoca sin mayor concreción sin que, además, la regularización completa y real, que patrocina el escrito de oposición, pueda justificar, conforme a todo lo razonado anteriormente, la eventual devolución a los socios de unas cuotas que, a tenor de lo expuesto, estaban obligados a soportar.

Finalmente, dejando incólume el derecho del que se consideren asistidos los recurrentes en la instancia, no cabe indagar aquí, a efectos meramente prospectivos, las consecuencias de una eventual y futura rectificación cuando, a mayor abundamiento, nuevamente la argumentación se centra en la circunstancia de que "no haber regularizado la situación tributaria de forma completa, ajustándola a la realidad de los hechos finalmente acontecidos provoca que se someta a tributación una operación cuyo hecho imponible no se ha producido, convirtiendo a los socios en consumidores finales de una entrega de bienes inexistente", afirmación que está en abierta contradicción con lo que venimos manteniendo, esto es, que existe tanto el hecho imponible como la obligación de soportar el IVA, pudiendo los socios a los que se adjudican los derechos de la sociedad que se disuelve haber repercutido las cuotas de IVA, según su actividad profesional o empresarial.

Septimo. Costas

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. En cuanto a las costas de 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

1. Declarar la doctrina del presente recurso, expresada al Fundamento de Derecho Quinto de esta sentencia.
2. Estimar el recurso de casación 608/2022 interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado, contra la sentencia de 11 de noviembre de 2021 de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 619/2020, sentencia que se casa y anula.
3. Desestimar el recurso contencioso-administrativo 619/2020, interpuesto por la representación procesal de don Higinio, don Inocencio, don Javier, don Julio, doña Casilda (heredera de don Marcelino) y la mercantil FDS Compañía de Inversiones y Servicios, S.A., todos en su condición de sucesores de la entidad disuelta y liquidada ALMIRALL RESORT, S.A. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 3 de junio de 2020, desestimatoria del recurso de alzada núm. 00/01708/2017.
4. Sin costas.

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,

DEF.- Fiscal Impuestos

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.