

AUDIENCIA NACIONAL

*Sentencia de 11 de febrero de 2026
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 148/2022*

SUMARIO:

IVA. Sujeto pasivo. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Prestador del bien o servicio. *Intervención activa del transmitente en la puesta en valor urbanística del suelo.* La resolución analiza la tributación de la transmisión de unas parcelas de terreno a efectos del IVA, centrando la controversia en determinar si la entidad transmitente ostentaba la condición de empresario o profesional, lo que determinaría la sujeción de la operación a dicho impuesto, o si, por el contrario, debía considerarse una operación no sujeta y, por tanto, sometida al ITP y AJD. La Inspección había regularizado la situación minorando las cuotas de IVA deducidas por la adquirente al considerar que el transmitente no actuaba como empresario y que las cuotas soportadas habían sido indebidamente repercutidas. La Sala recuerda que, conforme a los arts. 4 y 5 de la Ley del IVA, las sociedades mercantiles se presumen empresarios o profesionales, presunción que solo puede destruirse mediante prueba en contrario, y que la sujeción al IVA de la transmisión de terrenos exige la concurrencia de un requisito subjetivo —la condición de empresario o profesional del transmitente— y de un requisito objetivo —que el terreno no se encuentre comprendido en la exención del art. 20.Uno.20º LIVA—. En el caso analizado, el tribunal aprecia que las parcelas tenían la condición de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, por lo que quedaban excluidas de dicha exención. En cuanto al requisito subjetivo, aunque la entidad transmitente no hubiera ejecutado obras materiales de urbanización ni desarrollado una actividad urbanizadora propiamente dicha, la Sala considera que intervino activamente en el proceso de obtención de derechos urbanísticos de los terrenos, participando en el procedimiento judicial que culminó con el reconocimiento del suelo como urbano consolidado, en la posterior suscripción de un convenio urbanístico con el Ayuntamiento y en las actuaciones necesarias para la segregación, agrupación y formalización de la transmisión. Tales actuaciones, dirigidas a la puesta en valor del activo inmobiliario y a facilitar su explotación o transmisión, exceden de la mera gestión pasiva del patrimonio y constituyen una actividad económica a efectos del IVA, conforme a la jurisprudencia del TJUE sobre el concepto de sujeto pasivo cuando el titular realiza gestiones activas de valorización o comercialización del inmueble. En consecuencia, al concurrir tanto el requisito objetivo como el subjetivo exigidos por la normativa del impuesto, la Sala concluye que la transmisión debía considerarse sujeta al IVA y no al ITP y AJD, estimando el recurso y anulando la resolución administrativa impugnada.

AUDIENCIA NACIONAL**SENTENCIA****AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN QUINTA

Núm. de Recurso: 0000148/2022

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01602/2022

Demandante: RCS INVESTMENTS SPAIN 3, S.L

Procurador: SRA. LÁZARO GOGORZA, ANA

Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: Dª. ALICIA SANCHEZ CORDERO

SENTENCIA N.º:

Ilma. Sra. Presidenta:

Síguenos en...

D^a. ALICIA SANCHEZ CORDERO

Ilmos./as. Sres./as. Magistrados/as:

D^a. MARGARITA PAZOS PITA

D. EDUARDO HINOJOSA MARTINEZ

D^a. ALICIA ESTHER ORTUÑO RODRIGUEZ

D^a. YOLANDA DE LA FUENTE GUERRERO

Madrid, a 11 de febrero de 2026.

Es ta Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha visto el recurso contencioso administrativo número 148/2022, interpuesto por **RCS INVESTMENTS SPAIN 3, S.L.** representada por la procuradora de los tribunales D.^a Ana Lázaro Gogorza, bajo la dirección letrada de D. David Abad Verdía, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de noviembre de 2021, desestimatoria del recurso de alzada deducido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía, de 31 de enero de 2019, que confirma el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección, de la Delegación Especial de Andalucía, de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), primer y segundo trimestre y mes de julio del ejercicio 2016.

Ha sido parte, además, la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Es ponente la Ilma. D.^a Alicia Sánchez Cordero, magistrada de la Sección.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Interpuesto el recurso contencioso-administrativo y turnado a esta Sección, se solicitó el expediente administrativo, y una vez recibido, se confirió traslado a la representación de la parte actora para que formalizara escrito de demanda, lo que hizo formulando las alegaciones de hecho y de derecho que estimó oportunas, concluyendo con la súplica: « *sentencia por la que se anule y deje sin efecto el acto impugnado, todo ello con expresa imposición de costas a la Administración.* »

SEGUNDO.-Da do traslado de la demanda al Abogado del Estado para su contestación, lo hizo, alegando en derecho lo que estimó conveniente, solicitando: « *dicte sentencia por la que se desestime el recurso, confirmando íntegramente la resolución impugnada, con expresa imposición de costas a la parte recurrente.* »

TERCERO.-No habiendo solicitado el recibimiento a prueba, quedaron conclusas las actuaciones. Se señaló para votación y fallo el 10 de febrero de 2026 en que así ha tenido lugar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - Objeto del recurso contencioso-administrativo

Se impugna mediante el presente recurso contencioso-administrativo la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 22 de noviembre de 2021, con relación con el procedimiento inspector seguido a RCS INVESTMENTS SPAIN 3, SL del IVA del mes de julio de 2016.

Fi nalizó mediante regularización consistente en minorar las cuotas declaradas como deducibles en 787.254,56 euros, por tratarse de cuotas soportadas indebidamente en la adquisición de parcelas de terreno a la entidad Resolute América, SL, entidad que no es sujeto pasivo del impuesto al no tener la consideración de empresario, tal y como exige el [artículo 4 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido \(LIVA\)](#) y, por tanto, no puede ser considerada dicha entrega de bienes realizada en el ejercicio de una actividad económica, por lo que se trata de una operación no sujeta al IVA ([artículo 5 LIVA](#)) al quedar excluida de su ámbito de aplicación ([artículo 1.a\) LIVA](#)), lo que, atendiendo a lo dispuesto en el [artículo 94.3 LIVA](#), justifica la no deducibilidad de las cuotas indebidamente repercutidas al obligado tributario con origen en esta operación. No obstante, el reconocimiento del derecho a la íntegra regularización supone que la Inspección procede a reconocer que la cuota de IVA repercutido en su momento se soportó indebidamente minorando la cuota que resultaría del procedimiento de inspección con el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, resultando una cuota de 0 euros.

El TEAC considera que la cuestión a analizar es si el transmitente del terreno, la entidad Resolute América, SL, tenía la condición de empresario y profesional, en cuyo caso la operación se sujetaría al IVA y el vendedor sería el sujeto pasivo o si, por el contrario, el vendedor no actuaba como empresario y, por lo tanto, la operación estaba sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Tr as el examen de la jurisprudencia nacional y el examen de la jurisprudencia comunitaria invocada por el recurrente, interpreta que sólo merecen la consideración de terrenos urbanizados, o en curso de urbanización, aquéllos en los que existen operaciones materiales de transformación del suelo, por lo que el

Síguenos en...



proceso constructivo no comienza hasta que se inicia la transformación física de los terrenos ya que sólo entonces se habrá materializado el destino a la construcción jurídicamente prefijado y comenzará a incorporarse el valor añadido que la urbanización aporta al terreno. Concluye que el transmitente no venía realizando ninguna actividad económica habitual pues no estaba dado de alta en el IAE, las facturas aportadas tampoco prueban su condición de urbanizador de terrenos, no existiendo ninguna otra prueba de que el transmitente tuviese la intención de promover, construir o rehabilitar edificaciones, por lo que confirma que no ostentaba la condición de empresario.

SE GUNDO. - Planteamiento del recurso

Las cuestiones que plantea la empresa recurrente son las siguientes:

- si la sociedad transmitente es empresario o profesional al ser una mercantil, opera la presunción de empresa o profesional establecida en el [artículo 5.uno.b\) de la Ley del IVA](#), además de que el órgano administrativo actuante no ha probado que la transmitente no sea empresario o profesional en tanto que su única prueba es la afirmación de los años que se ha llevado sin presentar declaración, pero estaba en pleito con el Ayuntamiento de Mijas desde 1999 hasta 2015, que se resolvió por sentencia del Tribunal Supremo. Además, que la falta de continuidad en las operaciones no es un requisito para considerar a una sociedad como sujeto pasivo de IVA.

- Que, a pesar de lo anteriormente expuesto, la recepción del terreno con una calificación como Urbano No Consolidado y la realización de las actividades tendentes a la transformación del terreno convertiría al transmitente en sujeto pasivo del impuesto.

Se trata de la parcela de terreno edificable procedente del Cortijo de Doña Clara, al partido del Chaparral del término municipal de la Villa de Mijas. La mercantil recurrente solicitó en las autoliquidaciones del primer y segundo trimestre de 2016, la compensación de 789.155,88 euros que procedía del IVA soportado en la adquisición de la citada parcela.

TE RCERO.- Marco normativo

Debe analizarse si la compraventa del terreno constituye una entrega de bienes sujeta a IVA o, por el contrario, no está sujeta a este impuesto, en cuyo caso deberá tributar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

1. Derecho de la Unión

A tenor del [artículo 2 de la Directiva IVA](#):

«1. Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio del Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal,

[] ()

El [artículo 9 de la Directiva IVA](#) establece lo siguiente:

«1. Serán considerados "sujetos pasivos" quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Se rán consideradas "actividades económicas" todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

[...]

El artículo 12, apartado 1 dice:

«Los Estados miembros podrán considerar sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional una operación relacionada con las actividades mencionadas en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 9 y en especial alguna de las operaciones siguientes:

a) la entrega anterior a su primera ocupación de un edificio o parte del mismo y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan,

b) la entrega de un terreno edificable».

2. Derecho nacional

Artículo 1. Naturaleza del impuesto.

Síguenos en...

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las siguientes operaciones:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales. [...]

Ar título 4. Hecho imponible.

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

[] ()

Cu atro. Las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20. Dos.»

Ar título 5. Concepto de empresario o profesional.

Un o. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. [...]

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

Di spone el artículo 20.uno.20º que estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

«20º Las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

A estos efectos, se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanísticas, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido está autorizada por la correspondiente licencia administrativa.

La exención no se extiende a las entregas de los siguientes terrenos, aunque no tengan la condición de edificables:

a) Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.»

Por su parte, el artículo 7.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por RD Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, establece:

«No estarán sujetas al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, regulado en el presente título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido»

CU ARTO.- Sobre si la sociedad vendedora Rolute América, SL debía considerarse empresarial/sujeto pasivo de IVA

Conforme al artículo 5 LIVA toda sociedad mercantil se presume empresaria a efectos de IVA, aunque no realice actividad habitual, salvo que se desvirtúe esa presunción. Corresponde la carga de la prueba a la

Síguenos en...



Administración que ha de probar que no realiza actividad económica, o que la operación no se realiza en el desarrollo de dicha actividad.

En este caso la Administración intenta destruir esa presunción en base a los siguientes argumentos:

1. Falta de actividad o inactividad prolongada. Aunque había presentado declaración-liquidación, por el período comprobado, la sociedad transmitente llevaba 7 años sin presentar declaraciones.

2. Ausencia de alta en el IAE. Resolute América, S.L. no estaba dada de alta en ningún epígrafe del IAE. 3. Falta de prueba de actividad urbanizadora. La Administración afirma que no existieron obras materiales de urbanización y que las facturas aportadas de retroexcavadora no prueban costes urbanizadores, siendo más factible que correspondan, por el concepto y cuantía, a limpieza o desbroce de algún terreno; y las facturas de vallado de finca, de instalación de una valla publicitaria y la recepción de un presupuesto de estudio geotécnico no tienen la consideración de coste de urbanización. Desde la adquisición de las parcelas por esta en el año 2002 hasta la venta realizada al obligado tributario en el año 2016 no acredita la incorporación de coste alguno de urbanización.

4. Ausencia de personal, medios o inversiones. La transmitente no acreditó tener personal contratado ni medios materiales afectos a actividad alguna, por lo que debe concluirse, a juicio de la Inspección, que la entidad vendedora, Resolute América, SL, no ha probado la existencia de una actividad empresarial que suponga tener una mínima estructura organizativa que acredite la ordenación por cuenta propia de medios materiales o humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios, así como la incorporación de costes de urbanización sobre los terrenos

En la demanda se contraargumenta que:

1. La mera inactividad temporal no destruye la presunción. La demanda explica que la falta de declaraciones era lógica, dado que durante 1999-2015 el Ayuntamiento impidió cualquier actuación sobre los terrenos al estar en litigio la calificación urbanística del suelo. La sociedad no renunció a su actividad, sino que fue objetiva y jurídicamente impedida de desarrollarla.

2. La mera ausencia de declaraciones no es prueba de inexistencia de actividad económica, especialmente en operaciones inmobiliarias de larga duración. Nada de ello supera el estándar de "prueba en contrario" que exige el [artículo 5 LIVA](#) y la doctrina del TJUE ([STJUE de 13 de junio de 2013](#); [Asunto C-62/12](#)).

3. existieron costes y actos propios de urbanización, tales como movimientos de tierras (facturas de retroexcavadora), gastos vinculados a la preparación para su explotación, además de los costes necesarios para conseguir la catalogación del terreno como urbanizado consolidado, sin que se precisaran grandes trabajos de modificación física del terreno ya que los terrenos reunían los requisitos para ser edificables.

4. La transformación del terreno la convierte automáticamente en empresario. El transmitente realizó la actividad necesaria para transformar un terreno no edificable en uno edificable, demostrando su voluntad al haber pleiteado y conseguido que la calificación del suelo sea la propicia para edificar y desde ese momento ostenta la condición de empresario. Insiste la recurrente en que el [artículo 5 LIVA](#) no exige habitualidad ni intensidad en la actividad y la jurisprudencia europea es clara al admitir que la actividad económica puede ser ocasional, sin perder su carácter empresarial ([STJUE 13.06.2013](#), [As. C-62/12](#)).

En principio, efectivamente, ha de admitirse que las entregas de bienes realizadas por sociedades mercantiles se presumen realizadas en el desarrollo de actividad empresarial ([artículos 4 y 5 LIVA](#)), salvo prueba en contrario.

La [STJUE 13 junio 2013 \(C-62/12, caso Rostov\)](#), invocada en la demanda, viene a exponer que del [artículo 12, apartado 1 de la Directiva IVA](#) no se desprende necesariamente que un sujeto pasivo que actúa en un determinado sector de actividad, que efectúa con carácter ocasional una operación propia de otro sector de la actividad no esté obligado al pago del IVA, debiendo los Estados miembros incluir a las personas que efectúen operaciones ocasionales. No obstante, se refiere a una persona física que ya es sujeto pasivo del IVA que ejerce otra actividad económica de modo ocasional, que no es exactamente este caso.

No es la consideración del carácter ocasional de la entrega de bienes, la venta de parcelas, la discutida por la Administración tributaria ya que el propio [artículo 4 LIVA](#) así lo prevé, sino que se pueda considerar al transmitente empresario y la venta ejercicio de su actividad empresarial, aunque sea ocasional, para que pueda considerarse la operación sujeta a IVA.

En este caso, en relación a estas mismas parcelas, el [Tribunal Supremo en sentencia de 11 de mayo de 2012, casación 5835/2009](#), confirmó la sentencia del Pleno del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, de 24 de junio de 2009 (recurso 317/2000) que falló que las parcelas en cuestión tenían la categorización de suelo urbano consolidado conforme a la realidad física anterior al PGOU de Mijas de 1999, recurrido por la empresa -Pradomarina- a la que ha sucedido la vendedora Resolute Spain SL, y no debían ser objeto de cesión alguna al Ayuntamiento.

Síguenos en...



Por tanto, al estimarse que era suelo urbano consolidado no se requería transformación urbanística adicional para poder ser edificado, y no había obligación de cesión para dotaciones públicas, si bien el propietario tiene el deber de conservar y mantener el inmueble como inherente a la propiedad urbana, [artículo 9 del Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio](#), por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de suelo, entonces vigente.

A propósito, para que una venta ocasional de suelo consolidado tribute por IVA, deben concurrir dos elementos clave:

1) Subjetivo- Que el transmitente sea «empresario o profesional» a efectos del IVA ([artículo 4 y 5 LIVA](#)).

In cluso aunque actúe ocasionalmente, será empresario cuando efectúa la urbanización de terrenos, aun de forma ocasional o realiza operaciones enmarcadas en venta de bienes integrantes de un patrimonio empresarial. El [artículo 5.d\) LIVA](#) considera empresario o profesional, en concreto a quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

2) Objetivo.- Que el terreno no esté exento conforme al [art. 20. Uno.20º LIVA](#). La exención no alcanza a los terrenos edificables y terrenos urbanizados o en curso de urbanización, aunque no sean solares.

En ejecución de la citada sentencia del TSJ de Andalucía, el Ayuntamiento Pleno, el 24 de septiembre de 2015, ratificó el convenio urbanístico entre al Ayuntamiento de Mijas y Resolute América, S.L (antes Pradomarina SL), de 18 de septiembre de 2015.

Consta en el citado convenio urbanístico que según la inscripción registral las parcelas fueron aportadas por Pradomarina SL -aportaciones no dinerarias al capital-, según escritura notarial de 8 de mayo de 2002 a la entidad sucesora Resolute América SL.

Se precisaba una modificación del Estudio de Detalle de 30 de octubre de 2008 a efectos de adaptar sus determinaciones a la sentencia, si bien podían tramitarse licencias correspondientes una vez tramitado y homologado judicialmente el convenio, que se acordó por resolución de 9 de noviembre de 2015.

Como explicó la [STS, Sección Segunda, de 24 de octubre de 2011, casación 59/08](#), la legislación española sí define el término «terreno edificable», a los efectos del [artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992](#), que supone la transposición al derecho español del artículo 13, parte B), letra h), de la Sexta Directiva, pues establece que, a estos efectos, se consideran como edificables los terrenos calificados como solares por las normas urbanísticas, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido autorizada por la correspondiente licencia urbanística. Habiéndose de entender incluidos, además, puesto que a la entrega de estos tampoco se extiende la exención prevista en este precepto, los terrenos urbanizados o en curso de urbanización.

En este caso, queda acreditado que se cumplía la condición de ser «terrenos urbanizados o en curso de urbanización» ya cuando las parcelas fueron adquiridas por RCS INVESTMENTS SPAIN 3, SL el 3 de marzo de 2016, lo que permite encuadrar los terrenos en la excepción a la exención que prevé al apartado a) del artículo 20. Uno.20º.

En la propia escritura consta que la situación urbanística es la de suelo urbano -no solar según informe del Ayuntamiento de Mijas de 3 de marzo de 2016 incorporado a la escritura- adjuntando certificación del Secretario General del Ayuntamiento de Mijas del convenio urbanístico de 18 de septiembre de 2015.

Cabe agregar que la jurisprudencia, por todas [STS de 29 de octubre de 2021, casación 2754/2019](#), al examinar la exención del [artículo 20.Uno.20º LIVA](#) analiza las [STJUE de 30 de septiembre de 2021, asunto C-299/20](#), Icade Promotion, y 17 de enero de 2013, Woningstichting Maasdriel, [C-543/11](#), y las [STS 28 de octubre de 2015, casación 427/2013 y de 14 de marzo de 2017, casación 203/2016](#), y afirma que sostienen, en la línea de lo mantenido por la citada STJUE de 17 de enero de 2013, que lo relevante a los efectos de la exención del [art. 20. Uno.20º LIVA](#) «no es el estado físico del terreno a la fecha en que se produce la adquisición, sino el estado del terreno que el transmitente se compromete a poner a disposición del adquirente».

Antes de la modificación de la [letra a\) del artículo 20.uno.20º LIVA](#), algunas entregas de terrenos urbanizados o en curso de urbanización podían estar exentas de IVA si no eran realizadas por el promotor. Se presume que, si el transmitente es el promotor de la urbanización, el terreno está en curso de urbanización o lo estará, lo que invalida la exención. Con la nueva redacción tras la Ley 28/2014, que se mantiene, toda entrega de terrenos urbanizados o en curso de urbanización queda sujeta a IVA si la realiza un empresario o profesional, aunque no sea el urbanizador de los terrenos.

La finalidad de la norma conforme explica la jurisprudencia ([STS de 24 de octubre de 2011, casación 59/08, 8 de noviembre de 2004 \(casación 2327/99, FJ 2º\)](#) es que mientras el terreno urbanizable permanece virgen se entiende que no hay valor añadido y su tráfico escapa del IVA por vía de la exención citada para ir a parar al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, como si fuera tráfico civil. Una vez iniciado el proceso de producción de suelo edificable y siempre que las transmisiones se realicen por empresarios, la cadena

Síguenos en...



de deducciones no se vea interrumpida por una exención, resultando contrario a la misma que, una vez iniciado el proceso de producción de suelo urbano por un promotor, posteriores transmisiones empresariales de dicho suelo queden exentas del impuesto. En consecuencia, resulta incongruente con la finalidad de la norma calificar como promotor a aquél que ejecuta o encarga trabajos físicos de urbanización, pero no a quien, sobre los mismos terrenos, ya en curso de urbanización, se limita a realizar gastos exigidos por el planeamiento urbanístico tanto más si en ambos casos se actúa en la calidad de empresario.

La finalidad del IVA, por tanto, es someter a gravamen la generación de valor añadido que tiene lugar en la producción de bienes y servicios, distinguiendo entre el tráfico del suelo sin transformación industrial alguna, del tráfico de suelo convertido por la acción del hombre en una superficie susceptible de aprovechamiento constructivo.

Cumplido el requisito objetivo, lo que cuestionan la Administración tributaria y el TEAC es el cumplimiento del requisito subjetivo previsto en la normativa del IVA, esto es, que el transmitente ostentara la condición de «empresario o profesional» en el momento de la venta. La resolución impugnada sostiene que el transmitente no desarrollaba actividad económica alguna, al no figurar dado de alta en el IAE; que las facturas aportadas no acreditan su condición de urbanizador de terrenos; y que no existe prueba adicional que permita inferir la intención de promover, construir o rehabilitar edificaciones. Igualmente, afirma el TEAC que la mera existencia de varias parcelas en su patrimonio no evidencia el ejercicio de actividad económica, pues la simple tenencia especulativa de bienes no puede equipararse al desempeño de una actividad empresarial. En consecuencia -concluye la resolución-, la operación controvertida no estaría sujeta al IVA, sino al ITP y AJD.

Es claro que el mero ejercicio del derecho de propiedad por parte de su titular no puede, por sí solo, ser considerado constitutivo de una actividad económica (véase la [sentencia de 20 de junio de 1996 \(TJCE 1996, 110\)](#), [Wellcome Trust, C-155/94](#). Rec. p. I-3013, apartado 32). Se precisa que haya una actividad económica para la consideración de sujeto pasivo a efectos de IVA ya que no todas las transmisiones de inmuebles están sujetas a IVA, sino solo aquellas que se realizan por empresarios o profesionales, en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, respecto de bienes que integran el patrimonio empresarial o profesional.

Consta en la escritura de compraventa que la empresa vendedora Resolute América, constituida por escritura de 7 de octubre de 1997, tiene por objeto social «*la promoción, construcción, explotación en forma de venta o arriendo de viviendas, locales, apartamentos, naves, edificios comerciales e industriales, realización de obras y construcciones*». La parte vendedora declara expresamente (a satisfacción de la parte compradora) que, aunque se constituyó como «entidad urbanizadora colaboradora», no llegó a iniciar la actividad, por lo que no existe ningún gasto o deuda pendiente por este concepto. Asimismo, consta que la finca objeto de la compraventa es la resultante de la agrupación -previas segregaciones- realizadas al amparo de lo dispuesto en la licencia de segregación y agrupación, emitida por el Ayuntamiento de Mijas, con fecha de salida de 2 de febrero de 2016, y que se escrituran en la misma fecha que la venta, el 3 de marzo de 2016, ante el mismo notario en el protocolo inmediatamente anterior. Figuran también una serie de pactos para la retención de las cantidades para la ejecución de los viales exigidos por el Ayuntamiento por parte de la compradora.

En este caso, si bien la sociedad recurrente se limitó a transmitir de manera inmediata la finca resultante, el 3 de marzo de 2016, en la misma situación física que estaba cuando la recibió -mediante la aportación de la empresa Pradomarina SL en 2002-, es cierto que intervino en el proceso de obtención de derechos urbanísticos ya que Resolute América fue parte activa en el proceso de calificación del suelo urbano consolidado tanto en vía judicial como en el convenio urbanístico posterior con el Ayuntamiento para la ejecución de la [sentencia](#), y para la [licencia de segregación y agrupación emitida por el Ayuntamiento de Mijas el 2 de febrero de 2016](#), y escrituración de la operación, actividad empresarial a efectos de IVA. Asimismo, presentó declaración de la operación de compraventa en el 1T 2016, no discutida por la Administración, aunque llevara siete años sin presentar declaración.

No puede considerarse que se trate de una empresa inactiva, como dijo la Administración tributaria, y si bien no promovió ni urbanizó la finca sí que puede considerarse una venta ocasional de su patrimonio empresarial, algo más que el mero ejercicio del derecho de propiedad. Intervenir en un procedimiento judicial para reclasificar el suelo como urbano consolidado es un acto de puesta en valor del activo que incrementa su edificabilidad y su valor económico.

La Administración consideró que la entidad Resolute América adquirió los terrenos en 2002 mediante aportación de terrenos de Pradomarina SL, se segregan y agrupan en escritura pública de 30 de marzo de 2016 y en esa misma fecha se procede a la venta a la recurrente, sin acreditar coste alguno de urbanización, pero no se hace referencia alguna al procedimiento judicial iniciado en 2000 por Pradomarina que finalizó en 2012, y a la intervención de Resolute América en la celebración del convenio urbanístico y en el incidente de ejecución de sentencia, conductas típicas de un operador empresarial.

Síguenos en...



El TJUE ha sido contundente: si un propietario realiza actuaciones activas, organizadas y equiparables a las de un profesional del sector inmobiliario, deja de ser mero titular pasivo y pasa a actuar como empresario a efectos del IVA.

En la [sentencia de 3 de abril de 2025, asunto C-213/24 \[Grzera\] el TJUE](#), en primer lugar, respecto al [artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA](#), recuerda que la Directiva asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA, al dar al concepto de «sujeto pasivo» una definición muy amplia centrada en la independencia en el ejercicio de una «actividad económica», que a su vez se define de manera amplia como comprensiva de todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios y, en particular, de la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo (véanse, en este sentido, las [sentencias de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Grecia, C-260/98, EU:C:2000:429](#), apartados 24 a 26, y de 12 de octubre de 2016, Nigl y otros, [C-340/15, EU:C:2016:764](#), apartado 27 y jurisprudencia citada). Es la existencia de dicha actividad lo que justifica la calificación de sujeto pasivo ([sentencia de 15 de septiembre de 2011, S³aby y otros, C-180/10 y C-181/10, EU:C:2011:589](#), apartado 43 y jurisprudencia citada).

Lo importantes es que en relación con la venta de un terreno edificable, el Tribunal de Justicia precisa que constituye un criterio de apreciación pertinente el hecho de que el interesado haya realizado gestiones activas de comercialización de inmuebles recurriendo a medios similares a los empleados por un fabricante, un comerciante o un prestador de servicios, como la realización de obras de urbanización y el empleo de medios de comercialización habituales, con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo y que, por tanto, puede calificarse de económica, entre ellas, en lo que en este asunto pueden aplicarse: división de la propiedad en parcelas más pequeñas y realización de los trámites necesarios para modificar las inscripciones en el Registro de la Propiedad y en el Catastro; -modificación de la clasificación de las parcelas en el plan de ordenación municipal del territorio (de suelo rústico a suelo urbanizable [en este caso de urbano no consolidado a urbano consolidado]); obtención de las autorizaciones exigidas de las autoridades competentes; o preparación de los documentos necesarios para la formalización de las escrituras notariales de compraventa.

Hay, por tanto, actividad económica cuando el titular del terreno realiza una actuación activa orientada a generar ingresos en el tráfico inmobiliario y asume el riesgo de la operación, tal y como ha sido la intervención en un proceso judicial urbanístico defendiendo la condición del suelo para hacerlo plenamente edificable, lo que supone un acto deliberado de valorización económica del inmueble, y lo facilita para su venta o explotación, paso previo típico de operadores inmobiliarios. Además de que la celebración del convenio urbanístico con el Ayuntamiento de Mijas ya supone su participación en el ejercicio de la actividad urbanística. La finalidad económica es clara excediendo de la simple gestión de un activo privado.

Como conclusión, la intervención activa en un proceso judicial para obtener el reconocimiento del suelo como urbano consolidado, unido a la firma posterior de un convenio urbanístico, constituye un conjunto de actuaciones que exceden de la gestión pasiva del patrimonio y revelan un comportamiento equiparable al de un operador económico del sector inmobiliario.

Debe, en consecuencia, apreciarse que también se cumple el requisito subjetivo, estimarse en sentencia la demanda y declarar, conforme al suplico, la anulación del acto impugnado por considerar que la operación estaba sujeta al IVA y no al ITP y AJD.

QU INTO.- Conclusión y costas

De cuanto antecede procede la estimación del recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 22 de noviembre de 2021, que se anula, así como los actos administrativos de los que trae causa, en los extremos examinados.

De conformidad con el [artículo 139.1 de la LJCA](#), al estimarse las pretensiones actoras procede la expresa imposición de las costas causadas en esta instancia a la demandada.

FALLAMOS

ES TIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por interpuesto por la representación procesal de **RCS INVESTMENTS SPAIN 3, S.L.** contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de noviembre de 2021, desestimatoria del recurso de alzada deducido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía, de 31 de enero de 2019, que confirma el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección, de la Delegación Especial de Andalucía, de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), primer y segundo trimestre y mes de julio del ejercicio 2016, resoluciones que, en los extremos examinados, **ANULAMOS** por no ser ajustadas a Derecho.

Co n imposición de costas a la Administración demandada.

As í, se acuerda, pronuncia y firma.

Síguenos en...



Recursos: La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el [artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción](#) justificando el interés casacional objetivo que presenta, así como la constitución del depósito de 50€, en caso preceptivo, en la cuenta del B. Santander 2605000000, más el número de procedimiento y año.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

